

**VI ENCONTRO VIRTUAL DO
CONPEDI**

**DIREITO PENAL, PROCESSO PENAL E
CONSTITUIÇÃO III**

EDSON RICARDO SALEME

MAIQUEL ÂNGELO DEZORDI WERMUTH

ZULMAR ANTONIO FACHIN

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito penal, processo penal e constituição III [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Edson Ricardo Saleme; Maiquel Ângelo Dezordi Wermuth; Zulmar Antonio Fachin – Florianópolis; CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-740-3

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito e Políticas Públicas na era digital

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito penal. 3. Processo penal. VI Encontro Virtual do CONPEDI (1; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO PENAL, PROCESSO PENAL E CONSTITUIÇÃO III

Apresentação

É com grande satisfação que apresentamos o livro que reúne os artigos apresentados no Grupo de Trabalho “Direito Penal, Processo Penal e Constituição III”, por ocasião da realização do VI Encontro Virtual do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito – CONPEDI. O evento aconteceu entre os dias 20 e 24 de junho de 2023.

O Grupo de Trabalho acima referido, ocorrido em 24 de junho, reuniu pesquisadores de todo o país, consolidando o estabelecimento, no âmbito do Encontro Virtual do CONPEDI, de um locus privilegiado de discussão dos mais variados temas abrangidos pelo Direito Penal, Processo Penal e Constituição. Da análise dos textos apresentados, fica evidente o propósito crítico dos autores quanto aos diversos temas que compõem a obra, como se evidencia da breve sinopse de cada um dos textos aqui reunidos:

O artigo “BITCOIN COMO INSTRUMENTO DE LAVAGEM DE DINHEIRO NO BRASIL”, de Ana Clara Raimar, Stephanny Resende De Melo e Rayza Ribeiro Oliveira aborda o uso da criptomoeda Bitcoin enquanto ferramenta utilizada para a prática do crime de lavagem de dinheiro, fomentando uma discussão acerca do conteúdo da Lei nº 14.478 /2022, a “Lei de Criptoativos”, e sua relevância e efetividade para inibir a lavagem de dinheiro.

Em “JURIMETRIA E CIÊNCIA DE REDES NA PERSECUÇÃO CRIMINAL NO BRASIL”, Romildson Farias Uchôa analisa o uso da ciência de redes e da jurimetria na persecução criminal no Brasil, com pressuposto na multidisciplinaridade intrínseca à atividade, com fases que envolvem órgãos diferentes, na aplicação da lei às organizações criminosas e outras atividades delitivas.

Thiago Gomes Viana e Luis Paulo Pimenta Ribeiro, no artigo intitulado “INJÚRIA RACIAL E RACISMO RECREATIVO: NOTAS PRELIMINARES SOBRE OS IMPACTOS DA LEI Nº 14.532/2023”, abordam as alterações promovidas pela Lei nº 14.532/2023 na legislação penal brasileira, considerando os avanços normativos salutares no enfrentamento do racismo no Brasil, concretizando uma maior sistematicidade legislativa que possa trazer, ao lado de outras medidas político-criminais e educativas, mudanças na aplicação da lei e, por consequência, contribuir para o próprio fortalecimento da equidade e da justiça racial.

Em “COLABORAÇÃO PREMIADA NO COMBATE À CORRUPÇÃO: REALIDADE (DES)NECESSÁRIA?”, Débora Dalila Tavares Leite salienta que, dada a sofisticação estrutural e tecnológica presente nas organizações criminosas ligadas à corrupção, os instrumentos probatórios tradicionais não mais são suficientes para atacar a complexidade do modus operandi dessas organizações, que ultrapassaram fronteiras, difundiram-se e passaram a configurar uma ameaça global, de modo que, sem a colaboração premiada, o Estado não consegue alcançar tais delitos de forma efetiva.

O artigo intitulado “A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DAS PROVAS INDICIÁRIAS NO PROCESSO PENAL: UMA DISCUSSÃO SOB A PERSPECTIVA DO PRINCÍPIO DA PRESUNÇÃO DE INOCÊNCIA E DA INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA”, de autoria de Ana Júlia Alcântara de Souza Pinheiro e Lorene de Oliveira Silva, analisa os tipos de provas admitidos no Direito pátrio e como são vistos e utilizados nos processos, baseando-se nos princípios fundamentais de direito, especialmente o princípio da presunção de inocência e da inversão do ônus da prova, e nas garantias individuais e coletivas positivadas na Constituição Federal de 1988 e nos pactos dos quais o Brasil é signatário.

O artigo “SELETIVIDADE DE ALVOS NA PERSECUÇÃO CRIMINAL PELO USO DA CIÊNCIA DE REDES E O DIREITO PENAL DO INIMIGO”, de Romildson Farias Uchôa, trata da seletividade de criminosos a serem investigados na fase pré- processual da persecução criminal por meio da ciência de redes, teoria dos grafos, análise de vínculos e métodos estatísticos, e os possíveis questionamentos jurídicos sobre uma possível exteriorização do Direito Penal do Inimigo, no Brasil.

Em “A POLÍCIA JUDICIÁRIA NA DEFESA DOS DIREITOS HUMANOS: UMA ANÁLISE CRÍTICA SOBRE O PAPEL DO DELEGADO DE POLÍCIA NA AUDIÊNCIA DE CUSTÓDIA”, Andressa Kézia Martins e Lucas Fagundes Isolani analisam o papel da polícia judiciária na defesa dos direitos humanos e como a audiência de custódia representa um importante instrumento para a solidificação desses direitos, uma vez que a sua prioridade é garantir a transparência, efetividade e a proteção dos direitos humanos dentro do sistema de justiça penal.

O artigo “A RESPONSABILIDADE PENAL DA PESSOA JURÍDICA: UM COMPARATIVO DO INSTITUTO NO BRASIL E NOS ESTADOS UNIDOS”, de Mateus Venícius Parente Lopes, compara a responsabilização criminal da pessoa jurídica no Brasil e nos Estados Unidos, examinando a forma como a responsabilidade penal de entidades coletivas empresariais é abordada em cada país, buscando identificar pontos de convergência e divergência entre eles.

