

DERROTABILIDADE DA SÚMULA VINCULANTE Nº 24 NO COMBATE À SONEGAÇÃO FISCAL

Hélio Nascimento de Oliveira Neto

Resumo: O presente opúsculo defende a inconstitucionalidade da 24ª súmula vinculante, propondo, como forma de evitar injustiça social e impunidade em casos graves e complexos de sonegação fiscal, a impetração de mandado de segurança preventivo, com arguição incidental de inconstitucionalidade em questão prejudicial, postulando tutela inibitória ou de remoção do ilícito.

1 INTRODUÇÃO

Na sessão plenária de 02 de dezembro de 2009, o Supremo Tribunal Federal aprovou, por maioria, a proposta de edição da súmula vinculante nº 24 (SV 24), publicada com o seguinte teor: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”. Para tanto, apoiou-se no *leading case* HC nº 81.611-DF, em que se decidiu inexistir justa causa para ação penal pela prática do crime do art. 1º da Lei nº 8.137/90 enquanto não terminado processo administrativo-fiscal de lançamento do crédito tributário.

Perfunctória leitura desse recorte é suficiente para perceber a inconstitucionalidade do verbete sumular, pois denota que a Corte disciplinou, sem amparo nas regras constitucionais de procedimento e competência, matéria reservada à lei formal. Esses não são, todavia, os únicos defeitos da alvejada súmula. Mas há pouco espaço para destrinchar cada vicissitude do epítome. Por isso, esse breve opúsculo se concentrará apenas nos aspectos mais drásticos do crime de sonegação fiscal adornado pela SV 24, propondo-se, ao final, sem qualquer intenção de esgotar o assunto, solução técnica e democrática para, episodicamente, negar incidência da súmula vinculante nos casos de grandes desvios de recursos públicos, a exemplo de situações que envolvam sonegadores contumazes, sem usurpar a competência do Pretório Excelso para revisar ou cancelar o epítome.

2. NEFASTAS CONSEQUÊNCIAS DA SV 24

Além da manifesta inobservância dos requisitos formais para edição de súmula vinculante — sem contar o desapareço pelo princípio da reserva legal — e da inexistência de grande controvérsia na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a configuração do crime de sonegação fiscal, a normatização do verbete já havia encontrado forte resistência de alguns Ministros durante o debate do Plenário, notadamente porque a medida promove injustiça social. A pretexto de repelir a impunidade enquanto fomenta a arrecadação, a SV 24 emperra a persecução penal dos mais graves vilipêndios à ordem tributária, pois desautoriza investigações, medidas cautelares e acusações, esboçando salvo-conduto para enriquecer gestores inescrupulosos às expensas do contribuinte, em

evidente prejuízo, como advertiu, à época, a então Ministra Ellen Gracie, ao financiamento de programas governamentais que visem, dentre outros objetivos fundamentais (CFRB, art. 3º), à erradicação da miséria:

As dimensões da sonegação fiscal neste País são de tal monta que elas seguramente permitiriam o estabelecimento de programas de eliminação da pobreza extrema que ainda sofremos, de melhoria das condições de saúde, de educação, enfim, tudo aquilo que todos nós desejamos para o nosso País poderia ocorrer com muito mais rapidez se houvesse, como deveria haver, métodos eficientes e estruturas eficientes para essa cobrança¹.

Do ponto de vista técnico-jurídico, o pior defeito² da SV 24 é o condicionamento da consumação da sonegação fiscal ao lançamento definitivo de crédito tributário pela autoridade fazendária competente. Sem antever que o verbete criaria “relação de causa e efeito entre a decisão administrativa e a ação penal” (FISCHER, 2014, p. 60), o STF subordinou a configuração de crime, com conduta e resultado efetivamente já produzidos no mundo natural, a evento futuro e incerto: a conclusão de procedimento administrativo-fiscal.

