



Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Direito

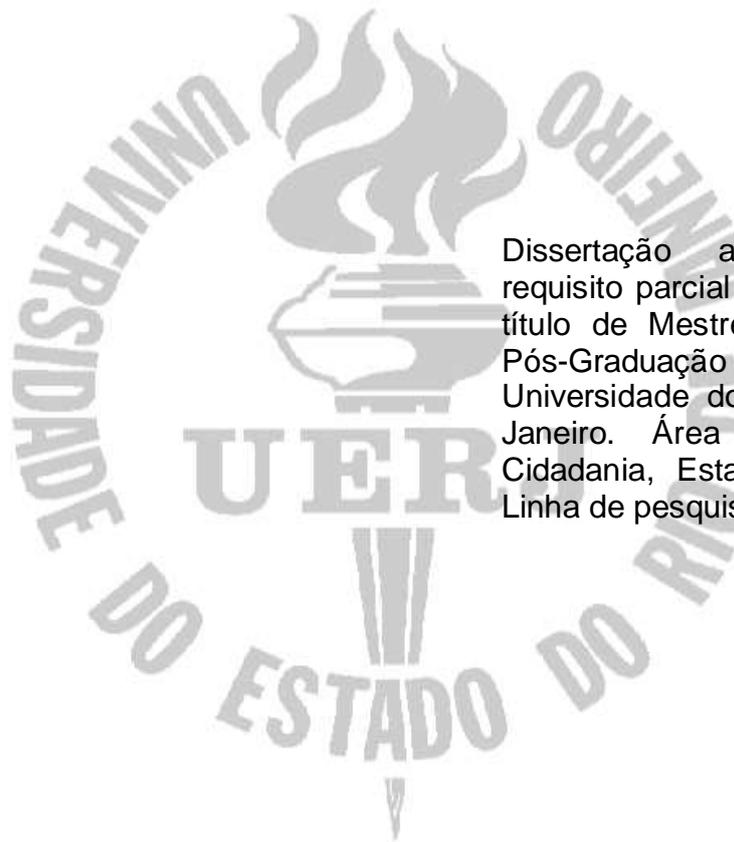
Rafael Gaspar Rodrigues

Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal: uma análise crítica a partir de estudo empírico realizado no processo administrativo tributário da União e do Município do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro
2023

Rafael Gaspar Rodrigues

Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal: uma análise crítica a partir de estudo empírico realizado no processo administrativo tributário da União e do Município do Rio de Janeiro



Dissertação apresentada, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização. Linha de pesquisa: Direito Penal.

Orientador: Prof. Dr. Davi de Paiva Costa Tangerino

Rio de Janeiro

2023

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

R696

Rodrigues, Rafael Gaspar

Súmula vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal: uma análise crítica a partir de estudo empírico realizado no processo administrativo tributário da União e do município do Rio de Janeiro / Rafael Gaspar Rodrigues. - 2023.
96 f.

Orientador: Prof. Dr. Davi de Paiva Costa Tangerino.
Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Súmula vinculante - Teses. 2. Processo administrativo – Teses.
3. Defesa (Direito) – Teses. I. Tangerino, Davi de Paiva Costa. II.
Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 35.077.3:347.73

Bibliotecária: Marcela Rodrigues de Souza CRB7/5906

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Rafael Gaspar Rodrigues

Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal: uma análise crítica a partir de estudo empírico realizado no processo administrativo tributário da União e do Município do Rio de Janeiro

Dissertação apresentada, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização. Linha de pesquisa: Direito Penal.

Aprovada em 23 de março 2023.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Davi de Paiva Costa Tangerino (Orientador)
Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. José Danilo Tavares Lobato
Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Rodrigo Ramos Lourega de Menezes
Universidade Federal Fluminense

Rio de Janeiro

2023

DEDICATÓRIA

Em ordem cronológica:

Aos meus pais, Nilsomaro e Cleide, pela vida, os ensinamentos e o amor incondicional.

À Eduarda e Isadora, por terem me mostrado que a vida vai bem além das minhas vontades e interesses.

À Hevelyn, por ter acendido as velas que, em meio à escuridão, permitiram que eu fizesse esse trabalho.

AGRADECIMENTOS

Viver, pelo menos em sentido amplo, requer coragem. Sobreviver é, de certa forma, trivial. Viver, definitivamente, não é.

O ano de 2022, para dizer o mínimo, não foi fácil. Mas certamente teria sido infinitamente mais difícil – ou, talvez, impossível –, se não fosse o apoio de uma série de pessoas.

Esses agradecimentos precisam começar por meus pais, Nilsomaro e Cleide, por terem acreditado em mim e confiado, desde o primeiro momento, em minhas decisões. É bom saber que nunca se está sozinho.

Aos meus irmãos e a todos os meus amigos – que não vou listar nominalmente para não cometer injustiças –, também deixo meu sincero muito obrigado.

À Hevelyn, pela parceria pessoal e profissional, pelos sorrisos, pela paciência, pelo carinho e pelo amor, serei também eternamente grato. Definitivamente, não teria conseguido sem seu apoio.

Ao meu orientador, Davi Tangerino, exemplo de pessoa e de profissional, que, após me iniciar nas lições de Direito Penal na graduação da UERJ, prontamente aceitou meu pedido para guiar essa pesquisa, deixo meus mais sinceros agradecimentos.

Sou ainda profundamente grato aos professores José Danilo Lobato e Rodrigo Lourega, que gentilmente aceitaram o convite para compor a banca de avaliação deste trabalho. O primeiro influenciou notoriamente minhas pesquisas, após lecionar a disciplina de Direito Penal Econômico e, comigo, escrever um artigo que é o embrião da pesquisa ora apresentada. Com o segundo, aprendo cotidianamente lições de Direito Tributário, Ihaneza, educação, profissionalismo e de cordialidade.

Finalmente, mas definitivamente não menos importante, agradeço a Deus – por, aparentemente, estarmos nos reencontrando.

RESUMO

RODRIGUES, Rafael Gaspar. *Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal: uma análise crítica a partir de estudo empírico realizado no processo administrativo tributário da União e do Município do Rio de Janeiro*. 2023. 96 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023.

Este trabalho apresenta uma perspectiva empírica crítica da Súmula Vinculante nº 24, aprovada pelo Supremo Tribunal Federal em Sessão Plenária de 02/12/2009, tomando como base a realidade tributária da União e do Município do Rio de Janeiro, com o fim de demonstrar não ter havido uma necessária adaptação das estruturas da Administração Tributária de modo a decidir, com a celeridade necessária, acerca da constituição definitiva do crédito. As consequências da lentidão – que se demonstra no presente estudo – da Administração Pública, contudo, são deletérias para os contribuintes. De fato, o que se percebe é que, não raro, se termina por violar o devido processo legal, ao inviabilizar o exercício de um efetivo direito de defesa no âmbito de um tardio processo penal.

Palavras-chave: Súmula Vinculante nº 24/STF. Processo Administrativo Tributário.
Direito de Defesa Criminal.

ABSTRACT

RODRIGUES, Rafael Gaspar. *Binding Precedent nº 24 from Brazilian Supreme Court: A critical analysis based on an empirical study carried out in the tax administrative process of the Union and the City of Rio de Janeiro*. 2023. 97 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023.

This paper presents a critical empirical perspective of Binding Precedent nº 24, approved by the Brazilian Supreme Court in a Plenary Session on 12/02/2009, based on the tax reality of the Union and the Municipality of Rio de Janeiro, with the aim of demonstrating that there hasn't been a necessary adaptation of the structures of the Tax Administration in order to decide, with the necessary speed, on the definitive constitution of the credit. The consequences of the slowness – which is demonstrated in the present study – of Public Administration, however, are deleterious for taxpayers. In fact, what is perceived is that, not infrequently, the due process of law is violated, by preventing the exercise of an effective right of defense in the context of a late criminal procedure.

Keywords: Binding Precedent nº 24/STF. Administrative Tax Process. Right of Criminal Defense.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	9
1	BREVE REVISÃO TEÓRICA ACERCA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	15
1.1	Definição e Natureza Jurídica	15
1.2	Princípios Norteadores do Processo Administrativo Tributário ..	17
1.3	Fases do Processo Administrativo Tributário	22
1.4	Processo Administrativo Tributário da União.....	25
1.5	Processo Administrativo Tributário do Município do Rio de Janeiro	28
2	A SÚMULA VINCULANTE Nº 24 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	32
2.1	Matriz Normativa das Súmulas Vinculantes: a Emenda Constitucional nº 45/04.....	32
2.2	A Aprovação da Súmula Vinculante nº 24	39
2.3	Críticas à Súmula Vinculante nº 24.....	48
2.4	Breve Digressão sobre Experiências Internacionais	52
2.4.1	<u>A Sistemática Italiana</u>	53
2.4.2	<u>A Sistemática Espanhola</u>	55
3	ANÁLISE EMPÍRICA: ESTUDO DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTÁRIOS DA UNIÃO E DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO	66
3.1	Estudo Empírico do Processo Administrativo-Tributário do Município do Rio de Janeiro	67
3.2	Estudo Empírico do Processo Administrativo-Tributário da União	68
4	CONSEQUÊNCIAS DA MORA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ...	71
4.1	Teoria do Esquecimento.....	74
4.2	Teoria da Expição Moral do Criminoso.....	74
4.3	Teoria da Emenda.....	78
4.4	Teoria do Desgaste Probatório	80
4.5	Teoria da Presunção de Ineficiência do Estado.....	82

CONCLUSÃO	84
REFERÊNCIAS	89

INTRODUÇÃO

1. Contexto desta Dissertação

O autor do presente trabalho milita há mais de uma década na fiscalização tributária – inicialmente na Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo e, atualmente, na Secretaria de Fazenda e Planejamento do Município do Rio de Janeiro. Convive, portanto, há muitos anos com a conhecida morosidade do processo administrativo tributário e vivencia diariamente os efeitos deletérios, no âmbito tributário, da inércia administrativa tanto para o contribuinte, quanto para a própria Administração Pública.

De fato, a lentidão com que a máquina pública conduz as discussões do lançamento tributário não traz prejuízos apenas para o administrado – que, não raro, passa anos a fio com a espada de Dâmoles sobre sua cabeça, sem saber se a cobrança tributária subsistirá ou não. Para o próprio erário, a demora para a constituição definitiva do crédito tributário – conceito que se discutirá com mais vagar adiante – acarreta, em um sem número de vezes, na própria impossibilidade de execução da dívida, frustrando as expectativas do ente credor e trazendo prejuízos a toda a coletividade.

Esta dissertação, contudo, pretende explorar uma outra consequência – possivelmente ainda mais grave – da vagarosidade da Administração Tributária. Ocorre que, por várias vezes, o inadimplemento da obrigação tributária não configura apenas um ilícito administrativo, mas possui consequências na esfera do Direito Penal. A Lei 8.137/90, para servir de exemplo, tipifica, já nos incisos de seu artigo primeiro, uma série de condutas que, caso associadas com a supressão ou redução do tributo devido, configuram crimes contra a ordem tributária, com pena variando de dois a cinco anos, para além de multa.

Nesse contexto, ganha destaque o previsto na Súmula Vinculante nº 24, publicada pelo Supremo Tribunal Federal em 11 de dezembro de 2009 (a qual, por óbvio, também será objeto de aprofundamento no presente estudo). Ao prever que *“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”*, o que o enunciado acaba por fazer é condicionar a própria possível ação penal por conta do

inadimplemento fraudulento da exação devida ao fim do processo administrativo tributário. Em uma conjuntura, todavia, como a brasileira, em que tais procedimentos administrativos podem se arrastar por décadas, obtém-se como resultado que, frequentemente, o contribuinte inadimplente terá que se defender da denúncia criminal muitos anos após a prática do suposto ilícito. Disso, uma série de questões emergem: sua defesa será eficaz após o decurso de tanto tempo? Eventuais provas de sua inocência sobreviverão? Ou, em um raso mergulho na criminologia, o próprio exercício do direito de punir faria sentido transcorrido tão longo prazo?

Tal é o contexto fático em que se insere a presente dissertação.

2. Objeto da Presente Dissertação

A despeito de ser lugar comum falar sobre a vagarosidade da Administração Pública brasileira, não são comuns estudos que demonstrem, empiricamente, a exata dimensão da lentidão e seus efeitos para o administrado. É nessa lacuna que a presente dissertação pretende se inserir.

De fato, o que se pretende neste trabalho é, a partir de dados públicos, analisar as estatísticas de tempo de tramitação dos processos administrativos do contencioso fiscal da União e do Município do Rio de Janeiro¹. A partir dessa análise, poder-se-á determinar, guardadas as limitações inerentes a um estudo estatístico, com razoável precisão o exato calibre da mora administrativa, dimensionando-se suas consequências para o contribuinte – um futuro denunciado em potencial.

A partir desse ponto, serão estudados, com fulcro na matriz teórica do Direito Penal, as nefastas implicações da lentidão do processo administrativo tributário, bem como se pretende, em nível de conclusão, propor alternativas para que o problema em tela seja mitigado.

¹ Nesse ponto, vale dizer que o objetivo inicial era comparar os dados não somente da União e do Município do Rio de Janeiro, mas também do Estado do Rio de Janeiro. Esse último ente, contudo, não divulga adequadamente as informações necessárias à análise. Por conta disso, foi feito, pelo autor, pedido à Secretaria de Estado de Fazenda dos citados dados, com fulcro na Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/11). Os requerimentos, contudo, foram seguidamente denegados, o que levou o autor a interpor o Mandado de Segurança nº 0071643-47.2022.8.19.0000 junto ao Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Lamentavelmente, ainda que protocolado em setembro de 2022, o *mandamus* não teve sua liminar analisada até que se chegasse aos prazos limites para depósito desta dissertação, o que levou à limitação de seu escopo.

3. Estrutura da Dissertação

Para que sejam alcançados os objetivos anteriormente propostos, esta dissertação estrutura-se – para além da presente introdução e de sua conclusão – em quatro capítulos. Do já exposto, parece claro que este estudo, a despeito de desenvolvido na linha de pesquisa de Direito Penal, possui natureza multidisciplinar – e a própria divisão das seções reflete esse fato.