Marcos Paulo Andrade Bianchini e Giselle Marques De Araujo, no artigo intitulado “A RESPONSABILIDADE PENAL DA PESSOA JURÍDICA POR CRIMES AMBIENTAIS NA PERSPECTIVA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES: AVANÇO OU RETROCESSO?”, evidenciam que o entendimento dos tribunais superiores sobre a imputação de responsabilidade penal às pessoas jurídicas de forma isolada se revela como legislação simbólica, que busca solucionar os problemas ambientais de forma ilusória, tornando-se necessária uma discussão mais avançada para encontrar soluções mais eficientes para a proteção do meio ambiente.

Em “A ORDEM DE INQUIRÇÃO DAS TESTEMUNHAS NO PROCEDIMENTO CASTRENSE E A VIOLAÇÃO AO SISTEMA ACUSATÓRIO”, Lucas Moraes Martins e Lorena Hermenegildo de Oliveira discutem se o artigo 418 do Código de Processo Penal Militar foi recepcionado pela Constituição da República Federativa de 1988, partindo de uma reflexão acerca da evolução dos sistemas inquisitivo e acusatório, correlacionando-os com a opção política do Estado quanto à adoção do sistema acusatório.

O artigo “A NECESSIDADE DO TÉRMINO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO PARA O INÍCIO DA PERSECUÇÃO PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA”, de Jefferson Aparecido Dias, Giovana Aparecida de Oliveira e Carlos Francisco Bitencourt Jorge aborda a incompletude da Súmula Vinculante nº 24, nos termos em que lançada e aplicada, na medida que o entendimento se limitou aos crimes materiais, quando também deveria ter alcançado os crimes formais ou de mera conduta.

Em “A INTERPRETAÇÃO DA VERDADE DOS FATOS A PARTIR DA IMAGEM COMO PROVA PROCESSUAL”, Marina Quirino Itaborahy avalia a imagem como prova processual, bem como a atuação dos profissionais do Direito com relação a esse tipo de prova e suas características, referente à construção e interpretação da verdade dos fatos trazidos pela imagem no interior do processo, a fim de evidenciar a necessidade de atuação de profissionais com a expertise necessária para lidar com a imagem nas demandas judiciais.

O artigo “A IMPORTAÇÃO DO PLEA BARGAINING PARA O PROCESSO PENAL BRASILEIRO: PARADOXOS ENTRE A JUSTIÇA AMERICANA E A BRASILEIRA”, de Silvio Ulysses Sousa Lima e Jessica Bezerra Maciel avalia a possibilidade da importação e adaptação do plea bargaining para o ordenamento brasileiro.

No artigo intitulado “A IMPRESCRITIBILIDADE E INAFIANÇABILIDADE DO CRIME DE INJÚRIA RACIAL PRATICADO ANTES DA LEI 14.532/2023”, Elisangela Leite Melo e Alexandre de Castro Coura salientam que as condutas praticadas antes da entrada em vigor

da Lei 14.532/2023, tipificadas como crimes injúria racial, nos termos do §3º do artigo 140 do Código Penal, são inafiançáveis e imprescritíveis.

Thainá Ribas de Carvalho e Adalberto Fernandes Sá Junior, no artigo “A INCONSTITUCIONALIDADE DA APLICAÇÃO DE MEDIDA DE SEGURANÇA ÀS PESSOAS DIAGNOSTICADAS COM TRANSTORNO DE PERSONALIDADE ANTISSOCIAL (TPAS)”, destacam que a medida de segurança, quando aplicada às pessoas diagnosticadas com TPAS, viola princípios constitucionais norteadores do direito penal, a exemplo da dignidade da pessoa humana, legalidade, proibição de penas perpétuas e razoabilidade da pena a ser aplicada.

Por fim, o artigo “MONITORAÇÃO ELETRÔNICA DE MULHERES: SAÚDE MENTAL E SILENCIAMENTO DE CORPOS (IN)DESEJADOS”, de autoria de Emanuele Oliveira, Vitória Agnoletto e Maiquel Ângelo Dezordi Wermuth tematiza a saúde mental das mulheres monitoradas eletronicamente no país, e o processo de dupla penalização que atinge os corpos femininos, a partir da evidência de maior ocorrência de transtornos psíquicos como ansiedade e depressão, nas mulheres monitoradas eletronicamente no Brasil.

Pode-se observar, portanto, que os artigos ora apresentados abordam diversos e modernos temas, nacionais e/ou internacionais, dogmáticos ou práticos, atualmente discutidos em âmbito acadêmico e profissional do direito, a partir de uma visão crítica às concepções doutrinárias e/ou jurisprudenciais.

Tenham todos uma ótima leitura!

É o que desejam os organizadores.

Inverno de 2023.

Edson Ricardo Saleme (UNISANTOS);

Maiquel Ângelo Dezordi Wermuth (UNIJUÍ);

Zulmar Antonio Fachin (Faculdades Londrina).

**A NECESSIDADE DO TÉRMINO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO
TRIBUTÁRIO PARA O INÍCIO DA PERSECUÇÃO PENAL NOS CRIMES
CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

**THE NEED FOR THE CONCLUSION OF THE TAX ADMINISTRATIVE PROCESS
FOR THE BEGINNING OF CRIMINAL PROSECUTION IN CRIMES AGAINST
THE TAX ORDER**

**Jefferson Aparecido Dias
Giovana Aparecida de Oliveira
Carlos Francisco Bitencourt Jorge**

Resumo

A instituição da Súmula Vinculante n° 24 representou relevante evolução na matéria dos crimes contra a ordem tributária, haja vista que limitou o início da persecução penal à conclusão do processo administrativo fiscal. No entanto, a sua aplicação se restringiu aos crimes de natureza material, desprezando-se, assim, aqueles tidos de natureza formal ou de mera conduta. O presente estudo perseguiu identificar as definições afetas ao direito tributário e ao direito penal utilizadas para a formalização do precedente, objetivando elencar as razões que levaram a um enunciado sumular restritivo. Nessa esfera, sem a pretensão de esgotar o tema, que é demasiadamente complexo e amplo, entendeu-se pela incompletude da Súmula Vinculante n° 24, nos termos em que lançada e aplicada, na medida que o entendimento se limitou aos crimes materiais, quando também deveria ter alcançado os crimes formais ou de mera conduta. Para o desenvolvimento da pesquisa, de natureza bibliográfica e documental, utilizou-se do método dedutivo.