À semelhança do que seria considerar-se consumado o crime de homicídio com a elaboração definitiva de laudo pericial por legista, a SV 24 despeja sobre o órgão fazendário do ente político competente para arrecadação de tributos inúmeras atribuições típicas de investigação penal, a exemplo da tarefa hercúlea de constatar fraudes e levantar o montante suprimido ou reduzido. Com isso, a Administração fazendária é equiparada a Poder Moderador³, concentrando no Executivo a função jurisdicional, pois também estaria encarregada de dizer se houve ou não fato criminoso.

Enquanto a Fazenda não inscreve definitivamente o crédito tributário — ou mesmo quando não consegue fazê-lo tempestivamente —, o Ministério Público é tolhido de agir contra a ilegalidade constatada. Sem crédito tributário para consumação da sonegação, não se poderia requerer, por exemplo, quebra de sigilo bancário. Nessa inversão de valores, o inteiro engessamento da estrutura jurisdicional é inevitável. Ao rechaçar a tipificação do crime de evasão fiscal sem lançamento definitivo de crédito e soçobrar o *fumus comissi delicti* exigido para medidas cautelares, os autores de graves crimes econômicos escapam impunes da obrigação de pagar tributos e do dever de arcar com as consequências penais cabíveis, a começar pela reclusão de dois a cinco anos.

¹ STF, Proposta de Súmula Vinculante 29 Distrito Federal. Tribunal Pleno. Brasília, 02 dez. 2009. DJe: n. 30, 19 fev. 2010. Disponível *in*: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24_PSV_29.pdf>, p. 44. Acesso em: 25 set. 2015.

² Todas as vicissitudes da súmula vinculante nº 24 podem ser conferidas detalhadamente em FISCHER, Douglas. **Súmulas vinculantes**: requisitos, análise crítica e cautelas especiais na edição em matérias penal e processual penal. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2014.

³ O Poder Moderador, recorde-se, consistia no plexo de prerrogativas privativas do Imperador, que lhe atribuíam o zelo pela independência, harmonia e supremacia sobre os demais Poderes. Previsto na Constituição de 1824, arts. 98 *usque* 101, o Poder Moderador representava a “chave de toda a organização Política” [sic], cabendo-lhe “a manutenção da Independência, equilíbrio e harmonia dos mais Poderes Políticos”.

À toda evidência, a SV 24 subverte a dogmática jurídica, prometendo aumento da arrecadação pelos programas de pagamento e parcelamento dos créditos tributários, instituindo, na alusão de José Maria Panoeiro à obra de Molière, “*política de Harpagão*”, porque submete o interesse penal ao fiscal:

A utilização do termo submissão é proposital. Basta perceber as inúmeras disposições legais que tentam de alguma forma subordinar a persecução penal a uma atuação prévia do Fisco. Sendo o interesse fiscal meramente arrecadatório, motivado por questões de eficiência, o interesse penal não diz respeito a esse caráter patrimonial. Se, ao governante, interessa o quanto será arrecadado com uma atividade, não se justificando maiores esforços para a recuperação de pequenos créditos, o interesse penal tem olhos para a violação de uma norma de conduta, independentemente do prejuízo patrimonial (PANOEIRO, 2011: 307).

Ao fim e ao cabo, nem o interesse fiscal resta atendido, pois a solução implantada produz a consequência inversa, por força do efeito *espiral*,

que se produz normalmente em mercados competitivos, em que a ausência de eficácia preventiva do Estado enseja deslealdade, de modo que o delinquente pressiona todos os outros para que sigam seu exemplo, e assim sucessivamente, até que se chegue ao contágio generalizado (RIGHI, *apud* FISCHER, 2014: 87-8, tradução livre).

Ou seja, no propósito de incrementar a arrecadação, induzindo sonegadores a quitar as dívidas e premiando-os com a exclusão de culpabilidade penal, fomentou-se o contrário. Em vez de frear a criminalidade econômica, a SV 24 a fortalece, exasperando o saldo positivo nas contas bancárias dos delinquentes, diminuindo, em contrapartida, o ingresso do tributo devido no erário.