Inicialmente, sob a matriz teórica do Direito Tributário, será feita uma revisão dos principais conceitos relativos ao Processo Administrativo Tributário. Serão objeto de análise, assim, sua natureza jurídica, os princípios que o norteiam, bem como suas fases – nesse momento, ainda analisadas em abstrato. Ainda dentro desse capítulo, serão realizados breves aprofundamentos nas peculiaridades dos processos administrativos tributários da União e do Município do Rio de Janeiro, de modo a dar concretude às análises que se seguirão.

Na sequência, o segundo capítulo debruçar-se-á sobre a já mencionada Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal. Após serem rememoradas as mudanças constitucionais que deram origem a esse instrumento jurídico, serão estudados os precedentes que embasaram a edição da súmula objeto desta análise. Pretende-se, ainda, nessa parte, trazer à baila as críticas que a doutrina vem fazendo ao citado enunciado, bem como, ainda que rapidamente, fazer uma imersão nas experiências internacionais.

O terceiro capítulo pretende apresentar as estatísticas de tramitação dos processos administrativos tributários do contencioso fiscal definitivamente julgados, ao longo do ano de 2019², na União e no Município do Rio de Janeiro. Serão exibidos, assim, os parâmetros norteadores da análise empírica, bem como seus resultados.

Já o quarto capítulo, cerne deste trabalho, visa a discutir, sob a matriz teórica do Direito Penal, as consequências da delonga anteriormente constatada para o Administrado que venha a ser alvo também de persecução criminal. As implicações da mora para o exercício de seu direito à ampla defesa serão, espera-se, minuciosamente analisados nesse momento.

² A escolha desse ano para objeto de análise deveu-se ao fato de ser prévio à pandemia de Covid-19, que, por óbvio, acabou por trazer ainda mais lentidão à Administração Pública e, conseqüentemente, distorcer os dados.

Por fim, em sede de conclusão, pretende-se propor soluções – as quais, intuitivamente, possivelmente dialogarão mais com o Direito Tributário do que com o Direito Penal – para as graves questões constatadas no presente. Espera-se, assim, contribuir minimamente para a solução do problema posto.

4. Justificativa

Não são raros os trabalhos acadêmicos que se debruçam sobre os efeitos da vagueza da Administração Tributária para a Fazenda Pública³. Embora seja produto de uma série de causas, uma clara e sensível consequência da burocracia administrativa é, sem sombra de dúvidas, o baixíssimo índice de recuperação dos créditos inscritos em Dívida Ativa.

Em interessante trabalho empírico, André Alves Portella e Mário Andrade Borges⁴ apontam que, entre os anos de 2011 e 2015, o Município de Salvador recuperou, anualmente, montantes de receitas que variaram entre 0,41% e 0,93% do estoque total da Dívida Ativa daquele ente. Definitivamente, vale notar, não se trata de caso isolado, mas da realidade dos entes federativos brasileiros.

Estudo⁵ realizado junto à Dívida Ativa do Município de Uberlândia-MG chama a atenção para outro ponto. Após profunda análise da Dívida Ativa daquele município, nota o autor que o passar dos anos reduz substancial e quase constantemente as possibilidades de recuperação do crédito. Assim, enquanto no ano subsequente ao de inscrição há uma recuperação de 6,63% dos recursos, essa taxa decai para 3,65% no segundo, 2,57% no terceiro e 2,06% no quarto ano. Os dados vão ao encontro da quase intuitiva conclusão de que o passar do tempo corrói as expectativas de sucesso na cobrança dos recursos públicos. Parece clara, também, a contribuição da morosidade na própria constituição definitiva do crédito, com sua posterior inscrição em Dívida Ativa, para os baixos índices apresentados.

³ Exemplificativamente, veja-se CALDAS, Roberto Correia da Silva Gomes & LASCANE NETO, Felipe. A Razoável Duração do Processo Administrativo-Tributário e sua Eficiência: morosidade x decadência, prescrição intercorrente ou preempção. Revista Jurídica, [S.l.], v. 1, n. 46, p. 204-234, jul. 2017.

⁴ PORTELLA, André Alves e BORGES, Mário Andrade. Diagnóstico e Análise Crítica da Dívida Ativa do Município de Salvador e Propostas para o seu Saneamento. Revista de Direito da Cidade, vol. 10, nº 3. pp. 1422-1448, 2018, p. 1436.

⁵ ROSA, Bruno Bartasson Ferreira. Créditos Inscritos em Dívida Ativa: Uma análise da recuperabilidade para o caso de Uberlândia (MG). Dissertação (Mestrado em Gestão Organizacional). Programa de Pós-Graduação em Gestão Organizacional, Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, p. 105, 2021, p. 89.

Se, do ponto de vista do ente público, a demora na conclusão do processo administrativo tributário possui os deletérios efeitos já apontados, não é menos pior a situação do contribuinte alvo de um lançamento tributário com o qual discorda. Se, para uma pequena ou média sociedade, a confirmação dessa dívida pode ameaçar sua própria existência, os grandes empreendimentos deverão refletir esse passivo em suas demonstrações contábeis⁶, o que, de maneira inafastável, influenciará nas decisões de possíveis futuros investidores.

Efeitos da lentidão da Administração Tributária que ultrapassam as finanças públicas e privadas, contudo, não são comumente estudados. Pretende-se abordar, na presente dissertação, consequências possivelmente mais graves do que as puramente econômicas – já que potencialmente poderão refletir na própria liberdade dos indivíduos. E talvez um singelo exemplo seja mais eficaz para demonstrar o problema que se busca contribuir para resolver do que longas digressões teóricas.

Notícia publicada⁷ no sítio eletrônico do Ministério Público do Rio de Janeiro em 11 de março de 2021 dava conta de uma denúncia por sonegação fiscal, na forma do art. 1º da Lei 8.137/90, apresentada por aquele órgão na citada data. Tratava-se, em brevíssima síntese, de supressão do ICMS devido por contribuinte em operação de venda de combustíveis. O valor inadimplido corrigido alcançaria, conforme a denúncia, montante superior a doze milhões de reais. O que a notícia omite, contudo, talvez seja mais interessante do que o efetivamente informado.

Ocorre que, conforme consulta à página do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, é possível notar que a denúncia apresentada no ano de 2021 remonta a autos de infração lavrados ao longo do ano de 2010 – os quais, por sua vez, diziam respeito a operações com combustíveis ocorridas entre os anos de 2008 e 2009. Os processos administrativos que impugnaram a autuação⁸ tramitaram por oito longos anos até serem definitivamente julgados pelo Conselho Pleno – ocasião em que o crédito tributário foi mantido, em definitivo. Em algum momento entre 2018 e 2021, a fiscalização tributária enviou ao Ministério Público do Estado do

⁶ Exigência expressamente prevista pelo Pronunciamento Técnico nº 25 do Comitê de Pronunciamento Contábeis. A esse respeito, vide ROSA, PRISCILA ALANO et al. Evidenciação dos passivos contingentes tributários: comparação das informações divulgadas em notas explicativas e formulário de referência. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 16, 2016, São Paulo. Anais... São Paulo: USP, 2016.

⁷ <https://www.mprj.mp.br/web/guest/visualizar?noticiald=103108>

⁸ Processos administrativos números E-04/057.873/2010, E-04/057.876/2010, E-04/057.887/2010, E-04/057.888/2010 e E-04/057.890/2010

Rio de Janeiro a competente representação fiscal para fins penais, que deu origem à já mencionada denúncia.

Em brevíssimo resumo, os sócios da sociedade autuada tiveram que, em 2021, iniciar suas defesas relativas a atos supostamente ilícitos ocorridos em 2008 e 2009 – mais de uma década antes, portanto. Terão eles guardado, ao longo de todo esse período, eventuais documentos que tivessem o condão de comprovar sua inocência? Suas memórias guardam ainda detalhes do ocorrido que possam contribuir com suas defesas técnicas?

O problema acima exemplificado – o qual, definitivamente, não se trata de caso isolado – é o que justifica a presente pesquisa. Busca-se, como já se teve a oportunidade de expor, escancarar o problema da morosidade do processo administrativo tributário, a partir de suas possíveis consequências penais – e, dentro do razoável, propor soluções que amenizem o imbróglio.

1. BREVE REVISÃO TEÓRICA ACERCA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

O objetivo deste capítulo inicial é, por meio de um diálogo com a doutrina do Direito Tributário, fazer um aprofundamento nos procedimentos administrativos que visam à verificação da certeza e da liquidez do crédito tributário previamente constituído – o que se convencionou chamar de Processo Administrativo Tributário. Vale ressaltar, na partida, que os atos normativos dos diversos entes federativos brasileiros que disciplinam o contencioso fiscal, na imensa maioria das vezes, tratam também de vários procedimentos que, seja por iniciativa da Administração ou do administrado, versam sobre assuntos outros que não a discussão do crédito tributário em si. Para os propósitos do presente estudo, porém, esse termo será usado sempre no sentido de procedimento contencioso inaugurado com a impugnação administrativa, pelo contribuinte, de lançamento tributário contra si efetuado.

1.1 Definição e Natureza Jurídica

Na genérica definição de Hugo de Brito Machado⁹, a expressão “processo administrativo-tributário” designa, em sentido estrito, “(...) a espécie do processo administrativo destinada à determinação e exigência do crédito tributário.” Trata-se, como acrescenta Luís Eduardo Schoueri¹⁰, do meio pelo qual o contribuinte exerce seu constitucionalmente¹¹ assegurado direito de pleitear que a autoridade administrativa reveja o lançamento previamente efetuado – procedimento que, por expressa previsão do Código Tributário Nacional¹², suspenderá a exigibilidade do crédito tributário durante seu trâmite. Como já notado, o processo administrativo tributário visa à discussão de um instituto jurídico-tributário específico, qual seja, o crédito tributário – o que parece requerer breve digressão sobre tal conceito.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33^a ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 459.

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2^a ed. São Paulo: Saraiva, 2012. pp. 580-581.

¹¹ CRFB/88, art. 5º, LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

¹² Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...)

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

Na já histórica lição do professor Paulo de Barros Carvalho¹³, crédito tributário é “(...) o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro.” Constitui-se a partir da atividade de lançamento¹⁴, qual seja, o procedimento administrativo que verifica a ocorrência de uma obrigação tributária (a qual é abstratamente prevista na lei e foi concretizada com a ocorrência do fato gerador)¹⁵.

Fato é, então, que, na lição da doutrina majoritária¹⁶, constituído o crédito tributário, possui o sujeito passivo da relação jurídica o direito de, a esse, oferecer resistência. Na doutrina de Alfredo Augusto Becker¹⁷, essa oposição pode ser manifestada de duas formas:

“a) Contra a exigibilidade (do direito), desde que prove que os atos que realizaram o lançamento desobedeceram as regras jurídicas que disciplinaram este lançamento.

b) Contra a existência (do direito), desde que prove que os fatos analisados e investigados pelo lançamento não realizaram a hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo.”

A forma com que se dará a insurgência acima mencionada é, precisamente, o processo administrativo tributário. Trata-se, então, de instrumento de controle da legalidade da relação tributária¹⁸ – meio pelo qual a Administração Pública exercerá seu poder-dever de rever seus próprios atos, desde que eivados de ilegalidade. Busca-se, assim, uma análise técnica do ato de lançamento, com vistas ao alcance da verdade material¹⁹.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 249.

¹⁴ Em sentido diverso e minoritário, o saudoso professor Ricardo Lobo Torres defende que o crédito tributário constitui-se juntamente com a obrigação, por ocasião da ocorrência do fato gerador, obtendo apenas um grau maior de concretude e transparência a partir da atividade administrativa de lançamento. In: TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 19ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 275.

¹⁵ ROSA JR, Luiz Emygdio Franco da. Manual de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2012, p. 357.

¹⁶ Em abono à lição aqui esposada, vide BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1975, p. 439.

¹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 361.

¹⁸ FRANCO JÚNIOR, Nilson José. Processo Administrativo Tributário. Curitiba: CRV, 2019, p. 21.

¹⁹ ORSOLON, Carlos Eduardo Marino. Processo Administrativo Tributário: Análise mais técnica?. In: MASCITO et. al. O Processo Tributário: Do administrativo ao judicial. São Paulo: Blucher, 2019, p. 21.

1.2 Princípios Norteadores do Processo Administrativo Tributário

Ao processo administrativo tributário, aplicam-se, vale dizer, os princípios norteadores do processo administrativo em geral. Cabe neste momento, então, breve análise dos princípios regentes das relações jurídicas entre Administração Pública e administrado, com vistas a se verificar seu desdobramento nos procedimentos tributários, no âmbito administrativo, em particular.

Na lição de Sergio Ferraz e Adilson Abreu Dallari²⁰, o primeiro princípio norteador do processo administrativo é o da igualdade. Ressaltam os autores, contudo, que, considerando-se que o Estado exerce, com frequência, as funções de parte e de juiz, essa desigualdade aparente precisará ser compensada por uma atuação absoluta e inquestionavelmente isenta na condução do processo e em sua decisão.

No âmbito do processo administrativo tributário, a igualdade assume relevo ainda mais interessante²¹. Note-se que, não raro, as primeiras instâncias de julgamentos administrativos nesses procedimentos são compostas, como se verá na próxima seção, exclusivamente por servidores da Fazenda Pública – diferentemente da segunda instância, em que frequentemente há representantes dos contribuintes. Concretiza-se, assim, o exercício, pelo Estado, das funções de parte e juiz, exigindo dos servidores que exercem tal função a absoluta isenção já propalada.

Ainda na lição dos citados doutrinadores²², também o princípio da legalidade, expresso no art. 37 da Constituição Federal, possui posição de destaque na regência do processo administrativo. Prevê, assim, que a Administração Pública é atividade que se desenvolve “(...) *debaixo da lei, da forma da lei, nos limites da lei e para atingir fins assinalados pela lei.*” Ressaltam, contudo, que tal princípio não pode ser entendido como mero cumprimento formal das disposições legais, ou como uma

²⁰ FERRAZ, SERGIO & DALLARI, ADILSON ABREU. *Processo Administrativo*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 103.

