

CRIMES FISCAIS E A SÚMULA VINCULANTE 24

Com a Súmula 24 do Supremo Tribunal Federal ficou pacificada uma questão que há muito se discutia, qual seja: a possibilidade ou não de ter configurado um crime tributário antes da efetiva constituição do crédito tributário. Malgrado a referida Súmula já tenha sedimentado a decisão a ser adotada pelo Poder Judiciário sobre o tema, considerando que grande parte da população considera que a opção jurisprudencial acabaria por incentivar a prática de tais delitos, consideramos relevante esclarecer alguns conceitos que justifica e legitima o que foi decidido pela Suprema Corte.

Para cumprir esse desiderato, vale iniciar esclarecendo que o crédito tributário só pode ser constituído por meio de um procedimento denominado *lançamento*, de competência estrita da esfera administrativa e que tem por escopo precípua a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico, a matéria tributável, o montante do tributo devido e o sujeito devedor, conforme dispõe o artigo 142, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art.142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Embora o dispositivo acima transcrito seja extremamente claro no que tange a imprescindibilidade do procedimento administrativo para a constituição do crédito tributário, para melhor respaldar o que será explicado, vale mencionar a definição de lançamento lecionada pelo renomado tributarista Paulo de Barros Carvalho:

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o

qual se insere na ordem jurídica brasileira u'a norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributável e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base do cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.”¹

Isso significa que o crédito tributário, antes do lançamento, não existe no mundo jurídico como um direito exigível; ou seja, antes do término do procedimento administrativo e conseqüente constituição definitiva do crédito tributário, não se forma o vínculo obrigacional entre o contribuinte e o Estado, conforme explica Paulo de Barros de Carvalho:

Ao sujeito subjetivo de que está investido o sujeito ativo de exigir o objeto, denominamos crédito. E ao dever jurídico (ou também dever subjetivo) que a ele se contrapõe, de prestar o objeto, designamos débito. Revela, por isso, inominável absurdo imaginar-se obrigação sem crédito. No domínio dos desatinos, equipara-se a concepção do vínculo obrigacional sem sujeito ativo, ou sem sujeito passivo ou sem objeto. Todos conjugados e coalescentes, mantendo, entre si, os nexos que salientamos, outorgam ao liame o porte e a dignidade categorial de obrigação.”²

Em outras palavras, antes de findado o procedimento administrativo através do qual o crédito tributário se constitui (lançamento), o contribuinte não tem perante o fisco nenhuma obrigação, o que impossibilita a tipificação das condutas previstas na lei nº 8.137/90, que tratam da supressão ou redução de tributo, ou contribuição social e qualquer acessório. Com efeito, se o crédito

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 15ª ed. Saraiva. São Paulo, 2003. p.386.

² Idem. p.362.

tributário não está constituído não existe nenhuma obrigação tributária até porque nem mesmo se tem certeza da existência ou do valor devido ao Fisco - ou seja, antes do lançamento não há tributo devido.

Vale destacar que essa ideia se aplica também quando há procedimento administrativo em andamento discutindo a existência ou mesmo o valor do crédito tributário, porquanto a efetiva decisão acerca de haver ou não algo a ser recolhido ao Fisco cabe à esfera administrativa e ao Direito Tributário. Essa ideia já é adotada pelo Supremo Tribunal Federal há muito tempo como bem demonstra a ementa abaixo transcrita:

DIREITO PENAL E PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º DA LEI 8.137/90. NECESSIDADE DE EXAURIMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ORDEM CONCEDIDA. PRAZO PRESCRICIONAL SUSPENSO. 1. O tema relacionado à necessidade do prévio encerramento do procedimento administrativo-fiscal para configuração típica 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, DJ 13.05.2005). 2. A orientação que prevaleceu foi a de exigir o 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. 3. No caso concreto, não houve o esgotamento da via administrativa e, na esteira da orientação que vem prevalecendo nesta Suprema Corte, ressalvado meu entendimento pessoal, não há como se reconhecer, por ora, por ausência de tipicidade penal, a

presença de elementos que configurem o delito do art. 1º, da Lei nº 8.137/90. 4. O não encerramento do processo administrativo fiscal atua como causa impeditiva do curso prescricional penal, conforme decidido no HC 81.611/DF. 5. Ordem de habeas corpus concedida. (HC 92.484, Min. Ellen Gracie, DJ 02.06.2009)

Estando esclarecido que só há crédito tributário após sua constituição na esfera administrativa, vale analisar o assunto sob o as regras do Direito Penal.