Não bastassem esses efeitos, a SV 24 institucionaliza a sonegação na atividade empresarial, âmbito em que, não raro, diversos empresários e contadores manipulam a evasão no planejamento tributário, integrando-a à contabilidade. Por esta metodologia, o produto do crime se confunde com gerenciamento da empresa, inviabilizando a competitividade no mercado, porque a sociedade empresária simplesmente não sobreviveria sem o lucro indevido.

Preocupado com o rombo financeiro que esta prática provoca, o Estado do Rio Grande do Sul criou, pela Lei nº 13.711/2011 — regulamentada pelo Decreto estadual nº 48.494/2011/RS — a figura do *devedor contumaz*. De acordo com a legislação gaúcha, distingue-se o devedor contumaz do contribuinte inadimplente, que não escolhe a sonegação como fator contábil, embora nela incida eventualmente, normalmente como resultado de dificuldades financeiras. A Lei gaúcha considera contumaz, por exemplo, o contribuinte que “deixar de recolher o ICMS declarado em Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA), sucessiva ou alternadamente, de débitos referentes a 8 (oito) meses de apuração do imposto, considerados os últimos 12 (doze) meses”; ou que tenha “créditos tributários inscritos como Dívida Ativa que ultrapassem limite de valor definido em instruções baixadas pela Receita Estadual”. Por conseguinte, arcará com sanções administrativas mais rígidas, tais como a perda das formas sistemas especiais de pagamento do ICMS e o recolhimento na ocorrência do fato gerador.

Em que pese o esforço administrativo-fiscal do Rio Grande do Sul, a sensação de impunidade penal campeia dentre os brasileiros que optaram por cumprir as leis e arcar com a (cada vez mais) pesada carga tributária. Idêntica insatisfação persiste na população mais carente, que, covardemente desrespeitada, é jogada, sem leito, nos corredores hospitalares, enxovalhada e humilhada pelo cinismo, arrogância e desprezo de sonegadores que enriquecem diariamente com o suor dos contribuintes honestos, comprometendo a verba destinada ao custeio de tratamentos dignos de saúde. Não se pode legitimar o favorecimento ao sonegador, “que não é pessoa de poucas letras, pelo contrário, no mais das vezes é alguém que tem plena noção de seus deveres para com o Fisco” (PANOEIRO, 2011, p. 319) — e, acrescente-se, para com a sociedade. A crise econômica vivida novamente no Brasil e agravada em tempos de pandemia é, em grande parte, causada pelos mesmos colarinhos brancos que frequentam as salas do poder e sangram os cofres da nação, empenhados na certeza de que “o Fisco pode deixar de lançar o tributo e, com isso, jamais haverá persecução penal pela fraude perpetrada” (PANOEIRO, 2011: 319)...

3. ARGUIÇÃO INCIDENTAL DE INCONSTITUCIONALIDADE DA SV 24 EM MANDADO DE SEGURANÇA: POSTULANDO A DERROTABILIDADE

Apesar do descalabro sumulado, o ordenamento jurídico brasileiro contempla soluções de restauro, permitindo a tutela dos bens jurídicos à míngua de revisão ou cancelamento da súmula vinculante pelo STF. Embora voltados à discussão do mérito das súmulas vinculantes, revisão e cancelamento são próprios do método concentrado de controle de constitucionalidade, e, portanto, excepcionais. A regra da fiscalização de constitucionalidade no Brasil é o método difuso, albergado na garantia de inafastabilidade do controle jurisdicional. Logo, também as súmulas vinculantes sujeitam-se à sindicância normativa difusa, exatamente porque nenhuma ameaça ou lesão a direito escapará do controle jurisdicional. E não poderia ser diferente, pois,

se nem a lei pode excluir da apreciação do poder judiciário lesão ou ameaça a direito, com mais razão súmula vinculante qualquer, mesmo que do STF, também não poderá acarretar, direta ou indiretamente, essa exclusão, afastando da apreciação do poder judiciário a alegação de lesão ou ameaça a direito (ALMEIDA, 2007: 692).