Palavras-chave: Crimes fiscais, Direito penal, Direito tributário, Esgotamento esfera administrativa, Persecução penal

Abstract/Resumen/Résumé

The establishment of Binding Precedent n° 24 represented a significant evolution in the matter of crimes against tax order, as it limited the initiation of criminal prosecution to the conclusion of the tax administrative process. However, its application was limited to crimes of a material nature, thus disregarding those of a formal or mere conduct nature. This study aimed to identify the definitions related to tax law and criminal law used to formalize the precedent, aiming to list the reasons that led to a restrictive summary statement. In this sphere, without the intention of exhaustively covering the topic, which is excessively complex and broad, it was understood that Binding Precedent n° 24 was incomplete in the terms it was launched and applied, as the understanding was limited to material crimes, when it should have also covered formal or mere conduct crimes. For the development of the bibliographical and documentary research, the deductive method was used.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax crimes, Criminal law, Tax law, Exhaustion of administrative sphere, Criminal prosecution

INTRODUÇÃO

O Direito Penal é orientado pelo preceito da intervenção mínima, também conhecido como *ultima ratio*, e pelo princípio da fragmentariedade, os quais preconizam que a criminalização deve recair somente sobre as ações mais graves empreendidas contra os bens jurídicos mais importantes, de modo que, se existentes outros meios adequados e suficientes de controle social, a criminalização se torna inadequada.

Trata-se, pois, do ramo responsável por assegurar os direitos fundamentais do indivíduo e da sociedade, mediante a tipificação das condutas consideradas intoleráveis para a preservação da ordem social e a positivação das penalidades a serem aplicadas, em observância ao princípio da legalidade.

Decerto, os bens jurídicos não são estáticos, de sorte que se modificam de acordo com as transformações e anseios sociais. Para o objeto deste estudo, oportuno rememorar que com a criação dos direitos difusos e coletivos, caracterizados por serem transindividuais ou metaindividuais, os crimes contra a ordem tributária ganharam notável enfoque, haja vista que a prática das condutas descritas nos tipos penais impacta toda a sociedade.

Na esfera do Direito Tributário, em que pese a relevância do bem jurídico tutelado, haja vista que o tributo se consubstancia em principal receita do Estado, destinado à construção de uma sociedade livre, justa e solidária, duas esferas devem ser ponderadas, a saber, a existência de ilícito tributário (infração tributária) e a existência de crime tributário (infração penal).

Tratando-se de matéria tributária, o ilícito pode derivar da ausência de pagamento do tributo (obrigação principal) ou do não cumprimento de deveres instrumentais ou formais (obrigação acessória), situações passíveis de responsabilização administrativa. De outro modo, para a caracterização dos crimes tributários, não basta que haja a tipicidade da conduta, mediante o não pagamento do tributo ou o descumprimento de obrigação completiva, pois também deve restar caracterizada a existência de ato lesivo à ordem jurídica (antijuridicidade) e, essencialmente, o elemento subjetivo do tipo dolo, entendido como a vontade livre e consciente de cometer o delito previsto em lei.

Como em todas as searas em desenvolvimento, inúmeras foram as discussões pautadas pela doutrina e pela jurisprudência, com o objetivo de provocar maior estabilidade e segurança nas matérias positivadas e, por conseguinte, nas decisões. Não obstante os inúmeros avanços experimentados ao longo dos anos por meio de estabilização de precedentes, evidente que alguns devem ser cuidadosamente revisitados.

O presente trabalho dedica-se a analisar a matéria abalizada pela Súmula Vinculante nº 24, estabilizada mediante o Precedente Representativo de Controvérsia HC nº 81.611, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, na medida que, com o advento desse novo entendimento, somente nos casos dos crimes materiais inculpidos no art. 1º, incisos I a IV, da Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária, a justa causa necessária para a deflagração da ação penal passou a ser reconhecida após a concretização do processo administrativo tributário, marco temporal da constituição definitiva do lançamento tributário.

Nessa esteira, para o desenvolvimento do presente estudo, perpassou-se pelos institutos da doutrina penal e tributária, afetos ao julgamento emanado pela Suprema Corte, bem como pelos fundamentos lançados pelo Ministro Relator para a fixação do entendimento sedimentado no enunciado sumular.

Deveras, mostra-se imprescindível a revisitação desse entendimento, haja vista que, com o advento da Súmula, os Tribunais passaram a, indiscriminadamente, admitirem o início da persecução penal nos casos de crimes formais, sem viabilizar a regularização do contribuinte e, tampouco, a identificação de elementos concretos sobre a existência de dolo, gerando, muitas vezes, um meio atípico de coerção para o cumprimento da obrigação tributária.

Para o desenvolvimento do trabalho, utilizou-se do método dedutivo, considerando que a pesquisa teve por escopo a revisitação dos conceitos utilizados como *ratio decidendi* na constituição da Súmula Vinculante nº 24, reproduzida pelos Tribunais, mediante análise detida das doutrinas penais e tributárias de autoridades do direito.

1. CRIMES FORMAIS E CRIMES MATERIAIS: UM POUCO SOBRE A DOUTRINA PENAL

O Direito Penal possui por desiderato a proteção daqueles bens jurídicos considerados fundamentais para a subsistência humana, como a vida, a saúde, a liberdade, a propriedade, a dignidade, entre outros, mediante a denominada prevenção geral, a qual é exercida por meio de intimidação coletiva relativamente ao risco da sanção penal e pela instituição de compromissos éticos entre Estado e indivíduo, de maneira a sedimentar a convicção da sua necessidade para o desenvolvimento da justiça.

Assim, apesar de, num primeiro momento, parecer que o Direito Penal foi criado para punir as pessoas, na verdade, o seu principal objetivo é proteger o indivíduo. Essa visão do Direito Penal é extraída das lições de Cesare Beccaria (2000, p. 19):

Fatigados de só viver em meio a temores e de encontrar inimigos em toda parte, cansados de uma liberdade cuja incerteza de conservá-la tornava inútil, sacrificaram uma parte dela para usufruir o restante com mais segurança.

...

A reunião de todas essas pequenas parcelas de liberdade constitui o fundamento do direito de punir. Todo exercício do poder que deste fundamento se afastar constitui abuso e não justiça; é um poder de fato e não de direito; constitui usurpação e jamais um poder legítimo.