²¹ Nesse mesmo sentido, o professor Humberto Ávila afirma que “(...) *não por outro motivo que as prerrogativas do poder público só são compatíveis com o princípio da igualdade quando suportadas por diferenças concretas. Não sendo assim, o poder público, em vez de receber tratamento diferenciado justificado, está recebendo mero privilégio odioso. Nesse sentido, todas as diferenças atribuídas ao poder público devem ter fundamento na própria igualdade, nunca na suposta supremacia do interesse público.*” In: ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 45.

²² FERRAZ & DALLARI, *op. cit.* p. 109.

”aparência de legalidade”, mas requer atenção especial ao espírito da lei e as circunstâncias do caso concreto.

Mais uma vez, no âmbito do processo administrativo tributário, pode-se identificar com clareza a repercussão do princípio geral do processo administrativo. De fato, ainda que não raro questões procedimentais sejam delegadas a atos normativos infralegais – como decretos, resoluções e portarias –, as condições gerais de contorno do procedimento que revê o lançamento tributário devem estar, necessariamente, previstas em lei – tais como os recursos cabíveis e os órgãos responsáveis pelo julgamento, por exemplo.

Também o princípio da finalidade é frequentemente apontado como regente do processo administrativo²³. Tem-se, assim, que a lei é meramente um instrumento com vistas ao atendimento de um determinado fim de interesse público – não podendo, jamais, ser aplicada de forma a se ignorar a realidade social sobre a qual incide²⁴.

No âmbito do processo administrativo tributário, cabe perceber que a concretização do princípio da finalidade deriva do próprio controle, de forma isenta, da legalidade do ato. Afinal, o interesse público que se visa a defender por meio desse procedimento é justamente a cobrança exata do crédito tributário devido – nem mais, nem menos.

O princípio da motivação aplicado ao processo administrativo, por sua vez, prevê que a autoridade administrativa tem a obrigação de fundamentar suas decisões – apresentando as razões de fato e de direito que a levaram a decidir de determinada maneira²⁵. Aplicada ao processo administrativo tributário, verifica-se que todas as decisões dos órgãos administrativos incumbidos do julgamento, sejam eles monocráticos ou colegiados, devem ser necessariamente embasadas nos fatos relativos ao caso concreto e no direito posto. Permite-se, assim, às partes envolvidas, exercer plenamente seu direito de defesa, com a apresentação dos recursos cabíveis como meio de tentar infirmar as razões do julgador.

²³FERRAZ & DALLARI, *op. cit.* p. 112.

²⁴ ARAGÃO, Alexandre Santos de. Ensaio de uma Visão Autopoiética do Direito Administrativo. *Revista de Direito Público da Economia/ RDPE* 4. Belo Horizonte: Fórum, outubro-dezembro/2003.

²⁵ FERRAZ & DALLARI, *op. cit.* p. 115.

Tratada doutrinariamente como princípio constitucional implícito²⁶, derivado do devido processo legal, a razoabilidade²⁷ ganha tanto destaque no âmbito do processo administrativo que o dever a sua obediência consta expressamente no *caput* do artigo 2º da lei que regula tal procedimento no âmbito da Administração Pública Federal (Lei 9.784/99). Na lição de Fábio Rodrigo Victorino²⁸, “(...) o respeito à razoabilidade implica na não ultrapassagem dos limites considerados aceitáveis em termos jurídicos (função negativa).” No âmbito do processo administrativo tributário, a razoabilidade ganha relevo especialmente para limitar a atuação normativa do Estado – que não poderá estabelecer exigências para os administrados irrazoáveis, tais como prazos exíguos ou apresentação de documentos descabidos.

Erigida pela Constituição Federal de 1988 como princípio fundante da Administração Pública²⁹, a moralidade recebe também destaque no estudo do processo administrativo³⁰. Contempla esse princípio, na lição de Marçal Justen Filho³¹, “(...) a determinação jurídica da observância de preceitos éticos produzidos pela sociedade, variáveis segundo as circunstâncias de cada caso.” Fábio Soares de Melo³² cita, exemplificativamente, condutas que, a seu ver, configurariam desrespeito à moralidade no curso do processo administrativo tributário, quais sejam:

“(i) conversão de julgamento em diligências desnecessárias em razão de elementos já contidos nos autos; (ii) pedidos de vista protelatórios; (iii) atuação fiscal em desconformidade com entendimento jurídico consolidado (objeto de edição de Súmula) pelos Tribunais Superiores; e (iv) não admitir o seguimento de peças recursais sem a inerente motivação.”

Também com status constitucional³³, os princípios do contraditório e da ampla defesa asseguram, aos litigantes em processos administrativos, os direitos de,

²⁶ BULOS, Uadi Lammêgo. Curso de Direito Constitucional. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 691.

²⁷ FERRAZ & DALLARI, *op. cit.*, p. 119.

²⁸ VICTORINO, Fábio Rodrigo. O Conteúdo Teórico do Princípio da Razoabilidade: Relativizando a legalidade estrita e supremacia do interesse público. Revista da AGU, ano 14, n. 01, Brasília-DF, p. 9-26, jan./mar. 2015, p. 17.

²⁹ CRFB/88, art. 37, *caput*.

³⁰ FERRAZ & DALLARI, *op. cit.* p. 127.

³¹ JUSTEN FILHO, Marçal. O Princípio da Moralidade Pública e o Direito Tributário. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996.

³² MELO, Fábio Soares. Processo Administrativo Tributário: Princípios, vícios e efeitos jurídicos. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, p. 47.

³³ CRFB/88, art. 5º, LV.

inicialmente, terem devidamente delimitadas as acusações que contra si pesam, bem como a possibilidade de produzir as provas que tenham o condão de comprovar a insubsistência do arguido pelo Estado e de contra-argumentar, objetando fundamentadamente, as razões opostas pela Administração Pública³⁴. No contexto do processo administrativo tributário, tais princípios adquirem relevância ímpar, pois implicam na necessidade de o próprio lançamento apresentar as razões de fato e de direito que o embasam – conferindo ao contribuinte a oportunidade de contestá-las, produzindo o conjunto probatório que, desde que pertinentes ao caso concreto, alicercem seus argumentos.

Também frequentemente citado pela doutrina³⁵ como regente do processo administrativo, o princípio da segurança jurídica³⁶ possui como conteúdo dois vetores: a certeza e a estabilidade do direito. No primeiro, ingressam as preocupações relativas à vigência, à eficácia e à irretroatividade das normas jurídicas. Já sob a perspectiva da estabilidade:

“(...) instalam-se os questionamentos alusivos à intangibilidade das situações jurídicas anteriores (direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada), à invalidação e convalidação dos atos administrativos e à incidência concreta de circunstâncias determinantes do reconhecimento de prescrição, decadência e preclusão.”³⁷

Na lição de Lídia Maria Ribas e Maria de Fátima Ribeiro³⁸, tal princípio possui grande relevo no processo administrativo tributário, já que garante a previsibilidade e a segurança do cidadão, potencializando as probabilidades de obtenção de um resultado finalístico correto.

Exemplo recente pode demonstrar a importância prática do ora discutido princípio nos procedimentos tributários. Deflagrada em março de 2015, a assim

³⁴ FERRAZ & DALLARI, *op. cit.*, pp. 136-141.

³⁵ FERRAZ & DALLARI, *op. cit.*, pp. 144.

³⁶ Vale dizer que, de acordo com o professor Humberto Ávila, trata-se de princípio que deriva da interpretação dedutiva do princípio maior do Estado de Direito (CRFB/88, art. 1º), em primeiro lugar, e pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais, tais como proteção do direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada (CRFB/88, art. 5º, XXXVI), da própria legalidade (CRFB/88, art. 5º, II e 150, I), da irretroatividade (CRFB/88, art. 150, III, “a” e da anterioridade (CRFB/88, art. 150, III, “b”). Vide ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 370.

³⁷ FERRAZ & DALLARI, *op. cit.*, pp. 144.

³⁸ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues e RIBEIRO, Maria de Fátima. Segurança Jurídica: O Processo Administrativo Tributário e a Proteção da Confiança. Revista Argumentum - Argumentum Journal of Law, 13(0), 2019. p. 205–224.

chamada Operação Zelotes, comandada pela Polícia Federal, visava à investigação de complexo esquema de corrupção no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado do Ministério da Fazenda responsável por julgar os recursos administrativos de autuações tributárias. Comprovado, ao longo do processo penal, o pagamento de propina para que certos membros do órgão votassem de maneira favorável a corruptores, levantou-se a questão acerca da possibilidade de a Procuradoria da Fazenda Nacional recorrer, em juízo, das decisões definitivas administrativas, quando desfavoráveis ao erário. Em homenagem à segurança jurídica, tal hipótese foi amplamente rechaçada pela doutrina³⁹.

Elevada à condição de princípio constitucional por obra da Emenda Constitucional nº 19/98, a eficiência prevê, na lição de Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco⁴⁰, que não “(...) *apenas a perseguição e o cumprimento dos meios legais e aptos ao sucesso são apontados como necessários ao bom desempenho das funções administrativas, mas também o resultado almejado.*” Trata-se, em verdade, de uma imposição do constituinte derivado para que o Estado busque uma atuação que prime pela correção e pela competência.

No âmbito do processo administrativo – e, em especial, no processo administrativo tributário – o princípio em foco possui claras e interessantes aplicações, as quais em muito interessam ao presente trabalho. Não são raras as tentativas do legislador ordinário de dar, nesse contexto, concretude a esse princípio. Veja-se, exemplificativamente, que o art. 49 da já citada Lei nº 9.784/99 prevê que, concluída a instrução de determinado processo administrativo, possui a Administração prazo de trinta dias para decidi-lo – resguardada a possibilidade de prorrogação por igual período, a qual deve ser expressamente motivada. Ainda, a Lei nº 11.457/07, em seu art. 24, estabelece a obrigatoriedade de que seja proferida decisão administrativa no prazo de 360 dias, a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte. Infelizmente, contudo, tratam-se

³⁹ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro & OLIVEIRA, Larissa Fernandes de. Segurança Jurídica no Processo Administrativo Tributário: sobre a possibilidade de revisão judicial das decisões administrativas proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Revista Jurídica da UFERSA, v. 4, p. 116-132, 2021; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Efeitos das Decisões no Processo Administrativo Tributário. 2020. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, University of São Paulo, São Paulo, 2020.

⁴⁰ MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 13ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, pp. 933/934.

de prazos impróprios, não trazendo qualquer consequência à Administração ou a seus prepostos seu desrespeito.

Por fim, o processo administrativo é marcado pela informalidade (em favor do administrado⁴¹) e pela busca da verdade material⁴². Por meio do primeiro princípio, assegura-se ao particular não haver contra si arguida uma exigência de forma específica, desde que não haja dano ao interesse público. Pelo segundo, já analisando suas repercussões no processo administrativo tributário, tem-se que esse deve ter sua instrução com o fito de se chegar à efetiva verdade material, possibilitando a formação da convicção acerca da efetiva e real ocorrência do fato gerador – bem como de sua dimensão.

Há outros princípios comumente apontados pela doutrina como fundantes do processo administrativo tributário – mas sua análise seria de menor importância para esse estudo. Com o quadro teórico acima emoldurado, já parece possível apresentar as fases que são comumente verificadas no procedimento administrativo sob análise.

1.3 Fases do Processo Administrativo Tributário

O Brasil é uma federação que reúne, para além da União e dos Estados Federados, a partir da Constituição de 1988⁴³, dois entes frequentemente referidos como atípicos: os Municípios e o Distrito Federal. A atipicidade brasileira, contudo, vai além das discussões de Teoria Geral do Estado, espraiando para a prática: são 5570 municípios, 26 estados federados e 1 Distrito Federal – para além da União. Da autonomia genérica com que todos eles foram dotados, nos termos do art. 18 da Constituição Federal de 1988, decorre a específica autonomia financeira e tributária – que prevê a competência para instituição e cobrança de tributos, desde que respeitados os limites da Carta Magna.

Considerando-se que o processo administrativo tributário é regulado por normas de direito tributário adjetivo (qual seja, as normas que regulam o processamento da atividade desenvolvida pela Administração Pública, comumente

⁴¹ FERRAZ & DALLARI, *op. cit.*, pp. 156.

⁴² MELO, Fábio Soares. *Processo Administrativo Tributário: Princípios, vícios e efeitos jurídicos*. 2^a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, pp. 58-59.

⁴³ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 39^a ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 102.

com a participação dos particulares, no sentido de aplicar o direito tributário substantivo), não se tarda para concluir que a competência legislativa para dispor sobre esse tipo de procedimento é concorrente entre a União, os Estados-membros e o Distrito Federal, e os Municípios⁴⁴. Efeito prático dessa conclusão é que cada um dos quase seis mil municípios brasileiros possui competência para prever suas próprias normas a esse respeito.

A despeito da potencial Torre de Babel que quase seis milhares de regulamentos independentes acerca de normas processuais administrativo-tributárias poderiam causar, a realidade apresenta outro panorama. Como não é raro que entes de médio e pequeno porte copiem quase que de forma literal as normas das grandes capitais, o que se percebe é que, salvo algumas variações, é possível notar algumas regras comuns sobre as quais se assentam os procedimentos dessa natureza. Parece razoável, nesse contexto, que, antes que se passe a estudar os pormenores dos processos administrativos tributários do Município do Rio de Janeiro e da União, seja apresentada a forma geral de que costuma se revestir essa sequência de atos administrativos.

E, como já tratado anteriormente, o processo administrativo tributário, na específica concepção aqui adotada – qual seja, a do contencioso administrativo tributário –, necessariamente se inicia pela oposição, apresentada por parte do sujeito passivo, ao crédito tributário constituído pelo lançamento. Essa peça manifestante da insatisfação do contribuinte ou responsável tributário é frequentemente denominada como “impugnação”⁴⁵.

Impugnado o lançamento tributário pelo sujeito passivo, os autos formados são encaminhados às autoridades administrativas julgadoras em primeira instância. Os julgamentos, nessa etapa, comumente são realizados monocraticamente por servidores⁴⁶ da própria Administração Tributária. Trata-se, nessa fase, do mais

⁴⁴ SILVA, João Batista de França. Competência para Legislar sobre Processo Tributário Administrativo na Constituição Brasileira de 1988. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Católica de Pernambuco, Recife, 2019.