O enquadramento das súmulas vinculantes no método difuso escora-se também nos fundamentos do Estado Constitucional e Democrático de Direito, posto que todo órgão judicial brasileiro pode e deve controlar a constitucionalidade, porque vigora, nesta sistemática, os mais caros preceitos do *Rule of Law* e do *Rechtstaat*, de modo que “todo e qualquer juiz tem o dever-poder de realizar o controle da constitucionalidade” (MARINONI, 2010: 14).

Admitido o controle de constitucionalidade difuso da súmula vinculante nº 24 pela via incidental, alvitra-se manejo do mandado de segurança. Remédio constitucional por excelência, o *mandamus* seria impetrado na modalidade preventiva, satisfativa, para se pretender tutela inibitória ou de remoção do ilícito (MARINONI, 2019), posto que demonstrada a prática de conduta ilícita (nas

esferas administrativa e fiscal) que denotam probabilidade de cometimento, ou de continuação, de ato contrário ao Direito (Administrativo, Tributário, Penal), mas ainda não qualificado como crime porque ausente o lançamento definitivo do crédito, requisito que o provimento jurisdicional no *writ* dispensará para deflagração das investigações.

Não se trata de requerer segurança normativa — é dizer, deferimento de regra de conduta geral e futura. Pretende-se provimento jurisdicional mandamental que reconheça a inconstitucionalidade *incidenter tantum* da SV 24 e a afaste episodicamente, deferindo atuação do Ministério Público em favor da segurança social, reconhecendo a certeza e liquidez desse direito fundamental, que desafia pronta intervenção do Estado, a fim de preservar a incolumidade do ordenamento jurídico e a convivência harmônica entre cidadãos que não cometeram crime. Trata-se, evidentemente, de intervenção estatal adequada, necessária e suficiente — logo, proporcional e legítima — destinada a proteger direitos individuais e coletivos, da segurança à saúde pública, que dependem, por óbvio, daquele capital indevidamente sonegado.

Com respeito àqueles que pensam diferentemente, não é defeso ao *Parquet* impetrar mandado de segurança em matéria penal⁴, sobretudo com o intuito de sanar inconstitucionalidade ou ilegalidade manifesta, infensa aos deveres prevenção e repressão a delitos, vulnerando a ordem jurídica aos efeitos nocivos da criminalidade endêmica. O escopo não é distribuir mandados de segurança a esmo para derrubar a súmula por via oblíqua, e, sim, postular a derrotabilidade⁵ da SV 24, porque inaplicável, por razões de Justiça, em situações gravíssimas e complexas.

Destaque-se, por fim, que a oportunidade de superação da SV 24 encontra respaldo também nos próprios fundamentos da proposta de edição — a compor, então, a *ratio decidendi*, não podendo ser ignorada —, como advertiu o Ministro Ricardo Lewandowski, que a súmula regesse o tema *rebus sic stantibus*⁶, ou seja, enquanto a situação se mantivesse no estado em que se encontrava,

⁴ Outra hipótese — mencionada aqui apenas à guisa de ilustração, para não fugir do objeto deste breve ensaio — na qual, em tese, caberia *writ of mandamus*, seria o caso da vítima de estupro qualificado pelo resultado morte que não possua qualquer relação de parentesco (e, portanto, não se subsuma à regra contida no art. 24, Código de Processo Penal). Com o advento da novel redação do art. 225, Código Penal, a ação penal correspondente a este crime é pública condicionada à representação. Ora, com o falecimento da vítima e inexistência de qualquer outra pessoa que possa oferecer representação, não poderia o Ministério Público investigar e ajuizar ação penal em face do agente que cometeu delito. A este respeito e em análise aprofundada, cf. SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inconstitucionalidade da lei nº 12.015/2009 (a nova redação do art. 225, do CP e o Princípio da Proteção Deficiente)**. Disponível em: <http://pfdc.pgr.mpf.mp.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/publicacoes/direitos-sexuais-e-reprodutivos/combate-a-violencia-contra-a-mulher/inconstitucionalidade_lei.pdf>. Acesso: 27 out. 2015.