Por essa razão, o Direito Penal é regido pelo Princípio da Intervenção Mínima, também conhecido como *ultima ratio*, isto é, somente está autorizado a intervir nas condutas que sejam consideradas muito lesivas aos bens jurídicos necessários à vida em sociedade, de modo a interferir o menos possível na vida dos sujeitos. Caso a reprovabilidade gerada por outros ramos do Direito sejam suficientes para a contenção e reprovação do ato, o Direito Penal deixa de intervir. Neste sentido é a lição de Delmanto *et al* (2022, p. 34):

[...] só deve haver intervenção penal quando ela for efetivamente necessária e indispensável para o convívio social harmônico, preservando-se ao máximo a liberdade. As lições de Santiago Mir Puig (Derecho Penal, 3ª ed., PPU, Barcelona, 1990, p. 98, livre tradução) são precisas; após discorrer sobre o princípio da utilidade da intervenção penal (necessidade e subsidiariedade) aduz: – “O Direito penal deixa de ser necessário para proteger a Sociedade quando pode-se conseguir por outros meios, que serão preferíveis enquanto sejam menos lesivos para os direitos individuais. Se trata de uma exigência de economia social coerente com a lógica do Estado social, que deve buscar o maior bem social com o menor custo social. (...) Ele conduz a uma fundamentação utilitarista do Direito penal não tendente à maior prevenção possível, mas sim ao mínimo de prevenção imprescindível. Entra em jogo, assim, o ‘princípio da subsidiariedade’, segundo o qual o Direito penal é a *ultima ratio*, o último recurso a utilizar à falta de outros menos lesivos. O chamado ‘caráter fragmentário do direito penal’ constitui uma exigência relacionada com a anterior. Ambos postulados integram o chamado ‘princípio da intervenção mínima’”.

Especificamente em relação aos crimes contra a ordem tributária, o princípio da intervenção mínima ganha contornos ainda mais importantes, pois o Direito Penal:

[...] deve ser utilizado apenas para a proteção daqueles bens jurídicos de efetiva importância, daí sua classificação como sendo o direito da *ultima ratio*, já que sua aplicação deve ocorrer apenas quando realmente necessária, após a falha verificada pela aplicação dos outros ramos do direito, que não se mostraram capazes de regular a situação, garantindo a proteção ao bem jurídico, evitando ou reparando a prática do ilícito (HARADA; MUSUMECCI FILHO; POLIDO, 2014, p. 97)

Não obstante o preceito supracitado, certo é que inúmeros são os Princípios Constitucionais Penais imprescindíveis para a manutenção dos direitos humanos. No entanto, para o presente estudo, considerando a extensão da temática, pormenoriza-se, brevemente, àqueles considerados essenciais para

o objeto sob análise, a saber, os Princípios da Culpabilidade, Pessoalidade da Pena e Legalidade.

O Princípio da Culpabilidade pode ser analisado sob três aspectos: a) o repúdio à responsabilidade objetiva, “de maneira que só se justifica a punição quando o resultado lesivo ou perigoso ao bem jurídico resultar de dolo ou culpa”; b) a necessidade de que a punição seja condicionada à reprovação do sujeito que “podia agir de outro modo, mas não o fez”; e c) atua como fundamento e limite da pena, “justificando a punição imposta e impedindo que esta seja além do referencial da própria culpabilidade” (JUNQUEIRA e VANZOLINI, 2021, p. 88-89).

Já o Princípio da Pessoalidade da Pena institui importante premissa: a pena não pode jamais ultrapassar a pessoa que foi autora ou partícipe do crime, sendo esta norma expressamente prevista no artigo 5º, XLV, Constituição Federal. Ainda, cita-se o Princípio da Legalidade, um dos mais relevantes princípios do Direito Penal, segundo o qual o crime somente existirá se houver uma lei previamente assim o definindo. Inclusive, o artigo 5º, XXXIX, da Carta Magna, preleciona enfaticamente que “Não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal” (BRASIL, 1988).

Deveras, os crimes possuem inúmeras classificações, por exemplo, quanto ao grau de intensidade do resultado, o modo de execução, a forma como o crime é praticado, o número de atos executórios que integram a conduta e o momento em que se consuma o crime. Todavia, para este trabalho, tão somente será abordada a classificação quanto a relação entre a conduta e o resultado naturalístico, e as suas subdivisões em crime material e crime formal.

O crime material “é aquele cuja consumação depende da produção naturalística de determinado resultado, previsto expressamente pelo tipo penal” (GRECO, 2017, p. 242). Como exemplo dessa classificação, tem-se o artigo 121 do Código Penal, o qual prevê a conduta de “Matar alguém”, tendo em vista que, tão somente será imputado o crime previsto na norma, se houver o resultado morte da vítima.

Segundo Patrícia Vanzolini e Gustavo Junqueira, em igual entendimento, pormenorizam que os crimes materiais podem ser assim definidos (2021, p. 306):

O tipo descreve um resultado (vale dizer, um evento que se destaca lógica e cronologicamente da conduta), que, portanto, passa a integrá-lo completamente, tanto no nível subjetivo quanto no nível objetivo. Ou seja, é preciso que a conduta tenha sido orientada pela vontade de alcançar o resultado (nível subjetivo) e é preciso que ele tenha sido efetivamente alcançado (nível objetivo). Há uma exata sobreposição entre o tipo objetivo e o tipo subjetivo, razão pela qual os tipos materiais são chamados de “congruentes”.

Já os crimes formais podem ser compreendidos como aqueles que não exigem a “a produção do resultado para a consumação do crime, embora seja possível a sua ocorrência” (VANZOLINI; JUNQUEIRA, 2021, p. 468), isto é, embora possível, o resultado naturalístico é irrelevante para que o crime se consuma. A título de exemplo, cita-se o crime de extorsão mediante sequestro, o qual independe, para a caracterização do crime, o pagamento do resgate exigido.

Relativamente a essa matéria, Vanzolini e Junqueira asseveram que, ainda que o resultado naturalístico não venha a se concretizar, deve ser demonstrado que o agente tenha cometido a conduta de modo a perseguir o resultado descrito no tipo penal. Colaciona-se (2021, p. 306-307):

[...] o tipo descreve um resultado específico que, portanto, passa a integrá-lo. Mas não é preciso que o resultado seja efetivamente alcançado, basta que a conduta tenha sido orientada pela vontade de alcançá-lo. Por isso, os tipos formais são também chamados de tipos de consumação antecipada ou de resultado cortado. Pois, embora seja imprescindível a “vontade do resultado”, não é preciso a “realização do resultado” para a formação do fato típico. O crime já está completamente configurado apenas com a conduta (dirigida pela vontade específica de atingir determinado resultado). Dessa forma, o crime se consuma com a conduta.