⁴⁵ São exemplos de entes que adotam a citada nomenclatura a própria União (Decreto 70.235/72, art. 14), o Estado do Rio de Janeiro (Decreto 2.473/79, art. 69) e os Municípios do Rio de Janeiro (Decreto 14.602/96, art. 1º, §4º) e de São Paulo (Lei 14.107/05, art. 11, VI). O Estado de São Paulo, por sua vez, refere-se a essa peça de resistência apenas como “defesa” (Lei 13.457/09, art. 33).

⁴⁶ Vale notar que essas autoridades julgadoras não necessariamente precisam ser Auditores-Fiscais de Tributos (com todas as variações que o nome dessa carreira recebe em território nacional), visto que a atividade de julgamento não é prevista pelo Código Tributário Nacional como competência privativa.

estrito controle de legalidade da atividade administrativa anterior. As decisões desses órgãos, por força dos próprios já estudados princípios regentes do processo administrativo tributário, precisam ser devidamente fundamentadas.

Ordinariamente se verifica, nessa etapa, a possibilidade de interposição de duas espécies de recurso. Em caso de acolhimento – total ou parcial – da impugnação do contribuinte ou responsável, é frequente a previsão, na legislação tributária, da obrigatoriedade de interposição, pela própria autoridade decisora, de recurso frequentemente denominado “de ofício”⁴⁷. Tal obrigatoriedade é, ainda, comumente acompanhada de um limite de alçada, evitando a sobrecarga dos órgãos julgadores de segunda instância – que são aqueles, também ordinariamente, encarregados pela análise dessa peça recursal.

De modo similar, indeferida, total ou parcialmente, a impugnação ao lançamento apresentada pelo sujeito passivo ao órgão julgador de primeira instância, pode esse interessado apresentar recurso⁴⁸ contra essa decisão – rotineiramente dirigido ao órgão julgador de segunda instância⁴⁹. Nessa etapa, tem-se, frequentemente, julgamentos colegiados por turmas compostas por representantes da Fazenda Pública (tradicionalmente, Auditores-Fiscais e Procuradores) e dos contribuintes, indicados esses por associações de classe.

As decisões dos órgãos de segunda instância administrativa acerca dos recursos de ofício costumam ser definitivas. Das decisões tomadas em sede de análise dos recursos voluntários/ordinários, contudo, frequentemente cabem recursos à instância especial (que pode ser um órgão específico ou o próprio titular

⁴⁷ Tal é a nomenclatura adotada pela União (Decreto 70.235/72, art. 34), pelos Estados do Rio de Janeiro (Decreto 2.473/79, art. 108) e de São Paulo (Lei 13.457/09, art. 39), e pelo Município do Rio de Janeiro (Decreto 14.602/96, art. 98, I). O Município de São Paulo adota esse mesmo procedimento, denominando-o “reexame necessário” (Lei 14.107/05, art. 11, VI).

⁴⁸ No que concerne especificamente a essa peça de combate, verifica-se uma pluralidade de denominações adotadas pelos entes federativos. A União (Decreto 70.235/72, art. 33) e o Município do Rio de Janeiro (Decreto 14.602/96, art. 98, II) nomeiam-no “Recurso Voluntário” – nomenclatura que é reservada pelo Estado de São Paulo para os recursos interpostos contra decisões de primeira instância apenas quando o auto de infração constituiu crédito inferior a 20.000 UFESP’s, ocasião em que a análise da peça é competência do titular do órgão de primeira instância (Lei 13.457/09, art. 40). Nos casos em que o montante supera o valor citado, o recurso é dirigido à segunda instância e chama-se “Recurso Ordinário” (Lei 13.457/09, art. 42, II). Esse mesmo nome é adotado pelo Município de São Paulo (Lei 14.107/05, art. 45).

⁴⁹ No âmbito da União, esse órgão é denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (Decreto 70.235/72, art. 25, II); O Estado (Decreto 2.473/79, art. 105, II) e o Município do Rio de Janeiro (Decreto 14.602/96, art. 98) chamam-no Conselho de Contribuintes (nomenclatura também adotada pela União entre os anos de 1972 e 2009). O Estado de São Paulo, por sua vez, batiza-o de Tribunal de Impostos e Taxas – TIT (Lei 13.457/09, art. 42). Já o Município de São Paulo denomina-o Conselho Municipal de Tributos (Lei 14.107/05, art. 52).

da pasta da Fazenda) – muitas vezes limitado a créditos superiores a determinados valores e/ou ao resultado de julgamento não proferido à unanimidade de votos.

Apesar de conciso, o resumo antes apresentado é suficiente para traçar um panorama geral das fases do processo administrativo tributário, conferindo o embasamento necessário para que se mergulhe nos pormenores desses procedimentos no âmbito da União e do Município do Rio de Janeiro – os quais efetivamente interessam ao presente estudo.

1.4 Processo Administrativo Tributário da União

O ano de 1969 reservou à República Brasileira mais do que apenas o recrudescimento da ditadura militar em que o país se encontrava mergulhado – representado, naquele final da década de 60, pelo surgimento da Operação Bandeirante (OBAN)⁵⁰. Em setembro daquele longínquo ano, foi outorgada importante lei (em sentido amplo) em matéria tributária: o Decreto-Lei nº 822/69.

Para além de prever, em seu art. 1º, o fim da necessidade de garantia de instância no âmbito do processo administrativo fiscal⁵¹, o citado Decreto-Lei delegou, em seu art. 2º, ao Poder executivo, a tarefa de *“regular o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais, penalidades, empréstimos compulsórios e o de consulta”*. Isso levou doutrina⁵² e jurisprudência⁵³ pátrias a entenderem que o Decreto nº 70.235/72, que dispõe, em âmbito federal, sobre o processo administrativo tributário, possui *status* de lei ordinária, pois seria fruto de uma delegação legislativa (ainda que elaborada pelo próprio Poder Executivo, no exercício de função legislativa atípica).

Até mesmo por sua antiguidade – que levou seu modelo a ser, com algumas alterações, replicado por vários entes da federação –, as etapas do processo administrativo tributário federal seguem a lógica geral exposta na seção supra. A

⁵⁰ GASPARI, Elio. A Ditadura Escancarada. São Paulo: Cia das Letras, 2002, p. 60.

⁵¹ O que acabou sendo posteriormente retomado pela MP 2176-79/01, mas a exigência foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal nos autos da ADIN nº 1.976-7.

⁵² Exemplificativamente, CAVALCANTE, Denise Lucena. Processo administrativo fiscal federal. NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.24, 2005, p.120-135.

⁵³ Vide AMS 106.747-DF, julgado pelo extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR), sob a relatoria do Min. Ilmar Galvão.

fase litigiosa do procedimento é instaurada pela impugnação⁵⁴, de iniciativa do sujeito passivo, ao lançamento – que pode ser consubstanciado em um auto de infração⁵⁵ ou em uma notificação de lançamento⁵⁶. O prazo para apresentação da citada impugnação é de 30 dias a partir da ciência da exigência fiscal⁵⁷.

Os autos com o auto de infração/notificação de lançamento são então remetidos a uma das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) – órgão julgador de primeira instância administrativa no âmbito da União. Nesse momento, é feita uma primeira triagem das impugnações levadas a julgamento que em parte interessam ao presente trabalho. Ocorre que o art. 27 do Decreto nº 70.235/72 estabelece que terão seus julgamentos priorizados os processos de alto valor (conforme previsto em ato do Ministério da Fazenda, hoje Ministério da Economia), bem como aqueles em que estiverem presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária. Trata-se de iniciativa, incluída inicialmente pela MP nº 1.602/97, de dar celeridade aos processos que possivelmente darão azo a uma futura ação penal.

Já no julgamento em primeira instância administrativa, há expressa previsão regulamentar com vistas a conferir efetividade a princípios aqui estudados, tais como o do direito ao contraditório e à ampla defesa, o dever de fundamentação das decisões, entre outros. Trata-se da obrigação de o julgador, por ocasião de prolatar sua decisão, apresentar relatório do processo, fundamentos legais, bem como as razões de defesa suscitadas pelo impugnante⁵⁸.

De forma similar à já exposta, caso a decisão exonere o sujeito passivo do pagamento de crédito tributário em valor superior ao pré-determinado em ato do Ministério da Fazenda, deve o julgador recorrer de ofício da decisão para o órgão de segunda instância⁵⁹. O mesmo necessariamente deve ocorrer caso o julgador deixe de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens, cominada à infração⁶⁰. Contra eventual decisão que, ainda que apenas parcialmente, indefira a impugnação

⁵⁴ Decreto 70.235/72, art. 14.

⁵⁵ Decreto 70.235/72, art. 10.

⁵⁶ Decreto 70.235/72, art. 11.

⁵⁷ Decreto 70.235/72, art. 15.

⁵⁸ Decreto 70.235/72, art. 31.

⁵⁹ Decreto 70.235/72, art. 34, I.

⁶⁰ Decreto 70.235/72, art. 34, II.

apresentada, caberá recurso voluntário por parte do sujeito passivo, no prazo de 30 dias⁶¹.

O julgamento em segunda instância, na própria dicção do Decreto nº 70.235/72⁶², é atribuição do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Não se trata, contudo, de um único órgão de julgamento, como se estudará adiante, na análise da estrutura do Município do Rio de Janeiro. O CARF é composto por três sessões de julgamento, cada uma dividida em quatro turmas. A divisão da competência entre as seções dá-se em função da matéria⁶³.

Assim, tem-se que a primeira seção julga os recursos relativos ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ); à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), quando se tratar de antecipação do IRPJ; aos demais tributos, quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova; à exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Simples Nacional; às penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos acima referidos; e aos tributos, empréstimos compulsórios, anistias e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

A segunda seção do CARF, por sua vez, trata as matérias relativas ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF); ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF); ao Imposto Territorial Rural (ITR); às Contribuições Previdenciárias, inclusive as instituídas a título de substituição e as devidas a terceiros; e às penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas físicas e jurídicas, relativamente aos tributos acima referidos.

À terceira seção do CARF, por fim, compete processar e julgar os recursos relativos ao PIS e à COFINS, inclusive as incidentes na importação de bens e serviços; à Contribuição para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL); ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); ao crédito presumido de IPI para ressarcimento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS; à – hoje extinta – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) e seu antecessor, o

⁶¹ Decreto 70.235/72, art. 33.

⁶² Artigo 37.

⁶³ Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 343/15), anexo II, arts. 2º-4º.

Imposto Provisório sobre a Movimentação Financeira (IPMF); ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre Operações relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF); às Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE); aos imposto sobre a Importação (II) e sobre a Exportação (IE); às contribuições, taxas e infrações cambiais e administrativas relacionadas com a importação e a exportação; à classificação tarifária de mercadorias; à isenção, redução e suspensão de tributos incidentes na importação e na exportação; à vistoria aduaneira, dano ou avaria, falta ou extravio de mercadoria; à omissão, incorreção, falta de manifesto ou documento equivalente, bem como falta de volume manifestado; à infração relativa à fatura comercial e a outros documentos exigidos na importação e na exportação; ao trânsito aduaneiro e demais regimes aduaneiros especiais, e dos regimes aplicados em áreas especiais; à remessa postal internacional; ao valor aduaneiro, bagagem; e às penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas físicas e jurídicas, relativamente aos tributos acima referidos.

Para além das três seções – e suas conseqüentes doze turmas –, conta esse órgão com uma Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), dividida em três turmas. Na dicção exata do Regulamento do Processo Administrativo Tributário da União⁶⁴ (como já discutido, que possui *status* de lei ordinária), não se trata essa CSRF de uma nova instância administrativa – apenas instância revisora (por meio de recurso especial) de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais⁶⁵.

1.5 Processo Administrativo Tributário do Município do Rio de Janeiro

O processo administrativo tributário do Município do Rio de Janeiro tem suas linhas gerais previstas nos artigos 242 a 247 do Código Tributário Municipal (Lei nº 691/84). Esse título (“*Do Processo Administrativo-Tributário*”) inicia-se por delegar a ato do Poder Executivo a própria regulação dos procedimentos, assegurando, contudo, a ampla defesa e a ciência ao sujeito passivo dos atos decisórios. Prevê, ainda, especificamente, que essa regulamentação deverá conter a designação dos

⁶⁴ Decreto 70.235/72, art. 37, §2º.

⁶⁵ Decreto 70.235/72, art. 37, §2º, II.

órgãos julgadores, os recursos cabíveis, os atos que teriam o condão de configurar nulidades processuais e os prazos. Finalmente, estabelece a obrigatoriedade de previsão de suspensão da exigibilidade do crédito tributário durante a tramitação das impugnações e recursos.

Por mais que, como já foi possível notar, se trate de uma delegação legislativa ampla, a lei citada impõe certas limitações ao exercício do Poder Regulamentar. Fixa, por exemplo, o número de membros do Conselho de Contribuintes – órgão julgador de segunda instância – em oito⁶⁶, retirando desse órgão a competência para análise de autos de infração lavrados automaticamente a partir de confissões de dívidas do sujeito passivo. Aponta limitações à possibilidade de oferecimento de recursos especiais, destinados ao Secretário Municipal de Fazenda: reexame de matéria de fato; créditos tributários inferiores a R\$250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais); acórdãos fundamentados em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal no rito da repercussão geral, ou do Superior Tribunal de Justiça no rito de recursos repetitivos; acórdão que tenha anulado decisão de primeira instância por vício nela contido; e, finalmente, decisões relativas a pedidos de diligência ou perícia e a propostas de conversão do julgamento em diligência.

Em inevitável diálogo com assunto que atualmente aflige os tributaristas pátrios⁶⁷, o Código Tributário Municipal estabelece ainda que o desempate das votações no Conselho de Contribuintes se dará pelo voto do presidente – o qual é nomeado pelo Prefeito, tradicionalmente entre os conselheiros que representam a Fazenda. Prevê-se, ainda, a atuação de cinco representantes da Fazenda Pública Municipal, cuja incumbência é de elaborar pareceres prévios a cada julgamento. Finalmente, aponta a forma de remuneração dos conselheiros e dos representantes da Fazenda Pública – na forma de jeton, em valores que não poderão ultrapassar os lá determinados.