⁵ Tem-se, aqui, outrossim, perfeito exemplo do que o teórico do Direito Herbert L.A. Hart denominou de “derrotabilidade das regras” (*defeasibility*), compreendida como possibilidade de se afastar determinada norma válida e eficaz em dada situação concreta porque configurada exceção que, por razões de justiça, legitime a não incidência do comando normativo prodômico, mesmo que esta ocorrência não tenha sido aventada pelo legislador.

⁶ “Depois, eu gostaria de observar, também, que a Lei 11.417/2006 permite, se for o caso, a revogação ou a modificação da súmula. A súmula hoje é aprovada *rebus sic stantibus*, ou seja, se as coisas permanecerem como estão, ela reflete o atual pensamento desta Corte”. STF, Proposta de Súmula Vinculante 29 Distrito Federal. Tribunal Pleno. Brasília, 02 dez. 2009. DJe: n. 30, 19 fev. 2010. Disponível in: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24_PSV_29.pdf>, p. 24. Acesso: 25 set. 2015.

diametralmente oposta à crise econômica profunda em que mergulhou o Brasil recentemente, agravada pela pandemia do Covid-19. O momento, então, é mais do que oportuno para se corrigir os erros jurisprudenciais que, indesejavelmente, protegem organizações criminosas que se sustentam com a drenagem do dinheiro público.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Gregório Assagra de. **Manual das ações constitucionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29 Distrito Federal. Tribunal Pleno. Brasília, 02 dez. 2009. **Diário [de] Justiça Eletrônico**: n. 30, 19 fev. 2010. Disponível in: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24_PSV_29.pdf>, p. 44. Acesso em: 25 set. 2015.

FISCHER, Douglas. **Súmulas vinculantes: requisitos, análise crítica e cautelas especiais na edição em matérias penal e processual penal**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2014.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Coisa julgada inconstitucional**. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

_____. **Tutela inibitória e tutela de remoção do ilícito**. 7.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

PANOEIRO, José Maria de Castro. As controvérsias da Lei n.º 8.137/1990 (sonegação fiscal) e suas repercussões econômico-criminais. In SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Org.). **Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União (ESMPU), 2011, p. 301-334.

RIO GRANDE DO SUL. Lei n.º 13.711, de 06 de abril de 2011. Altera a Lei n.º 6.537, de 27 de fevereiro de 1973, que dispõe sobre o procedimento tributário administrativo e dá outras providências. Porto Alegre, Assembleia Legislativa, **Diário Oficial [do] Estado** n.º 067, 07 abr.2011. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/13.711.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2015.

_____. Decreto n.º 48.494, de 31 de outubro de 2011. Regulamenta o art. 2º da Lei n.º 13.711, de 6 de abril de 2011, que define contribuinte devedor contumaz e trata do Regime Especial de Fiscalização, e modifica o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Porto Alegre, **Diário Oficial [do] Estado**, 1º nov. 2011. Disponível em: <<http://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=156168>>. Acesso em: 10 out. 2015.

SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Inconstitucionalidade da lei n.º 12.015/2009 (a nova redação do art. 225, do CP e o Princípio da Proteção Deficiente)**. Disponível em: <http://pfdc.pgr.mpf.mp.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/publicacoes/direitos-sexuais-e-reprodutivos/combate-a-violencia-contr-a-mulher/inconstitucionalidade_lei.pdf>. Acesso em: 27 out. 2015.