Sobre a classificação quanto a crimes materiais, formais ou de mera conduta, é importante apontar que há divergência entre doutrinadores relativamente à adequação de cada um desses conceitos. Cezar Roberto Bitencourt, em sua construção dogmática, é peremptório ao defender o posicionamento segundo o qual são enquadrados na modalidade crimes de resultado, tanto o crime material (resultado = dano), quanto o crime formal (resultado = perigo). Nessa perspectiva, a título de classificação, tão somente devem existir os crimes de resultado (material e formal) e os crimes de mera conduta (BITENCOURT, 2012, p. 598):

Na verdade, temos dificuldade de constatar com precisão a diferença entre crime formal e de mera conduta porque se trata de uma classificação imprecisa, superada pela moderna dogmática jurídico-penal. Com efeito, como já referimos, os crimes de resultado abrangem tanto os resultados de dano como os resultados de perigo. Nesses termos, os crimes ditos formais podem constituir crimes de resultado de perigo para o bem jurídico protegido pela norma penal. Na realidade, a classificação que consideramos mais adequada, em função da técnica legislativa utilizada na redação dos tipos penais, é aquela que distingue os crimes de resultado dos crimes de mera conduta, por que o elemento a ser considerado, nesse âmbito, é se, para a consumação do crime, há a exigência da produção de algum tipo de resultado: nos crimes materiais podem ser diferenciadas as espécies de resultado (de dano ou de perigo, como veremos no tópico seguinte), enquanto nos crimes de mera conduta, a simples ação ou omissão já é suficiente para a sua consumação.

Não obstante essas classificações, imprescindível adotar a diferenciação entre a tipicidade dolosa e a tipicidade culposa. Inclusive, importa esclarecer que tipicidade é a subsunção da conduta ao tipo, ou seja, é o resultado da operação intelectual de comparação entre os fatos da vida real e o modelo típico descrito na lei (BITENCOURT, 2012, p. 337). Assim, o tipo pertence à lei, enquanto a tipicidade é uma característica da conduta.

O tipo doloso se consubstancia na regra no sistema jurídico brasileiro (art. 18, parágrafo único, CP). Nesses crimes, além da imputação objetiva, exige-se que sejam preenchidos requisitos de ordem subjetiva, identificados pela vontade e consciência do sujeito em realizar os elementos descritos no tipo

penal. Disciplina a norma penal (art. 18, I, CP) que o crime doloso se caracteriza quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

O tipo culposo, por sua vez, é composto unicamente pelo tipo objetivo, isto é, composto dos elementos normativos e descritivos, não havendo que se falar em tipo subjetivo. No entanto, para o seu reconhecimento, dois elementos são essenciais, a saber: a) previsão expressa em lei relativamente à sua natureza culposa; e b) a existência de noção de culpa pelo agente, identificada pelas concepções de imprudência, negligência e imperícia.

Relativamente aos crimes contra a ordem tributária insculpidos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, objetos sob análise, certo é que são tipos dolosos, isto é, a tipificação da conduta depende da existência da imputação objetiva (elementos normativos e descritivos) e da imputação subjetiva (dolo: vontade e consciência). Trata-se de matéria pacífica, haja vista que não há qualquer elemento na norma prevendo a modalidade culposa dos crimes.

Nesse ínterim, considerando que há muito o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 24, a qual atribuiu delineamentos aparentemente equivocados para a matéria em apreço, notadamente em atenção à aparente confusão dos conceitos doutrinários das esferas penal e tributária, e na ausência de enfrentamento sobre os crimes de natureza formal, passa-se à análise pormenorizada dos institutos do Direito Tributário, necessários para o deslinde deste estudo.

2. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E A CONSTITUIÇÃO DO DÉBITO

A tributação, por muito tempo, representou o poder arbitrário e tirânico do Estado na arrecadação de recursos para a sua própria manutenção. Somente com o passar dos anos, após incontáveis conflitos, que, reconhecida a necessidade de preservação dos direitos individuais e do patrimônio dos contribuintes, fez-se a figura do direito tributário atualmente experienciado, destinado para a manutenção dos objetivos sociais do Estado.

Para a consecução desse fim e em atenção à preservação do contribuinte, sujeito mais vulnerável da relação jurídica instituída, fixaram-se inúmeras diretrizes a serem observadas pelo agente fiscal na identificação da obrigação, de eventual descumprimento e ocasional penalidade.

Com efeito, a legislação tributária é demasiadamente densa, na medida que, além dos regramentos indistintos aos demais ramos do direito, como normas constitucionais, leis complementares, resoluções do senado, leis ordinárias, medidas provisórias, etc., também possui uma grande vastidão em relação a atos normativos infralegais, consubstanciados em decretos, instruções normativas, portarias, ordens de serviço, dentre outros.

Não obstante esses apontamentos preliminares, para o presente estudo serão delineados os institutos e conceitos imprescindíveis para a consecução do objeto final: identificação dos conceitos de Direito Tributário utilizados na Súmula Vinculante 24 como *ratio decidendi* e o seu adequado emprego.

Nessa esfera, utiliza-se como ponto de partida a definição de “fato gerador”. Segundo leciona o doutrinador Paulo de Barros Carvalho (2021), a expressão é equivocadamente difundida pelo Código Tributário e pela Constituição Federal, na medida que é utilizada para designar duas realidades absolutamente distintas, a saber, a hipótese de incidência tributária (descrita em lei, abstrata) e o fato jurídico tributário (fato concreto).

Já o doutrinador Luís Eduardo Schoueri (2019, p. 960) entende o fato gerador como antecedente normativo da regra matriz de incidência tributária, extraído do art. 114 do Código Tributário Nacional, o qual define que o fato gerador “é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (BRASIL, 1966).

Nesse prisma, importa apontar que a definição acima atribuída é relativa ao fato gerador da obrigação principal, na medida que o artigo 115 define o fato gerador da obrigação acessória como sendo “qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal” (BRASIL, 1966).

Assim, em que pese as controvérsias supra, o Código Tributário Nacional define a ocorrência do fato gerador em dois momentos distintos: a) “tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios”; e b) tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável” (BRASIL, 1966).