É, todavia, no Decreto Rio nº 14.602/96, que regulamenta os citados dispositivos, que se encontram, de forma pormenorizada, os procedimentos a serem seguidos em eventual litígio entre Município e sujeito passivo. Não será difícil

⁶⁶ Sendo quatro representantes da Fazenda e quatro representantes dos contribuintes, todos nomeados pelo prefeito com mandato de 2 anos.

⁶⁷ Ocorre que, como amplamente noticiado pela mídia, a Medida Provisória nº 1160/23 reeditou o voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais da União. Dessa maneira, em caso de empate nas votações, o voto decisivo caberá ao presidente da turma – necessariamente representante da Fazenda.

perceber que o processo administrativo tributário do ente aqui perscrutado se amolda quase que inteiramente às regras gerais analisadas na seção anterior.

De fato, no âmbito do Município do Rio de Janeiro, uma vez efetuado o lançamento tributário por um Fiscal de Rendas (por meio de auto de infração⁶⁸ – que inclui multa – ou simples nota de lançamento⁶⁹), é facultado ao contribuinte, no prazo de trinta dias⁷⁰, apresentar impugnação – que é o que de fato instaura o litígio, nos termos da legislação⁷¹. Após exame de tempestividade pelo órgão lançador⁷², os autos são encaminhados para manifestação da autoridade administrativa responsável pelo lançamento – que possui a incumbência de apresentar um parecer prévio à defesa, regulamentarmente denominado “informação fundamentada”⁷³.

Após a tramitação acima relatada, toda ocorrida no órgão responsável pelo lançamento tributário, a impugnação é julgada monocraticamente pelo titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários⁷⁴ – órgão julgador de primeira instância. Em caso de decisão (ainda que parcialmente) favorável ao particular, desde que não incorrendo em alguma das exceções regulamentares previstas⁷⁵, essa autoridade deve recorrer de ofício ao Conselho de Contribuintes do Município (CCM) – órgão colegiado de julgamento em segunda instância administrativa. Ainda, no prazo de trinta dias da ciência de decisão que lhe for desfavorável⁷⁶, pode o contribuinte apresentar recurso voluntário ao acima mencionado órgão.

Ainda no que concerne ao Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, alteração realizada no Decreto nº 14.602/96 no ano de 2019 passou a prever a possibilidade de esse órgão administrativo editar súmulas administrativas de sua jurisprudência⁷⁷ – as quais vinculam seus membros até que haja ulterior

⁶⁸ Decreto Rio 14.602/96, art. 66.

⁶⁹ Decreto Rio 14.602/96, art. 63.

⁷⁰ Decreto Rio 14.602/96, art. 27, II, “2”.

⁷¹ Decreto Rio 14.602/96, art. 79, I.

⁷² Decreto Rio 14.602/96, art. 83.

⁷³ Decreto Rio 14.602/96, art. 85.

⁷⁴ Decreto Rio 14.602/96, art. 91.

⁷⁵ As exceções à interposição do Recurso de Ofício, na forma do art. 99, §1º, do Decreto Rio 14.602/96, são: a redução decorrer de erro de fato; a redução decorrer de revisão de valor venal de imóveis; o cancelamento ou a redução decorrer de pagamento realizado antes da ação fiscal; tratar-se de infrações decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias; e o valor do crédito tributário reduzido ou cancelado, atualizado, for igual ou inferior a R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais).

⁷⁶ Decreto Rio 14.602/96, art. 101.

⁷⁷ Decreto Rio 14.602/96, art. 103-A.

revisão. Trata-se de tendência dos órgãos de julgamento administrativo⁷⁸, com vistas à tão buscada – mas, infelizmente, ainda não alcançada – celeridade em seus julgamentos.

No Município do Rio de Janeiro, salvo raras exceções de possibilidade de decisões monocráticas pelo presidente do órgão⁷⁹, todos os recursos são julgados pelo colegiado – não havendo, assim, a divisão em câmaras ou turmas. Previamente ao julgamento colegiado, os membros da Representação da Fazenda Municipal, que oficia junto ao Conselho de Contribuintes, elaboram relatório com o resumo da lide e parecer pelo provimento ou improvimento do recurso. O recurso é posteriormente sorteado para um dos conselheiros – excluído o presidente – que é responsável por relatar o feito.

Das decisões não unânimes do CCM, sejam elas favoráveis à Fazenda ou ao Sujeito Passivo, cabe Recurso Especial ao titular da Secretaria Municipal de Fazenda. Nos casos de decisões favoráveis aos contribuintes, a análise sobre cabimento e elaboração de recurso cabe à Representação da Fazenda. Perceba-se, por fim, que eventual decisão prolatada pelo Secretário Municipal de Fazenda é definitiva no âmbito administrativo.

⁷⁸ Nesse sentido, note-se que o já discutido Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) edita súmulas desde o ano de 2006.

⁷⁹ As hipóteses previstas no Regulamento do Processo Administrativo-Tributário são: declaração de perempção; declaração de renúncia à instância administrativa, por conta de propositura de ação judicial com mesmo objeto; declaração de incabimento do recurso; declaração de encerramento do litígio; e, por fim, declaração de petição manifestamente inepta.

2. A SÚMULA VINCULANTE Nº 24 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Pretende este segundo capítulo de revisão doutrinária, em um primeiro momento, analisar a origem das súmulas vinculantes – instituto jurídico que, sem sombra de dúvidas, não surgiu em terras tupiniquins de forma isolada, mas em meio a um esforço com vistas à celeridade processual nas esferas administrativa e judicial. Nesse contexto, serão brevemente estudadas as modificações trazidas à Carta Magna pela Emenda Constitucional nº 45/04, culminando com as citadas súmulas de observância obrigatória, bem como seus requisitos formais, possibilidade de revisão e cancelamento, limites objetivos e subjetivos.

Em seguida, mergulhar-se-á no objeto propriamente dito do presente estudo: a Súmula Vinculante nº 24. Serão, então, verificados os precedentes que permitiram a edição do enunciado, tal qual suas consequências para o Ordenamento Jurídico. Já na seção seguinte, serão analisadas as críticas doutrinárias mais comumente tecidas à citada súmula.

O presente capítulo encerra-se, finalmente, com um breve estudo de experiências internacionais nas questões relacionadas ao momento de consumação dos crimes de sonegação fiscal, permitindo que se compare a experiência brasileira com de outros países de tradição de *civil law*.

2.1 Matriz Normativa das Súmulas Vinculantes: a Emenda Constitucional nº 45/04

Promulgada em 30 de dezembro de 2004 – e publicada no Diário Oficial da União do dia seguinte –, a Emenda Constitucional nº 45/04 fez mais do que acrescentar ao artigo quinto da CRFB/88 um septuagésimo oitavo inciso⁸⁰, assegurando a todos, no âmbito judicial e administrativo, a razoável duração do processo e os meios garantidores de sua tramitação célere. A análise do trabalho do Poder Constituinte Derivado permite notar outras iniciativas para tentar concretizar a busca da citada prestação jurisdicional, como rápida análise pode demonstrar.

De fato, a citada emenda constitucional também inseriu, no art. 102 da Constituição da República, um segundo parágrafo, prevendo que as decisões

⁸⁰ Art. 5º(...) LXXVIII a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade passariam a ter eficácia *erga omnes* e efeito vinculante relativamente não só aos demais órgãos do Poder Judiciário, mas também em relação aos órgãos da Administração Pública direta e indireta, em todas as esferas da federação⁸¹. Buscou-se, parece óbvio, evitar a repetição de demandas sobre a mesma matéria, assegurando-se o papel do STF como guardião da Constituição⁸².

Mas por que a súbita preocupação com a morosidade judiciária? Ou, talvez, colocando-se a questão de forma correta, por que razão o Poder Judiciário brasileiro viu-se, quase que de forma inesperada, em situação calamitosa, atabalhado com um número de entrada anual de processos muito superior a sua capacidade de processamento?

Rafael Fernandes Estevez busca algumas respostas para essa questão em sua dissertação de mestrado⁸³. Aponta esse autor, inicialmente, uma explosão da demanda, trazendo dados do Superior Tribunal de Justiça de 2003 que demonstravam que, nos últimos treze anos (seu trabalho data de 2007), os processos ajuizados no Brasil saltaram de 3.600.000 (três milhões e seiscentos mil) para 12.000.000 (doze milhões). Tal aumento não foi acompanhado, contudo, de um incremento na oferta de prestação jurisdicional, já que a estrutura do Judiciário não foi adaptada ao acréscimo na procura.

A maior busca pelo Poder Judiciário, por sua vez, seria, ainda na visão do citado autor, produto de uma série de fatores. Haveria que se considerar, de início, que a própria evolução da sociedade e dos meios de comunicação tenderia a dar aos cidadãos maior conhecimento acerca de seus direitos, propiciando uma maior busca pela prestação jurisdicional. Também a criação do microssistema de Direito

⁸¹ Vale recordar, nesse ponto, que o efeito vinculante no caso das Ações Declaratórias de Constitucionalidade já eram previstas no ordenamento jurídico pátrio desde a Emenda Constitucional nº 3/93.

⁸² TAVARES, ANDRÉ RAMOS. Nova lei da súmula vinculante: estudos e comentários à Lei 11.417 de 19.12.2006. 3 ed. São Paulo: Método, 2009, p. 16.

⁸³ ESTEVEZ, RAFAEL FERNANDES. O direito fundamental à razoável duração do processo e os mecanismos processuais garantidores de sua eficácia após a Emenda Constitucional nº 45/2004. 2007. 172 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2007.

do Consumidor teria contribuído, na visão do estudioso, para a chamada “explosão de litigiosidade”⁸⁴.

Fato é, contudo, que, independentemente das causas que levaram a essa situação, se não houve um aumento da estrutura do Poder Judiciário que permitisse lidar com a demanda de forma célere, alterações legislativas pretenderam ser parte da solução. E, para além do que já foi citado, a Emenda Constitucional nº 45/04 fez inserir na Carta Magna o artigo 103-A, que previa a edição, pelo Supremo Tribunal Federal, das súmulas de caráter vinculante.

Não foi, repita-se, um esforço isolado ou descolado da dogmática jurídica brasileira. Na lição de Fredie Didier Jr. e Marcus Seixas Souza⁸⁵, a formulação de uma teoria geral dos precedentes judiciais foi uma etapa necessária à integração do precedente judicial na dogmática jurídica dos países de tradição romano-germânica. Demandou-se, assim, o posicionamento do precedente “(...) *na velha teoria das fontes e seu enquadramento como espécie de fato jurídico, para que lhe fossem atribuídas diferentes possibilidades eficaciais.*” Prosseguem os autores:

“As pesquisas sobre o papel dos precedentes judiciais se multiplicaram após as reformas por que passaram a Constituição Federal, o Código de Processo Civil e a Consolidação das Leis do Trabalho brasileiros, para dotar de alguns efeitos processuais precedentes, a jurisprudência dos tribunais e os enunciados das suas súmulas, bem como após o surgimento da súmula vinculante. Adicionalmente, a discussão pela doutrina de transformações em curso na jurisdição constitucional brasileira, a exemplo da teoria da transcendência dos motivos determinantes da decisão de inconstitucionalidade, a mutação constitucional do art. 52, X, da Constituição Federal e a teoria da inconstitucionalidade por arrastamento contribuíram para o aprofundamento do estudo do precedente judicial.”

Nesse contexto de busca por presteza na jurisdição, importando-se conceitos da tradição *common law*, enquadram-se as súmulas vinculantes previstas no art.

⁸⁴ ESTEVEZ, RAFAEL FERNANDES. O direito fundamental à razoável duração do processo e os mecanismos processuais garantidores de sua eficácia após a Emenda Constitucional nº 45/2004. 2007. 172 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2007, p. 25.

⁸⁵ DIDIER JR, FREDIE & SOUZA, MARCUS SEIXAS. O Respeito aos Precedentes como Diretriz Histórica do Direito Brasileiro. Revista de Processo Comparado, vol. 2, ano 1, p. 99-120. São Paulo: Ed. RT, jul-dez, 2015, p. 103.

103-A da CRFB/88⁸⁶. Na lição de Alexandre de Moraes, elas surgem da necessidade de se haver uma única interpretação jurídica para o mesmo texto constitucional ou legal, assegurando-se a segurança jurídica e a igualdade, já que os órgãos do Poder Judiciário (e, acresça-se, a Administração Pública, também vinculada) não podem aplicar leis e atos normativos aos casos concretos de forma a aumentar ou criar desigualdades arbitrárias.

No mesmo sentido, Uadi Lammêgo Bulos⁸⁷ define as súmulas vinculantes como instrumentos de que é dotado o Supremo Tribunal Federal para padronizar a exegese de uma norma jurídica controvertida, “(...) evitando insegurança e disparidade de entendimento em questões idênticas.” Relembra que a vinculação do Poder Judiciário e da própria Administração Pública a um precedente não era, em si, inovador no Direito pátrio, já que, desde a Emenda Constitucional nº 3/93, as Ações Declaratórias de Constitucionalidade já possuíam citado efeito.

Discorrendo sobre a natureza jurídica desses institutos, Jorge Amaury Maia Nunes⁸⁸ trata-as como deliberações obrigatórias, proferidas por tribunais supremos, em decorrência de exame reiterado de casos concretos, em que é eleita uma interpretação de dado preceito normativo a ser seguido por órgãos de jurisdição e por quaisquer outros agentes estatais que devam aplicar o Direito. Trata esse autor, contudo, a edição de súmulas dessa natureza como ato político, não jurídico. Em sua lição:

“Ora, a jurisdição incide sobre (a) relação jurídica ou (b) direitos formativos. Em ambos os casos, incide sobre atividade de partes que terão, com a entrega da prestação da atividade jurisdicional, uma resposta sobre almejado bem da vida. Na elaboração da súmula vinculante, nada disso acontece. Não se disputa sobre bem da vida, e, ao final do procedimento instituído para a edição da súmula, ninguém tem efetivamente atribuído a si nenhum bem da vida. Ninguém pediu nada e ninguém ganhou nada. Não houve nenhuma atividade do Estado de natureza substitutiva (Chiovenda) e autorizativa. (Calmon de Passos) que pudesse caracterizá-la como jurisdicional.”