As normas penais denominadas incriminadoras são aquelas que definem os crimes, descrevendo, de forma detalhada e perfeita, as condutas a que devem ser cominadas sanções³ - são os tipos penais. Para que haja um crime, é necessário que a conduta perpetrada seja exatamente como aquela descrita na norma penal incriminadora, caso contrário, o fato será atípico e consequentemente indiferente para o Direito Penal.

Foi seguindo esses raciocínios precipuamente que o Supremo Tribunal Federal houve por bem editar a Súmula Vinculante nº 24. Com efeito, o artigo 1º da Lei nº 8.137/90, que trata de crimes tributários, dispõe em seu *caput* a seguinte redação: *“Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas”*.

Independentemente das condutas elencadas no dispositivo, fato é que para que haja um crime tributário (pela exigência do nosso ordenamento de que haja uma subsunção perfeita da conduta à norma incriminadora), precisa haver a supressão ou redução de tributo, contribuição social e/ou qualquer acessório. Pois bem, não havendo o tributo, por não ter sido ele constituído na forma da legislação tributária, não há como se falar na realização das condutas descritas.

³ GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal**. 14 ed. Impetus. Rio de Janeiro, 2012.

Em outras palavras, se não há tributo a ser cobrado, não há tributo a ser sonegado e isso impede a existência de elementos da prática delitiva e da própria tipicidade do crime. A ausência desses elementos é impedimento não apenas para a condenação, como para a investigação criminal e oferecimento de denúncia, como bem ensinava Julio Fabrini Mirabete:

É evidente que somente se pode intentar a ação penal quando se imputa a alguém um fato típico que se subsuma em uma descrição abstrata da lei penal. Se o fato narrado na denúncia não se amolda a um tipo penal, não há tipicidade e a inicial deve ser rejeitada.⁴

Ainda nesse sentido, o Ministro Paulo Medina relatou bem a falta de materialidade do crime de sonegação fiscal antes da efetiva constituição do crédito tributário no julgamento do Habeas Corpus nº 38.904, conforme demonstra o excerto abaixo:

Sem o lançamento definitivo não há como afirmar se o tributo é devido pelo contribuinte e, por conseguinte, sem materialidade comprovada, não é possível a instauração da ação penal, conforme dispõem os arts. 41 e 43, I ou III – dependendo do posicionamento doutrinário adotado, consoante discorrerei – CPP.⁵

Diante disso, para que se possa reconhecer a ocorrência de crime de sonegação fiscal, inicialmente deve-se verificar da efetiva exigibilidade do crédito reclamado – o que, conforme já mencionado, só é possível após lançamento. Apenas depois da constituição do crédito tributário, estando o valor e a exigibilidade da dívida exime de dúvidas, inicia-se a obrigação do contribuinte de pagar o valor estabelecido ou, se assim desejar, parcelar a dívida.

⁴ MIRABETE, Julio Fabrini. **Código de Processo Penal Interpretado**. 7ª ed. Atlas. São Paulo, 2000. p. 184.

⁵ STJ, HC 38.904 – SP; Relator: Min. Paulo Medina; Órgão Julgador: Sexta Turma; Julgamento: 15-09-05; Publicação: Dj 03-10-2005.

Caso, após esses procedimentos – estando a dívida tributária certa e exigível –, o contribuinte se negue a pagá-la, surge (apenas a partir deste momento) o direito do Estado de processá-lo criminalmente. A possibilidade de qualquer persecução penal antes disso consubstanciaria uma coação ao contribuinte, que poderia se sentir impelido a pagar ao Estado valores que nem sequer seriam devidos, para não passar pelos trâmites dessa área do Direito, que para muitos é bastante intimidadora e estigmatizante.

Outro aspecto relevante levantado na discussão travada no Supremo Tribunal Federal, que culminou na edição da Súmula Vinculante nº 24, foi o fato de que o oferecimento da denúncia durante o trâmite do processo administrativo – ou seja, antes de definido o valor efetivamente devido – suprimiria o direito do contribuinte, estabelecido no artigo 34, da Lei 9.249/95, que determina: “extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”

A persecução penal antes da decisão definitiva acerca do crédito tributário na esfera administrativa prejudicaria também o direito concedido ao contribuinte pelo artigo 9º, da Lei 10.684/03, que assim dispõe: “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”.

Para finalizar a argumentação aqui exposta, vale lembrar que a aferição da legitimidade da atuação do Direito Penal para tratar de qualquer matéria, depende da verificação da observância de alguns princípios, dentre eles do princípio da subsidiariedade e da intervenção mínima.