Portanto, a obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, nasce quando o contribuinte pratica qualquer ato previamente descrito na norma constitucional, legal ou infralegal, como fato gerador de uma obrigação, submetendo-se, por conseguinte, aos seus comandos, sejam eles de pagar tributos (obrigação principal) ou se abster ou praticar determinados atos (obrigação acessória).

No entanto, um ponto deve ser esclarecido: o sujeito passivo da obrigação tributária somente poderá ser demandado pela autoridade fiscal quando houver a constituição do crédito tributário, “ato que formaliza a sua existência e lhe dá exigibilidade” (PAULSEN, 2019, p. 306).

Segundo o art. 142 do Código Tributário Nacional, a constituição do crédito tributário se dá pelo lançamento, entendido como “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável,

calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível” (BRASIL, 1966).

Conforme delineado pelo doutrinador Leandro Paulsen (2019, p. 307) a intenção do legislador, nitidamente, foi a “de que não se possa opor o crédito tributário ao contribuinte, sem que esteja representado documentalmente, com a certeza e a liquidez daí decorrentes”, oriundas do processo administrativo tributário.

Decerto, a constituição ou formalização do crédito tributário, entendido como a representação documental de que o crédito existe em determinado montante perante certo contribuinte ciente da sua obrigação (PAULSEN, 2019, p. 307-308), pode se dar mediante ato do contribuinte, no cumprimento da obrigação acessória de apurar e declarar o tributo devido, ou mediante ato da administração pública, por meio da lavratura de auto de lançamento, auto de infração ou notificação fiscal de lançamento de débito.

No entanto, em ambos os casos, a autoridade fiscal somente estará autorizada a realizar a apuração e eventual imposição de dever, mediante a instauração de processo administrativo fiscal, no momento adequado para que o contribuinte exerça o seu direito de pleitear que o Fisco reveja o lançamento efetuado.

Trata-se de mecanismo instaurado em consonância com o princípio do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV, da CF), que dispõe que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Schoueri assevera que “de qualquer modo – e este ponto é relevante – trata-se de um direito assegurado constitucionalmente e, enquanto tal, não pode ser cerceado” (2019, p. 1216).

Em que pese o princípio constitucional supra colacionado, certo é que o Supremo Tribunal Federal afastou a necessidade da instauração de procedimento formal para a constituição do crédito em alguns casos, fixando-se o entendimento segundo o qual o crédito tributário se torna imediatamente exigível. Exemplificativamente, colaciona-se a tese firmada no REsp 984.607/PR, a qual preleciona que “em se tratando de débito declarado pelo próprio contribuinte, não se faz necessária sua homologação formal, motivo por que o crédito tributário se torna imediatamente exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação do sujeito” (STJ, Segunda Turma, rel. Min. CASTRO MEIRA, 2008).

Schoueri (2019, p. 1170), em sua obra, tece algumas críticas relativamente a esse posicionamento, haja vista que, além de representar uma afronta ao princípio constitucional acima exposto, ainda distorce o instituto do lançamento, na medida que se reconhece a viabilidade de o contribuinte praticar ato privativo da autoridade administrativa:

Por isso mesmo, a disciplina do Código exigirá sempre a ocorrência de um lançamento para que se dê a cobrança do tributo. [...] Na verdade, a jurisprudência já vem aceitando, ao arrepio do disposto no Código Tributário Nacional, que a cobrança de tributos se dê independente de qualquer atividade administrativa, nos casos em que o próprio sujeito passivo apura o tributo devido e apenas deixa de recolhê-lo. Essa tendência jurisprudencial será examinada abaixo, mas desde já se nota que a ideia de uma cobrança de tributo sem que haja uma atividade “privativa” da autoridade administrativa contraria o regime previsto no Código Tributário Nacional: ou bem se dirá que foi “lançamento” o cálculo efetuado pelo sujeito passivo (e nesse caso, o lançamento já não seria ato privativo da autoridade administrativa), ou se aceitará que é possível a cobrança sem que haja lançamento, desde que o próprio sujeito passivo tenha reconhecido o débito. Em qualquer caso, reconhecer-se-á regime diverso do proposto pelo Código Tributário Nacional.

Faz-se importante esclarecer – haja vista que conceito utilizado no precedente da Súmula Vinculante – que se considera lançamento definitivo do tributo, quando esgotados os prazos para impugnação ou recurso, ou quando da intimação da decisão irrecorrível. “Assim, considerar-se-á definitivamente constituído o crédito tributário ao final do processo administrativo-fiscal” (PAULSEN, 2019, p. 357).

Das linhas precedentes, verifica-se que há bastante resistência dos doutrinadores relativamente à viabilidade de execução de qualquer ato em face do contribuinte, por parte da administração pública, antes de efetivado o lançamento e finalizado o processo administrativo, caso exista impugnação do contribuinte, sob pena de violação ao princípio do contraditório e ampla defesa.

3. SÚMULA VINCULANTE N° 24

O precedente vinculante n° 24 teve origem com o julgamento do Habeas Corpus n° 81.611, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, o qual fixou a tese “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”:

Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADI 1.571 MC), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137/1990 — 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 (Lei 9.249/1995, 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 (BRASIL, 2003).

Consoante se extrai do conteúdo do acórdão emanado pela Suprema Corte, a discussão se condensou na análise do crime previsto no art. 1º, incisos I e II, da Lei 8.137/90, haja vista que concernente à capitulação em que o acusado foi incurso na denúncia. Isso quer dizer que pouquíssimas foram as considerações realizadas relativamente ao art. 2º, da Lei de Crimes contra a Ordem Tributária.

Verdade seja dita, em que pese a conclusão de que o alcance da decisão somente se faria nos crimes materiais, certo é que o ministro afastou a análise aprofundada relativamente à natureza do art. 2º (tido como crime formal), ao proferir, na nota de rodapé nº 4 (2003, p. 19) que “em sentido diametralmente oposto, o parecer na espécie do Prof. Fonteles ‘considero que também o art. 2º da Lei tipifica modalidades de crimes de resultado’: não convencido, reservo-me para examinar a questão quando necessário, o que não é o caso”.