⁸⁶ MORAES, ALEXANDRE DE. Direito Constitucional. 32ª ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 834.

⁸⁷ BULOS, UADI LAMMÊGO. Curso de Direito Constitucional. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 1311.

⁸⁸ NUNES, JORGE AMAURY MAIA. Segurança Jurídica e Súmula Vinculante. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 129.

O único e insuficiente ponto de contato da edição da súmula com a atividade jurisdicional é que ambos, em regra, são exercidos por órgãos integrantes da estrutura do Poder Judiciário somente. Só isso.”

Traçados conceito e a natureza jurídica das súmulas vinculantes, parece possível passar a seus requisitos formais, bem como às formas de revisão e de cancelamento.

O já citado art. 103-A, inserido na CRFB/88 pela EC nº 45/04, prevê a possibilidade de o Pretório Excelso, após reiteradas decisões sobre o mesmo tema (que, necessariamente, deverá versar sobre matéria constitucional), de ofício ou por provocação, com quórum mínimo de dois terços de seus membros, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação da imprensa oficial, terá efeitos vinculantes em relação aos demais órgão do Poder Judiciário e à Administração Pública direta e indireta, em todas as esferas. Confere também ao Supremo Tribunal Federal os poderes para proceder à revisão ou ao cancelamento dessas súmulas, delegando à lei ordinária estabelecer a forma com que se desenvolverão tais procedimentos.

Uma primeira questão que exsurge do *caput* do art. 103-A, acima explicitado, é quem seriam os eventuais legitimados para provocar o STF para a edição de súmulas. O parágrafo segundo do artigo, contudo, dirime a controvérsia: os legitimados são os mesmos à propositura da Ação Direta de Inconstitucionalidade, quais sejam, aqueles previstos no art. 2º da Lei 9.868/99⁸⁹.

Já o terceiro parágrafo do mesmo artigo, também obra da EC nº 45/04, prevê o remédio jurídico adequado para o caso de descumprimento ou uso indevido, por decisão judicial ou ato administrativo, do preceituado em determinada súmula vinculante. Caberá, então, reclamação ao Pretório Excelso, que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula.

Não foram todas as controvérsias acerca desse instituto, todavia, dirimidas pela Constituição (ou até mesmo pela lei que a regulamentou). Nesse sentido,

⁸⁹ São eles: o Presidente da República; a Mesa do Senado Federal; a Mesa da Câmara dos Deputados; a Mesa de Assembleia Legislativa ou a Mesa da Câmara Legislativa do Distrito Federal; o Governador de Estado ou o Governador do Distrito Federal; o Procurador-Geral da República; o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil; partido político com representação no Congresso Nacional e confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

percebe-se que “reiteradas” é, indiscutivelmente, um conceito jurídico aberto ou indeterminado⁹⁰. A partir de quantas decisões se considera cumprido o requisito? Ou, indo além, decisões sobre casos concretos similares, mas com diferenças marcantes, seriam suficientes para satisfação da exigência?

As dúvidas acima não passaram impune pela doutrina. Tome-se como exemplo a Súmula Vinculante nº 11, que estabelece a excepcionalidade do uso de algemas⁹¹.

O próprio sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal destinado a apresentar suas súmulas de caráter vinculante⁹² aponta apenas quatro julgados como precedentes ao enunciado. Seriam eles o HC 91952, o HC 89429, o HC 71195 e o RHC 56465. Chama ainda a atenção, em uma primeira análise, que as decisões acima contém, entre si, considerável hiato temporal: a primeira e a segunda datam, respectivamente, dos anos 2008 e 2007. A terceira, contudo, foi publicada em 1995. A quarta, por sua vez, data do longínquo ano de 1978 – três décadas antes da edição da súmula.

Definitivamente, não são os aspectos acima apontados que mais chamam a atenção. Como destacam Gilberto Schäfer e Diego Oliveira da Silveira em trabalho de fôlego⁹³, o que se percebe dos precedentes acima listados é que eles não necessariamente conduzem ao enunciado sumulado. Veja-se um a um.

O RHC 56465, julgado pelo STF em 05/07/1978, decidiu pela legalidade e constitucionalidade do uso das algemas para o caso concreto levado à análise. Sua sucinta ementa afirma que *“Não constitui constrangimento ilegal o uso de algemas por parte do acusado, durante a instrução criminal, se necessário à ordem dos trabalhos e à segurança das testemunhas e como meio de prevenir a fuga do preso.*

⁹⁰ Na lição de BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Teoria geral dos conceitos legais indeterminados. Themis : Revista da ESMEC, Fortaleza, v. 2, n. 2, p. 61-78, 1999, p. 62: *“Com a teoria dos conceitos jurídicos indeterminados, a lei estabelece uma esfera de realidade cujos limites não aparecem bem precisos em sua enunciação, apesar de pretender um pressuposto concreto. A lei não determina com exatidão os limites destes conceitos, desde que se trata de definições que não admitem uma quantificação ou determinação rigorosa.”*

⁹¹ SV nº 11: Só é lícito o uso de algemas em casos de resistência e de fundado receio de fuga ou de perigo à integridade física própria ou alheia, por parte do preso ou de terceiros, justificada a excepcionalidade por escrito, sob pena de responsabilidade disciplinar, civil e penal do agente ou da autoridade e de nulidade da prisão ou do ato processual a que se refere, sem prejuízo da responsabilidade civil do Estado.

⁹² <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula760/false>

⁹³ SCHÄFER, GILBERTO & SILVEIRA, DIEGO OLIVEIRA DA. Análise Crítica da Súmula Vinculante do Uso de Algemas. Direitos Fundamentais e Justiça. v. 8, n. 28, p. 229–249, jul./set., 2014.

Inépcia da denúncia não comprovada. RHC improvido.”. O voto vencedor, do Min. Cordeiro Guerra, em nada avança para além da ementa, o que inequivocamente leva ao questionamento de como o citado caso poderia compor o rol de precedentes da Súmula Vinculante nº 11.

Não é o acima exposto um caso isolado. Conforme a classificação proposta por Gilberto Schãfer e Diego Oliveira da Silveira⁹⁴, o HC 71195, julgado em 25/10/1994, também pertence, como o anterior, ao rol dos que afirmam (ainda que sem clara convicção em ambos os casos) a excepcionalidade do uso de algemas, ressaltando que os casos submetidos à análise se enquadrariam na exceção. Veja-se o que diz a ementa desse segundo *Habeas Corpus*, relatado pelo Min. Francisco Rezek:

EMENTA: HABEAS CORPUS. CONCURSO MATERIAL DE CRIMES. PROTESTO POR NOVO JÚRI. PENA INFERIOR A VINTE ANOS. UTILIZAÇÃO DE ALGEMAS NO JULGAMENTO. MEDIDA JUSTIFICADA.

I - No concurso material de crimes considera-se, para efeito de protesto por novo júri, cada uma das penas e não sua soma. II - O uso de algemas durante o julgamento não constitui constrangimento ilegal se essencial à ordem dos trabalhos e à segurança dos presentes. Habeas corpus indeferido.

(STF – HC nº 71195-2/SP. 2ª Turma. Rel. Min. Francisco Rezek. Julgado em 25/10/1994. Publicado em 04/08/1995).

Mais uma vez, o voto do ministro relator em nada acrescenta à curta ementa acima estatuída. Não há uma enfática defesa da extraordinariedade do uso de algemas, levando-se ao inevitável questionamento se tal julgado poderia ser uma das *“reiteradas decisões sobre o mesmo tema”* que justificasse a edição da Súmula Vinculante nº 11.

O terceiro caso que teria embasado a edição do enunciado discutido é o HC 89429, de caráter preventivo, impetrado em favor de Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia que seria levado para depor no Superior Tribunal de Justiça. Nesse caso, efetivamente, houve decisão que expressamente afirmou a excepcionalidade do uso de algemas, como sua própria ementa pode demonstrar (*“1. O uso legítimo de algemas não é arbitrário, sendo de natureza excepcional, a*

⁹⁴ SCHÄFER, GILBERTO & SILVEIRA, DIEGO OLIVEIRA DA. Análise Crítica da Súmula Vinculante do Uso de Algemas. Direitos Fundamentais e Justiça. v. 8, n. 28, p. 229–249, jul./set., 2014, pp 237-238.

ser adotado nos casos e com as finalidades de impedir, prevenir ou dificultar a fuga ou reação indevida do preso, desde que haja fundada suspeita ou justificado receio de que tanto venha a ocorrer, e para evitar agressão do preso contra os próprios policiais, contra terceiros ou contra si mesmo.”(...)). Também o quarto caso sob análise, HC 91.952, reafirma a excepcionalidade do uso dos grilhões, ainda que o caso concreto tratasse do direito de defesa de acusado submetido a julgamento pelo Tribunal do Júri.

Outra crítica comumente direcionada às súmulas vinculantes é se elas efetivamente teriam o poder de reduzir o número de recursos aos tribunais superiores. José Afonso da Silva⁹⁵ aponta que esses institutos não parecem ter esse efeito, já que haveria apenas uma troca do meio de impugnação: recurso ordinário ou extraordinário por reclamação. Analisando essa mesma questão, Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco⁹⁶ apresentam a necessidade de que a lei preveja procedimento administrativo adequado, de modo a que eventual prejudicado por decisão que potencialmente fira o enunciado de súmula vinculante possa reivindicar suas pretensões, previamente à demanda judicial, na esfera administrativa. Apontam, no mesmo sentido de José Afonso da Silva, que não se poderia simplesmente substituir os recursos extraordinários pela reclamação – mantendo o assolamento do Poder Judiciário.

Feita essa análise geral sobre as súmulas vinculantes, passar-se-á ao objeto de análise do presente, a Súmula Vinculante nº 24.

2.2 A Aprovação da Súmula Vinculante nº 24

Aprovada na sessão plenária do Supremo Tribunal Federal de 02/12/2009, a Súmula Vinculante nº 24 não trazia contornos propriamente novos para a comunidade jurídica. De fato, havia quase quinze anos, a Lei 9.430/96, ao tratar da legislação tributária federal, já previa que a representação fiscal para fins penais só seria encaminhada ao titular da ação penal após proferida decisão final na esfera administrativa. Veja-se o teor de seu art. 83:

⁹⁵ SILVA, JOSÉ AFONSO DA. Curso de Direito Constitucional Positivo. 39ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 572.

⁹⁶ MENDES, GILMAR FERREIRA & BRANCO, PAULO GUSTAVO GONET. Curso de Direito Constitucional. 13ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, pp. 1009-1010.

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

A despeito de a legislação acima transcrita ser federal, o Pretório Excelso já estendera, anos antes da edição da SV nº 24, esse entendimento para os processos administrativos tributários de outros entes da federação. Veja-se, exemplificativamente, como foi decidido, pela 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal, o HC 83.353/RJ, de relatoria do Eminentíssimo Min. Marco Aurélio, ainda nos idos de 2005:

CRIME TRIBUTÁRIO - PENDÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO. Pendente processo administrativo, descabe adentrar o campo penal quer considerada a ação propriamente dita, quer inquérito policial - inteligência do artigo 34 da Lei nº 9.249/95. Precedente: Habeas Corpus nº 81.611-8/DF, relator ministro Sepúlveda Pertence, julgado no Plenário, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 13 de maio de 2005
(STF – HC 83.353/RJ. 1ª Turma. Rel.: Min. Marco Aurélio. Julgamento: 13/09/2005. Publicação: 16/12/2005).

Vê-se que a decisão acima transcrita cita, no bojo de sua ementa, um precedente. O apontado HC nº 81611, inclusive, é o mais antigo daqueles apontados no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal como justificantes da edição da Súmula Vinculante nº 24 – o que parece validar sua detida análise.

Tratava o caso concreto de *Habeas Corpus* impetrado em favor de sócio-administrador de pessoa jurídica que prestava os serviços de consultoria imobiliária. A sociedade foi autuada pela Receita Federal – que demonstrou que, a despeito de ter auferido inúmeras receitas ao longo dos anos de 1991-1993, não as ofereceu à tributação, declarando não ter tido qualquer faturamento tributável. Sendo apresentada, pelo fisco federal, representação fiscal para fins penais ao Ministério Público ainda no curso do processo administrativo tributário, ofereceu o *Parquet* denúncia – a qual foi recebida pelo juízo da 4ª Vara Criminal de São Paulo.

Impetrou-se, então, em favor do sócio-administrador, ordem de *Habeas Corpus* junto ao Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Arguia o impetrante que o auto de infração relatado na representação fiscal – e que materializava suposta

sonegação de tributos – estava ainda sendo discutido na esfera administrativa, em sede de impugnação que questionava não só sua legalidade, mas também o montante devido. Afirmava-se, ainda, que, considerado o estatuído no art. 34 da Lei 9.249/95⁹⁷, que previa a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária quando o tributo fosse quitado antes do recebimento da denúncia, a satisfação das instâncias administrativas era impositiva até mesmo para que se apurasse com exatidão o *quantum debeatur*. Argumentava-se, por fim, que o supracitado art. 83 da Lei 9.430/96 havia criado verdadeira condição de procedibilidade para as Ações Penais Tributárias – a qual, por óbvio, teria sido desrespeitada no caso concreto.

Os argumentos acima expostos não sensibilizaram, contudo, o TRF-3, que, por maioria de votos, denegou a ordem, afirmando na ementa do julgado que a representação fiscal não seria condição de procedibilidade, bastando que o Ministério Público reunisse provas suficientes de materialidade e autoria. Irresignado, apresentou o autor recurso ordinário ao Superior Tribunal de Justiça, repisando os argumentos já expostos.