De acordo com o princípio da subsidiariedade, o Direito Penal, por ser o ramo jurídico que possui as penas mais severas do ordenamento, deve ser chamado a intervir apenas quando os outros ramos jurídicos não são aptos a garantir a proteção social almejada, conforme afirma Luciano Feldens:

Como sustentáculo do raciocínio aqui desenvolvido, desponta essa nota que bem caracteriza – ou bem deveria caracterizar – o Direito Penal contemporâneo, respeitante ao seu caráter assumidamente fragmentário, a transmitir a ideia de que, em face dos diversos valores cultuados em determinada sociedade, preocupar-se-á o Direito Penal em positivar aqueles (bens jurídicos) que realmente mereçam especial proteção (...). Tais considerações envolvem outra característica peculiar ao Direito Penal liberal, identificado com a sua relação de *subsidiariedade* em face de outras esferas da ciência jurídica, a traduzir a necessidade de lançarmos mão do instrumental jurídico-penal como a *ultima ratio*, afastando a sua incidência quando aludida proteção social revele-se passível de ser competentemente conquistada por outros meios que lhe sejam menos lesivos.⁶

Ou seja, de acordo com o princípio da subsidiariedade, o Direito Penal deve ser usado apenas quando outros ramos do Direito não são aptos a cuidar da matéria de forma efetiva, ideia que se coaduna com o princípio da intervenção mínima, conforme explica Paulo Cesar Busato:

A característica de subsidiariedade, é também proveniente do princípio de intervenção mínima. Esta característica condiciona a intervenção do Direito Penal, só quando se

⁶ FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco: por uma relegitimação da atuação do ministério público: uma investigação à luz dos valores constitucionais.** Livraria dos Advogados. Porto Alegre. p. 41/42.

haja comprovado a incapacidade dos demais mecanismos de controle social em acudir adequadamente o problema.⁷

A ideia é que se deve evitar a cominação e sanção penal sempre que seja possível obter efeitos similares ou ao menos eficazes a resolução da questão por outros meios menos lesivos.⁸

Com efeito, conforme sustenta Busato, a adoção do princípio da intervenção mínima gera inúmeras consequências em diversas vertentes do Direito Penal, como (apenas a título de exemplo, o princípio da humanidade e da proporcionalidade).⁹ De acordo com o autor, o princípio da humanidade *“contém considerações a respeito do fato de que o Direito Penal está pensado em termos do homem e atua sob a forma de um mal que é imposto a esse mesmo homem. O castigo, em nenhum caso, pode ultrapassar os limites mínimos de dignidade humana.”*¹⁰ Quanto ao princípio da proporcionalidade, nele está representada *“nada mais que a concreção de uma ideia geral de justiça. Ele se expressa, por exemplo, no âmbito da pena, com a abolição das penas infamantes como as galés, os suplícios, etc.”*¹¹

Essas últimas considerações são basilares para que se entenda a procedência de dois argumentos apresentados pelo Ministro Cezar Peluso por ocasião da proposição da Súmula Vinculante 24: (i) “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

⁷ BUSATO, Paulo César e HUAPAYA, Sandro Montes. **Introdução ao direito penal: fundamentação para um sistema penal democrático**, 2ª ed. Editora Lumen Juris. Rio de Janeiro 2007. p.162/163.

⁸ BUSATO, Paulo César e HUAPAYA, Sandro Montes. **Introdução ao direito penal: fundamentação para um sistema penal democrático**, 2ª ed. Editora Lumen Juris. Rio de Janeiro 2007.

⁹ BUSATO, Paulo César e HUAPAYA, Sandro Montes. **Introdução ao direito penal: fundamentação para um sistema penal democrático**, 2ª ed. Editora Lumen Juris. Rio de Janeiro 2007. p.164.

¹⁰ BUSATO, Paulo César e HUAPAYA, Sandro Montes. **Introdução ao direito penal: fundamentação para um sistema penal democrático**, 2ª ed. Editora Lumen Juris. Rio de Janeiro 2007. p.164.

¹¹ BUSATO, Paulo César e HUAPAYA, Sandro Montes. **Introdução ao direito penal: fundamentação para um sistema penal democrático**, 2ª ed. Editora Lumen Juris. Rio de Janeiro 2007. p.164.

arrecadação de tributos!"; (ii) De acordo com o art. 151, III, do Código Tributário Nacional, a exigibilidade do crédito tributário é suspensa pela reclamação e recurso administrativo. Não teria sentido imputar a alguém a conduta de sonegação se a própria lei tributária considera o crédito inexigível.

Diante de todo o exposto, resta claro que a Súmula Vinculante 24 está em inegável consonância com o ordenamento jurídico pátrio.