Com efeito, verifica-se que a *ratio decidendi* utilizada para a conclusão do julgado se condensou na importância da finalização do processo administrativo, como mecanismo de segurança ao contribuinte e cumprimento dos dispositivos constitucionais. Nesse prisma, colacionam-se fragmentos da decisão do ministro relator que explicitam essa compreensão (BRASIL, 2003, p. 30-35):

Nele, como visto - malgrado surja a obrigação tributária do fato gerador (art. 113, §1º) - o crédito tributário só é constituído pelo lançamento - susceptível de revisão, porém, mediante "impugnação do sujeito passivo" (art. 145, III), manifestada a qual só ao termo do procedimento ou processo administrativo se terá por definida a existência e o conteúdo da relação tributária, pondo fim à "incerteza objetiva, resultante da simples potencialidade de uma contestação", como elucida o mestre Alberto Xavier. De tudo resulta que, enquanto pendente o processo administrativo, essa incerteza objetiva sobre a existência e o conteúdo da obrigação remanescerá [...] Não obstante, a sua punibilidade - pelas razões sistemáticas antes apontadas - estará subordinada à superveniência da decisão definitiva do processo administrativo de revisão do lançamento, instaurado de ofício ou em virtude da impugnação do contribuinte ou responsável: só então o fato - embora, na hipótese considerada, já aperfeiçoada a sua tipicidade - se tornará punível. [...] Assim, no caso, trata-se, na verdade, é de não usurpar a competência privativa da Administração para o ato de constituição do crédito tributário (CTN, art. 142), sujeito ele mesmo, de resto, ao controle judicial de sua validade, quando se lhe anteponha pretensão de direito subjetivo violado do contribuinte.

Chama-se a atenção para o seguinte fato: em que pese o julgamento tenha se limitado ao crime previsto no art. 1º - caso concreto submetido à apreciação – a razão de decidir se pautou na inteligência de que não é admissível a deflagração da ação penal sem o término do

processo administrativo tributário. Isso quer dizer que não havia qualquer razão para a Suprema Corte limitar a aplicação do entendimento aos crimes tidos como materiais, se em ambas as modalidades (art. 1º e art. 2º), os contribuintes são submetidos ao processo administrativo tendente a oportunizar o direito ao contraditório e ampla defesa.

Ora, se a razão de decidir se consubstanciou nos prejuízos deletérios que poderiam decorrer da atuação extemporânea da autoridade ministerial, não há motivo para o afastamento desse entendimento nos crimes formais (lê-se: do art. 1º, V, e 2º, ambos da Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária), haja vista que a dinâmica empreendida para ambos os artigos é idêntica, haja vista que nos dois crimes o contribuinte tem a viabilidade de discutir o lançamento na seara administrativa, mediante o processo administrativo fiscal.

Inclusive, o Ministro alertou para uma prática a ser evitada com o precedente, mas que tem sido empreendida nos crimes do art. 2º: passou-se a adotar a representação fiscal para fins penais de maneira prematura para compelir o contribuinte a realizar o adimplemento da obrigação ou penalidade, suplantando o seu direito ao contraditório e ampla defesa na esfera administrativa. Colaciona-se (BRASIL, 2003, p. 35):

Se assim é, ao devedor ameaçado da ação penal, para alcançar a extinção da punibilidade, só restaria um caminho: dobrar-se à exigência fiscal do lançamento objeto da impugnação e renunciar a esta. Isso representaria, no entanto, o abuso do poder de instaurar o processo penal para constranger o cidadão a render-se incondicionalmente aos termos da exigência do Fisco, com a renúncia não só da faculdade - que a lei complementar lhe assegura de impugnar o lançamento mediante procedimento administrativo nela previsto, mas também, e principalmente, de eminentes garantias constitucionais, sintetizadas na do "devido processo legal".

Não obstante isso, ainda para fundamentar o seu voto, o Ministro Relator se utilizou das lições do doutrinador Hugo de Brito Machado, que defende a figura do processo administrativo como mecanismo apto a assegurar as garantias constitucionais do contribuinte (BRASIL, 2003, p. 33-34), de modo a roborar a intelecção de que a discussão, verdadeiramente, pautou-se pela necessidade do esgotamento das vias administrativas, sob pena de violação aos direitos constitucionais conferidos aos contribuintes.

Faz-se imprescindível a análise da *ratio decidendi* em que se fundamentou a Súmula Vinculante nº 24, na medida que os Tribunais afastaram os seus efeitos para os crimes formais, ainda que a sua definição não tenha sido objeto direto submetido à discussão no STF, de maneira a causar prejuízo aos contribuintes, tendo em conta que viabilizou a continuidade da deflagração das ações penais sem o prévio esgotamento do processo administrativo-fiscal relativamente a essa modalidade.

Isso quer dizer que os aplicadores do direito, por entenderem que a Súmula Vinculante restringiu os seus efeitos aos crimes materiais descritos no art. 1º, I a IV, da Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária, afastou a sua aplicação nos crimes formais descrito no art. 1º, V e parágrafo único, e art. 2º da mesma Lei. Verifica-se que, para o avanço desse entendimento, os magistrados deixaram de se ater ao quanto contido no cerne da questão: a necessidade de certeza sobre a existência de obrigação tributária, por meio do término do processo administrativo fiscal.

Nesse ínterim, cumpre chamar a atenção para as lições sedimentadas por Cezar Roberto Bittencourt, que tece considerações extremamente relevantes para o deslinde do presente estudo, substancialmente sob a ótica dos institutos do Direito Penal. Primacialmente, o autor defender que, para a determinação da antijuridicidade penal nos casos dos crimes contra a ordem tributária, deve-se primeiro comprovar a existência da sonegação fiscal no âmbito da lei tributária (extrapenal), sob pena de inadequação e esvaziamento da lei penal (2012, pp. 853-854):

Nessa linha, apenas para ilustrar, destaque-se que os arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 referem-se a “tributo ou contribuição social” como objetos de sonegação. Quanto a isso, é correto afirmar que, por um lado, “tributo” e “contribuição social” são elementos constitutivos do delito mencionado, e, por outro, que os conceitos de “tributo” e “contribuição social” são fornecidos pela lei tributária (extrapenal). Diante disso, pode-se concluir que, para que tais exações possam ser sonegadas, devem ser, necessariamente, reconhecidas como devidas pela legislação extrapenal, ou seja, não existe sonegação fiscal de um tributo ou de uma contribuição social não prevista na lei tributária.