O Superior Tribunal de Justiça pela sua quinta turma, limitou-se a negar provimento ao recurso – arguindo, com base no voto condutor do ministro relator Gilson Dipp, que a representação fiscal não seria condição de procedibilidade para a Ação Penal daquela natureza. Não restaria, assim, qualquer impedimento ao prosseguimento da denúncia em face do paciente. Após alguns recursos não conhecidos, impetrou-se o *Habeas Corpus* tombado no Supremo Tribunal Federal sob o nº 81.611-8. Vale notar que, por ocasião da impetração, o processo administrativo, a despeito de ainda não encerrado, já contava com julgamento do então Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda – o qual, inclusive, havia reduzido o valor da autuação (segundo os impetrantes, para algo em torno de um terço do valor inicial). Esse foi, vale dizer, um dos pontos em que se embasaram os impetrantes para buscar o trancamento da Ação Penal.

A relatoria do HC nº 81.611 coube, após redistribuição, ao Ministro Sepúlveda Pertence. Em longo e embasado voto, concordava o julgador com a impossibilidade

⁹⁷ Lei 9.249/95, art. 34. 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.

de se entender a representação fiscal para fins penais como condição de procedibilidade da Ação Penal. Veja-se trecho do substancioso voto:

“Sigo convencido, na verdade, de que o art. 83 da L. 9.430/96 não condicionou a legitimação do Ministério Público para ação penal pública por crimes contra a ordem tributária ao que chamou de "representação fiscal para fins penais" relativos a tais delitos.

De logo, como enfatizado no precedente pelo em. Ministro Celso de Mello (RTJ 167/53,59), porque os requisitos de procedibilidade não se presumem, mas reclamam expressa determinação legal, que não se contém naquele preceito: nele, somente se fixa o momento — a decisão final do processo administrativo-tributário — a partir do qual se faz obrigatória para a autoridade fiscal a remessa da notitia criminis ao Ministério Público.

De resto, ainda que a literalidade do texto legal a comportasse, a interpretação que convertesse a representação nela prevista em condicionante da ação penal — nos termos do art. 24 C.Pr.Pen — levaria a rematado absurdo.

Com efeito. Nas hipóteses até hoje previstas de ação penal condicionada, a implementação, ou não, da condição de procedibilidade — rectius, de legitimação do Ministério Público — é sempre um ato livre de vinculações. (...)

Em todas as modalidades recordadas, implementar ou não o ato-condição da ação penal pública depende da vontade do titular — seja ele o particular ofendido ou a autoridade ou órgão estatal competente.

Donde, agredir o sistema que a elas se equiparasse a chamada "representação-fiscal", o que importaria confiar à burocracia fazendária — cuja ação a lei exige seja "plenamente vinculada" (CTN, art. 3o, 141 e 142) - mais que a discricão, o arbítrio para decidir da persecução ou não dos crimes contra a ordem tributária: o absurdo da conclusão evidencia o erro da premissa.

De assentar-se, pois, que nos delitos cogitados, a ação penal pública é incondicionada (2) : o que significa dizer que — titular privativo de sua promoção (CF, art. 129, I) — pode o Ministério Público propô-la, independentemente de qualquer iniciativa condicionante da administração tributária — a qual, pelo contrário, está vinculada ao atendimento da requisição de documentos e informações que, para instruir eventual denúncia, por aquele lhe sejam endereçadas (LC 75, art. 8o, II; L. 8.625, art. 26, I, b).”

Deslocou o eminente ministro a discussão, em seguida, para a própria caracterização da tipicidade da conduta – já que a existência em si do tributo que

teria sido suprimido ou reduzido pelo agente dependeria do fim do processo administrativo, faltando justa causa para a instauração de Ação Penal – e para as condições de punibilidade por esses delitos. Em suas palavras:

“Ora – dadas, de um lado, a competência privativa da Administração fiscal para “constituir o crédito tributário” e, de outro, que o crime definido no art. 1º da L. 8.137 pressupõe a existência de tributo - rectius, do crédito tributário - que, mediante uma das condutas prescritas, o agente antes houvesse logrado “suprimir ou reduzir” -, não se pode afirmar, sequer para a denúncia, a ocorrência desse pressuposto, enquanto, a respeito, não opere, pelo menos, o efeito preclusivo da decisão final do processo administrativo.

Não se trata - é imperativo notar - de subordinar a denúncia à prévia certeza de todos os elementos de fato necessários à sua procedência: seria imperdoável retrocesso relativamente à autonomia do direito da ação, pilar de todo o Direito Processual moderno.

Cuida-se, sim, de hipótese extraordinária - posto que não única em que, quando não a tipicidade, a punibilidade da conduta do agente - malgrado típica - está subordinada à decisão de autoridade diversa do juiz da ação penal.”

O voto do relator foi, então, seguido pelo Ministro Gilmar Mendes, que consignou, em seu voto, que entendia a conclusão do processo administrativo tributário como condição objetiva de punibilidade. Na sequência, pediu vistas a Ministra Ellen Gracie, que devolveu o processo a julgamento no ano seguinte, em 22/10/2003, denegando a ordem.

Retomado o julgamento, votou o Ministro Nelson Jobim, acompanhando o relator e concedendo a ordem de *Habeas Corpus*. O recurso foi, então, objeto de novo pedido de vista, da parte do Ministro Joaquim Barbosa.

Pouco menos de dois meses após o pedido de vista, prosseguiu o julgamento. Em seu voto, o Ministro Joaquim Barbosa tratou a existência de processo administrativo em curso para discussão do lançamento como questão prejudicial à Ação Penal, na forma do art, 93 do Código de Processo Penal⁹⁸.

⁹⁸ Art. 93. Se o reconhecimento da existência da infração penal depender de decisão sobre questão diversa da prevista no artigo anterior, da competência do juízo cível, e se neste houver sido proposta ação para resolvê-la, o juiz criminal poderá, desde que essa questão seja de difícil solução e não verse sobre direito cuja prova a lei civil limite, suspender o curso do processo, após a inquirição das testemunhas e realização das outras provas de natureza urgente.

Deslocou o problema, como parece claro, para o Direito Processual Penal. Denegou, então, a ordem, já que não vislumbrava, a partir de seu entendimento, motivos que pudessem ensejar o trancamento da Ação Penal – justificar-se-ia, no entanto, sua suspensão. Foi seguido, na mesma sessão, pelo Ministro Ayres Britto.

Votou, então, o Ministro Cezar Peluso, que acompanhou o relator nas razões e na conclusão, ressaltando a ausência de justa causa para apresentação de denúncia antes da conclusão do processo administrativo fiscal. Da mesma forma, votou o Ministro Marco Aurélio. Por fim, o Ministro Carlos Velloso também acompanhou o voto do Ministro Sepúlveda Pertence. Foi, então, por maioria de seis votos a três, concedida a ordem. Após longa discussão, assim restou ementado o acórdão:

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.

(STF – HC 81.611-8/DF. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Sepúlveda Pertence. Julgamento: 10/12/2003. Publicação: 13/05/2005).

Restou consignado na ementa, assim, que, enquanto pendente a constituição definitiva do crédito tributário – por conta de se encontrar em curso o processo administrativo –, faltaria justa causa para a Ação Penal. A questão relativa ao termo *a quo* da prescrição, todavia, a despeito de ter permeado as longas discussões

desse julgamento, não parecia ter sido ainda resolvida: consignou-se haver uma suspensão de seu curso, mesmo sem se apontar a matriz legal.

O segundo dos julgados que justificou a edição da Súmula Vinculante nº 24 (bem como o terceiro, o quarto – cuja ementa já foi trazida à colação – e o quinto) não avançou na questão relativa à prescrição. Nos autos do HC 85428, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal decidiu, à unanimidade, pela concessão da ordem, por ausência de justa causa para Ação Penal enquanto não esgotada a via administrativa. Veja-se:

CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SONEGAÇÃO (ART. 1º, II E III DA LEI Nº 8.137/1990). NÃO ESGOTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. RECURSOS PENDENTES DE APRECIÇÃO. AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A AÇÃO PENAL. ANULAÇÃO DO PROCESSO PENAL DESDE A DENÚNCIA. ORDEM CONCEDIDA.

1. A jurisprudência desta Corte já se firmou no sentido de que, quando se trata de crime contra a ordem tributária, não há causa que justifique a ação penal antes do exaurimento da esfera administrativa (HC nº 81.611-DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 13.05.2005). 2. Também é entendimento pacífico deste Tribunal que, enquanto durar o processo administrativo, não há cogitar do início do curso do lapso prescricional, visto que ainda não se consumou o delito (HC nº 83.414-RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ de 23.04.2004; AI nº 419.578-SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 27.08.2004; e HC nº 84.092-CE, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 03.12.2004).

(STF – HC 85.428-1/MA. 2ª Turma. Rel.: Min. Gilmar Mendes. Julgamento: 17/05/2005. Publicação: 10/06/2005).

Já o terceiro dos *Habeas Corpus* que justificaram a edição do enunciado sob análise, o HC 86120, restou assim ementado:

I. Habeas corpus: admissibilidade: trancamento de inquérito policial. Se se trata de processo penal ou mesmo de inquérito policial, a jurisprudência do STF admite o Habeas corpus, dado que de um ou outro possa advir condenação à pena privativa de liberdade, ainda que não iminente, cuja aplicação poderia ser viciada pela ilegalidade contra a qual se volta a impetração da ordem. II. Crime material contra a ordem tributária (L. 8.137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento

definitivo: precedente (HC 81.611, Pleno, 10.12.2003, Pertence, Inf.STF 333).

(STF – HC 86.120-2/SP. 1ª Turma. Rel.: Min. Sepúlveda Pertence. Julgamento: 09/08/2005. Publicação: 26/08/2005).

Finalmente, o quinto dos precedentes apontados pelo Pretório Excelso seguia exatamente a mesma linha: tratava o não exaurimento do processo administrativo tributário como fator suficiente para a demonstração de ausência de justa causa para a Ação Penal. A questão relativa à prescrição, contudo, seguia pendente de solução, tratada como suspensão durante esse interregno:

HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ALEGAÇÃO DE QUE NÃO HÁ JUSTA CAUSA PARA A AÇÃO PENAL ENQUANTO O LANÇAMENTO DO TRIBUTO ESTIVER PENDENTE DE DECISÃO DEFINITIVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do HC 86611, fixou o entendimento de que para o oferecimento da denúncia por crime contra a ordem tributária é imprescindível o exaurimento da via administrativa. Habeas corpus concedido para trancar a ação penal, sem prejuízo do oferecimento de nova denúncia após exaurida a esfera administrativa. Razão pela qual fica suspenso o curso do prazo prescricional.

(STF – HC 85.463-0/RJ. 1ª Turma. Rel.: Min. Carlos Britto. Julgamento: 07/06/2005. Publicação: 10/02/2006).

A discussão voltou ao pleno⁹⁹ do Pretório Excelso em 10/08/2005, por ocasião do julgamento do HC 85.185. Parece ter sido, nesse caso, finalmente, devidamente endereçada a questão do termo *a quo* da prescrição. Veja-se, nesse sentido, breve excerto do voto do Ministro Carlos Velloso:

“Realmente, no caso, tem-se uma instauração de uma ação penal sem justa causa, sem que haja tipicidade. O Sr. Ministro Relator deixou expresso, isso é importante: não corre o prazo de prescrição enquanto o lançamento não tiver sido feito, enquanto não nascer a ação. A ação ainda não nasceu.”

Tal entendimento – de que sequer haveria que se cogitar em prescrição, dado que não teria havido a consumação do crime contra a ordem tributária, uma vez que em curso o processo administrativo fiscal de revisão do lançamento – ficou também expresso na ementa do acórdão. Tem-se aí, indiscutivelmente, a gênese do texto do enunciado da Súmula Vinculante nº 24:

⁹⁹ Vale dizer que as razões que levaram à afetação ao Pleno do STF não dizem respeito com a questão aqui discutida, mas com a possível superação da Súmula nº 691 daquele tribunal.

1. COMPETÊNCIA CRIMINAL. Habeas corpus. Impetração contra decisão de ministro relator do Superior Tribunal de Justiça. Indeferimento de liminar em habeas corpus. Rejeição de proposta de cancelamento da súmula 691 do Supremo. Conhecimento admitido no caso, com atenuação do alcance do enunciado da súmula. O enunciado da súmula 691 do Supremo não o impede de, tal seja a hipótese, conhecer de habeas corpus contra decisão do relator que, em habeas corpus requerido ao Superior Tribunal de Justiça, indefere liminar. 2. AÇÃO PENAL. Tributo. Crime contra a ordem tributária, ou crime tributário. Procedimento administrativo não encerrado. Pendência de recurso administrativo. Lançamento não definitivo. Delito ainda não tipificado. Jurisprudência assentada do Supremo. Constrangimento ilegal caracterizado. Extinção do processo. HC concedido de ofício para esse fim. Pedido prejudicado. **Crime contra a ordem tributária não se tipifica antes do lançamento definitivo de tributo devido.** (STF – HC 85.185-1/SP. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Cezar Peluso. Julgamento: 10/08/2005. Publicação: 01/09/2006). (Os grifos não são do original).

Estavam, assim, erigidos os pilares sobre os quais se ergueu, no ano de 2009, a Súmula Vinculante nº 24. Perceba-se que, ao dispor que “*não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo*”, a súmula aqui discutida fez muito mais do que simplesmente resguardar uma relativa certeza da existência da conduta com vistas à sonegação fiscal. Acabou, como é fundamental notar, por permitir que o pagamento (ou qualquer outra forma de extinção do crédito tributário) durante o processo administrativo-tributário tenha o condão de, também, elidir a possibilidade de responsabilização penal. Tornou inequívoco, assim, o fato de serem esses delitos crimes de resultado¹⁰⁰, afastando-os da tendência de criminalização do perigo abstrato que tende a ser marca indelével do Direito Penal Econômico¹⁰¹.

Mais do que isso: se não há sequer fato típico até que se encerrem as discussões administrativas, definitivamente não há que se falar em prescrição. Talvez por desatenção à realidade brasileira, criado estava o quasímodo jurídico: restava aberta a possibilidade para instauração de Ação Penal por crime contra a

¹⁰⁰ Nessa linha: MALAN, DIOGO RUDGE e SAAD, MARTA. Crimes contra a ordem tributária e a portaria SRF 326/05: novo esforço para restaurar a lógica do sistema. Boletim IBCCRIM, São Paulo, v. 150, p. 11-12, 2005.