Outrossim, em sua obra “Crimes contra a Ordem Tributária”, o autor é peremptório ao asseverar a imprescindibilidade do término do processo administrativo tributário em ambas as modalidades, a saber crimes materiais (art. 1º) e crimes de mera conduta (art. 2º), pontuando a incompletude da Súmula sedimentada pela Suprema Corte:

[...] deixamos claro que, na nossa ótica, persiste a exigência do encerramento do processo administrativo-fiscal tanto no caso do crime de resultado como no de crime de mera conduta, pois em ambas as hipóteses deve ser dada ao acusado a possibilidade de regularizar sua situação fiscal, desfrutando do benefício das cláusulas despenalizadoras estudadas, quando mais não fosse, em respeito ao princípio da isonomia. A Súmula Vinculante 24 do STF firmou, sem dúvida, um entendimento valioso no âmbito dos crimes contra a ordem tributária, mas ele é, certamente, incompleto, pois as questões de fundo que sustentam a necessidade do encerramento do processo administrativo-fiscal, com o lançamento definitivo do tributo, também são aplicáveis aos crimes de mera conduta. Somente após findo referido procedimento administrativo-fiscal é que se pode ter certeza da existência do débito tributário. Por isso, é injustificável a antecipação da persecução penal, também nesses casos, antes

do encerramento do procedimento administrativo.

Seguindo a intelecção de Bitencourt, certo é que a disseminação indiscriminada da Súmula se consubstancia em medida que, além de compelir o cumprimento compulsório da obrigação pelo contribuinte – ainda que existentes matérias de ordem pública a serem discutidas na esfera administrativa – haja vista o receio de sofrer as sanções de restrição de liberdade, ainda atenta contra os princípios do contraditório e da ampla defesa, do devido processo legal e da cooperação.

Assim, antes mesmo da instauração de um inquérito policial para apurar qualquer crime contra a ordem tributária deve-se aguardar o término do processo na vida administrativa, pois, *“a instauração do inquérito policial antes do término do processo na via administrativa pode fazer com que uma pessoa seja submetida a um constrangimento ilegal que pode resultar na propositura de uma ação penal que, ao final, pode se demonstrar totalmente incabível”* (DIAS, 2011, p. 72).

Com efeito, torna-se inconcebível que a ação penal seja deflagrada sem a demonstração íntegra do dolo empreendido pelo contribuinte na esfera administrativa, sob pena de movimentação da máquina judiciária de maneira desnecessária, na medida que, uma vez reconhecida a ausência de responsabilidade do contribuinte sobre a obrigação na esfera administrativa (que se dá com o término do processo administrativo), não há que se falar na manutenção da ação penal.

Nessa tessitura, diante dos delineamentos supra, os quais ganham força por meio das lições lançadas por autoridades das searas penal e tributária, verifica-se a necessidade de revisitação do entendimento abalizado na Súmula Vinculante 24, haja vista a incompletude do entendimento sedimentado, sob pena de perpetuação das arbitrariedades narradas nas linhas preliminares, a causarem severos danos aos contribuintes, em evidente afronta a postulados constitucionais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo perseguiu demonstrar, sem a pretensão de esgotamento do tema, haja vista a amplitude e a complexidade das diretrizes abalizadas, a incompletude da Súmula Vinculante nº 24, a qual tem gerado substanciais perturbações aos contribuintes, notadamente empresários, em decorrência da viabilização da deflagração da ação penal antes da conclusão do processo administrativo tributário, nos crimes de natureza formal ou de mera conduta.

Para esse fim, perpassou-se pelos institutos da doutrina penal e da doutrina tributária utilizados no precedente representativo de controvérsia, HC 81.611, perseguindo-se o entendimento das definições sedimentadas por autoridades no assunto, de modo a identificar se houve o adequado emprego dessas asserções para a construção da inteligência hodiernamente sedimentada pela Suprema Corte.

Por conseguinte, como ponto fundante do trabalho, analisou-se detidamente o voto condutor do Ministro Relator Sepúlveda Pertence, identificando-se a *ratio decidendi* solidificada e a sua extensão no enunciado sumular proferido, tecendo-se considerações relativamente à aparente confusão existente nas definições tributárias e penais.

Partindo-se do percurso supra rememorado, e integrando a conclusão do presente trabalho, compreendeu-se pela incompletude da Súmula Vinculante nº 24, nos termos em que lançada, na medida que o entendimento se limitou aos crimes materiais, quando também deveria ter alcançado os crimes formais ou de mera conduta, na medida que a *ratio decidendi* se pautou, acertadamente, na imprescindibilidade do término do processo administrativo tributário para a deflagração da ação penal, sob pena de violação a princípios constitucionais caros ao ordenamento jurídico.

REFERÊNCIAS

BECCARIA, Cesare. *Dos delitos e das penas*. São Paulo : Martin Claret, 2000.

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Lições de direito penal – Parte geral*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995.

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal: parte geral*. 17. ed. rev., ampl. e atual. de acordo com a Lei nº 12.550, de 2011. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília: Senado Federal, 2016. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 31 jan. de 2023.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios*. Brasília/DF. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 25 jan. de 2023.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. *Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências*. Brasília/DF. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%208.137%2C%20DE%2027%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201990.&text=Define%20crimes%20contra%20a%20ordem,consumo%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs. Acesso em: 05 fev. de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. 3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo. HC: 81611 DF, Relator: Sepúlveda Pertence, Data de Julgamento: 10/12/2003, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 13-05-2005 PP-00006 EMENT VOL-02191-1 PP-00084). Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807>. Acesso em: 15 jan. de 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. - 31. ed. rev. atual. - São Paulo: Noeses, 2021.

DELMANTO, Celso et al. *Código penal comentado*. 10 ed. São Paulo : Saraiva Educação, 2022

DIAS, Jefferson Aparecido. *Crime de apropriação indébita previdenciária* (CP, art. 168-A, §1º, inc. I): teoria e prática. Curitiba: Juruá, 2011

GRECO, Rogério. *Curso de Direito Penal: parte geral*. v. I, 19. ed. Niterói, RJ: Impetus, 2017.

HARADA, Kiyoshi. MUSUMECCI FILHO, Leonardo. POLIDO, Gustavo Moreno. *Crimes contra a ordem tributária*. 2 ed. São Paulo : Atlas, 2014.

JUNQUEIRA, Gustavo; VANZOLINI, Patrícia. *Manual de direito penal: parte geral*. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 10. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.