¹⁰¹ CASTELLAR, JOÃO CARLOS. Direito Penal Econômico versus Direito Penal Convencional: a engenhosa arte de criminalizar os ricos para punir os pobres. Rio de Janeiro: Revan, 2013, pp. 240-243.

ordem tributária décadas após a efetiva prática da conduta delitiva. Mas essa não foi a única crítica dirigida ao enunciado, como se passará a discutir adiante.

2.3 Críticas à Súmula Vinculante nº 24

Em respeitável trabalho¹⁰², o professor e Procurador da República Douglas Fischer aponta duras críticas à Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal. Uma, contudo, em especial, parece, aos olhos deste autor, especialmente contundente. Segundo aquele articulista, haveria, por parte do enunciado, clara violação à teoria da atividade, prevista no art. 4º do Código Penal. Em suas palavras:

“A Súmula Vinculante n. 24 contraria frontalmente o disposto no art. 4º do CP, que adotou a denominada ‘Teoria da Atividade’, a qual considera ‘praticado o crime no momento da ação ou omissão, ainda que outro seja o momento do resultado’. O crime deveria se consumir com a ação (no caso, necessariamente comissiva) de ‘supressão’ ou ‘redução’ (caput do art. 1º) de tributo mediante alguma conduta, fraudulenta ou não, prevista nos incisos do art. 1º da Lei n. 8.137/1990.

No principal precedente, o voto do e. Relator concluiu que o exaurimento seria uma ‘condição objetiva de punibilidade’, chegando inclusive a comparar a situação ao delito falimentar.

Contudo, jamais se poderia cogitar de reconhecer aí uma condição objetiva de punibilidade, porque essa pressupõe a existência prévia do crime, mas sua punição condicionada a fator ulterior. (...)

Se o ius puniendi nasce com o fato punível, em regra isso ocorre com a consumação do delito, pois a punibilidade normalmente não está subordinada a nenhum outro evento futuro.

Nos casos em que se faz presente a condição objetiva de punibilidade, embora consumado o delito, o fato ainda não será punível, de forma que não há como se falar em pretensão penal.

Esse pressuposto é fundamental para melhor compreender todo o imbróglio criado pelo STF (voltaremos ao tema).

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

¹⁰² FISCHER, DOUGLAS. O Manifesto Equívoco Técnico, Dogmático, Sistemático e Lógico da Súmula Vinculante 24 do STF. In: PEDROSO, Fernando Gentil Gizzi de Almeida e HERNANDES, Luis Eduardo Camargo Outeiro (Orgs.). Direito Penal Econômico: temas essenciais para a compreensão da macrocriminalidade atual. São Paulo: JusPodivm, 2017, pp. 221-264.

que se amolde à condição objetiva de punibilidade. Uma exclui a outra.

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

Em sendo mantida a premissa do entendimento, tecnicamente não se trata de ‘elemento normativo’ do tipo, mas sim de ‘elemento objetivo’ do tipo. Saber o que é tributo (art. 1º da Lei 8.137/1990) ou contribuição social previdenciária (art. 337-A do CP) suprimidos ou reduzidos não depende de qualquer valoração ou interpretação, mas de pura constatação à luz do que determina a legislação própria.

É dizer: para a existência do tributo (elemento do tipo, e não o ‘crédito tributário’) não há dependência do lançamento tributário a ser realizado pela autoridade competente e sua ulterior confirmação nas instâncias administrativas. (...)

Portanto, o crime se consuma com a ação (no caso, necessariamente comissiva) de supressão ou redução (caput do art. 1º) de tributo mediante alguma conduta, fraudulenta ou não (porque nem todas as condutas-meio pressupõem a fraude), prevista nos incisos do art. 1º da Lei 8.137/1990 ou do art. 337-A do CP.

Noutras palavras, nos moldes em que redigido o tipo legal (princípio da legalidade), a ocorrência da infração não pode ser condicionada a eventual lançamento tributário.”

A despeito da assertividade da crítica acima transcrita, vale dizer de plano que algo lhe parece ter escapado. Note-se que o autor, por diversas ocasiões, repete que a ocorrência da infração penal não pode ser condicionada a eventual “lançamento tributário”. Ignora, todavia, que a condição imposta pela Súmula Vinculante nº 24, por motivos que se discutirão adiante, é ainda mais rígida: a constituição definitiva do crédito tributário – o que acaba por conduzir às críticas que se materializam na presente dissertação.

Em outro trabalho também crítico a esse enunciado sumular¹⁰³, o mesmo supracitado autor tece novas considerações. Analisando o decidido pelo Pretório

¹⁰³ FISCHER, DOUGLAS. Os paradoxos da Súmula Vinculante nº 24 /STF: as contradições, a não compreensão de como se tipifica o crime material de sonegação fiscal, a impunidade e a agravação da situação do réu em determinados casos. In: BASTOS, Marcelo Lessa (Org.); AMORIN, Pierre Souto Maior Coutinho de. (Org.). Tributo a Afrânio Silva Jardim: escritos e estudos. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen lures, 2014. p. 55 – 94.

Excelso em sede do julgamento do HC nº 96200¹⁰⁴, afirma o articulista que a decisão reflete o fato de não ter havido, pela corte suprema, a exata compreensão de como ocorre o crime tributário previsto na Lei 8.137/90. Entendeu o Supremo Tribunal Federal, na visão do autor, de que a conduta prevista no inciso V, do art. 1º, da citada lei, seria mera conduta – quando, em verdade, não seria, já que a consumação do crime dependeria da supressão ou redução do tributo¹⁰⁵. Por esse motivo, inclusive, teria sido o tipo penal do inciso quinto excluído – indevidamente – do enunciado sumular.

Também o fato de o inciso V do art. 1º da Lei 8.137/90, bem como o parágrafo único desse mesmo artigo, terem sido excluídos do enunciado sumular não passou despercebido por Davi Tangerino e Henrique Olive¹⁰⁶. Os autores destacam que, no primeiro caso, a negativa de fornecimento de documento fiscal pode ser (como comumente ocorre, vale acrescentar) meio para redução ou supressão do tributo devido. No caso do parágrafo único, como destacam os autores, a situação é ainda mais esdrúxula:

“A redação é típica de crime formal, ou seja, crime que está perfeito, do ponto de vista de tipicidade formal, com a realização, independente do resultado produzido. Todavia, ao vincular-se o inciso V, de um lado, e tendo a mesma pena dos demais incisos, de outro, deve ser interpretada como crime material. Em termos práticos: só pode haver enquadramento típico quando dessa desobediência advier redução de tributo devido.”

Embora envolto a elogios à suposta tentativa do Poder Judiciário de materializar, por meio da Súmula Vinculante nº 24, a subsidiariedade do Direito

¹⁰⁴ L CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – NEGATIVA EM FORNECER DOCUMENTO OBRIGATÓRIO – PRESCINDIBILIDADE DE PROCESSO ADMINISTRATIVO.

O crime previsto no inciso V do artigo 1º da Lei nº 8.137/90 – “negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação” – prescinde do processo administrativo-fiscal e a instauração deste não afasta a possibilidade de imediata persecução criminal.

(STF - HC 96.200/PR. 1a Turma. Rel.: Min. Marco Aurélio. Julgamento: 04/05/2010. Publicação: 28/05/2010)

¹⁰⁵ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (...)

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

¹⁰⁶ TANGERINO, DAVI & OLIVE, HENRIQUE. Crédito Tributário e Crime: efeitos penais da extinção e da suspensão da exigibilidade. São Paulo: InHouse, 2018,

Penal, Maurício do Valle e Caio de Almeida¹⁰⁷ criticam o fato de virem sendo ignorados, pelo Poder Judiciário, os delitos previstos no art. 2º da Lei 8.137/90¹⁰⁸. Na visão desses autores, tratar-se-ia de inusitada tipificação autônoma da tentativa de cometimento de um crime material (no caso, aqueles previstos no art. 1º da mesma lei). Seria, então,

“(...) perceptível o descompasso entre a posição jurisprudencial e doutrinária, a qual não aceita a instauração da arguição criminal sem o prévio exaurimento da via administrativa, e a possibilidade de se apresentar denúncia contra a tentativa de cometimento de crime material sem o lançamento do crédito tributário em definitivo. A súmula vinculante n. 24, por se restringir expressamente às figuras previstas no art. 1º desta lei – eis que apenas estas seriam crimes de resultado – permitiria, a partir de uma interpretação literal, o constrangimento do contribuinte, através das vias penais, ao pagamento de suposta dívida, por mais que essa sequer tenha sido delimitada pelo fisco.”

Por fim, vale trazer à discussão recentes críticas dos professores Heloisa Estellita e Marcelo Cavali¹⁰⁹ – trazidas não à Súmula Vinculante nº 24 propriamente dita, mas a suas aplicações pelos operadores do Direito. Discutem o caso concreto da ADI 4980, proposta pela Procuradoria-Geral da República e julgada pelo Supremo Tribunal Federal em março de 2022, em que se pleiteava a declaração de inconstitucionalidade do disposto no já citado art. 83, *caput*, da lei nº 9.430/96, no que tange, especificamente, à sua aplicabilidade ao crime do art. 168-A

¹⁰⁷VALLE, MAURÍCIO DALRI TIMM DO & ALMEIDA, CAIO PATRÍCIO DE. O direito penal tributário como método de coação: uma análise da súmula vinculante n. 24. Revista do Instituto do Direito Brasileiro. n. 11, p. 7061-7092, 2012.

¹⁰⁸Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

¹⁰⁹ESTELLITA, HELOISA.; CAVALI, MARCELO COSTENARO. Crimes tributários são crimes de lesão ou de perigo, de mera conduta ou de resultado, formais ou materiais? : Como uma discussão conceitual desvia o olhar do que realmente importa: a razão de ser da Súmula Vinculante nº 24. Revista do Instituto de Ciências Penais, Belo Horizonte, v. 7, n. 2, p. 353–370, 2022.

do Código Penal¹¹⁰. O propósito do autor da Ação Direta de Inconstitucionalidade, segundo os professores, era inusitado:

“(...) escapar (a) do óbice do art. 83 da lei nº 9.430/1996 e, evidentemente, (b) da SV 24 (a representante máxima dessa enorme confusão). Para o recorrente no caso repetitivo do STJ, a questão residia em usufruir da (c) suspensão da prescrição da pretensão punitiva por decorrência da aplicação da SV 24. Esses resultados se pretendiam obter a partir de uma associação quase mágica entre crime formal = afastamento da SV 24, crime material = aplicação da SV 24.”

Para os autores, contudo, a incidência da súmula só faz sentido naquelas figuras que pressupõem que o sujeito passivo (contribuinte ou responsável) não tenha realizado o autolancamento e o submetido à homologação do fisco – caso dos tipos penais previstos no art. 1º da Lei 8.137/90, mas não daquele previsto no art. 168-A do Código Penal, cuja reprovabilidade decorreria de traição a um dever fiduciário legalmente previsto. A distinção não parece, todavia, escoreita.

Ora, materializa-se o crime de apropriação indébita previdenciária, na imensa maioria das vezes, por meio de omissão de informações ou de prestação de informações falsas às autoridades fazendárias¹¹¹ – da mesma forma que previsto no art. 1º, I, da Lei 8.137/90. O lançamento é, assim, realizado pelo contribuinte e submetido à homologação do fisco dentro do prazo decadencial. Não enxerga o autor destas linhas, assim, qualquer diferença que justifique a inaplicabilidade da Súmula Vinculante nº 24 ao delito previsto no art. 168-A do Código Penal.

2.4 Breve Digressão sobre Experiências Internacionais

Narrada a controvérsia que se propôs dirimir pela Súmula Vinculante nº 24, parece produtora se passar a analisar, ainda que com a brevidade que o presente trabalho permite, algumas experiências internacionais, de modo que se possa

¹¹⁰ CP, art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:
Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

¹¹¹ Atualmente, essas informações são prestadas no âmbito do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), por meio do Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial). Por meio desse sistema, os empregadores passaram a comunicar ao Governo, de forma unificada, as informações relativas aos trabalhadores, como vínculos, contribuições previdenciárias, folha de pagamento etc..

comparar a experiência brasileira a outros países também de tradição *civil law*. É justamente o que se passa a fazer.

2.4.1 A Sistemática Italiana

O estudo das interseções entre o processo administrativo tributário e o processo penal no ordenamento italiano chocam o pesquisador brasileiro. Ocorre que as discussões travadas em terras tupiniquins na década de 90 do século XX iniciaram-se, na Itália, nos anos 20 do século passado!

De fato, data de 7 de janeiro de 1929 a Lei nº 4, intitulada “*Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*”¹¹², que previa, em seu artigo 21, parágrafo terceiro, que “*per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti, l’azione penale ha corso dopo che l’accertamento dell’imposta e della relativa sovrainposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale matéria*”¹¹³. Perceba-se que, ainda que restrita aos tributos diretos, a solução italiana de há quase um século é exatamente a mesma hoje utilizada em *terras brasílicas*: a instauração do processo penal, com a apresentação de denúncia, depende da constituição definitiva do crédito tributário – que, por sua vez, demanda a conclusão do processo administrativo.

Porpiglia Francesca Anastasia, em sua tese de mestrado¹¹⁴, narra que esse procedimento perdurou por quase 60 anos, mas prevaleceu a necessidade de conciliar a independência entre as instâncias penal e administrativa. Assim, em histórico julgamento ocorrido em 12 de janeiro de 1982, o Tribunal Constitucional Italiano declarou a inconstitucionalidade do art. 21, parágrafo terceiro, da Lei nº 4, de 7 de janeiro de 1929. Vale dizer que, em suas razões, aquele tribunal fundamenta sua decisão no direito do juiz à livre apreciação das provas, algo similar ao revogado art. 131 do Código de Processo Civil de 1973¹¹⁵, que estaria sendo tolhido pela

¹¹² Em uma tradução livre: “Regras gerais para a repressão de violações das leis financeiras”.

¹¹³ “*Para os crimes previstos na legislação dos impostos diretos, a ação penal decorre da liquidação do imposto e a respectiva sobretaxa tornarem-se definitivos nos termos da legislação que rege a matéria*”, uma vez mais em tradução livre.

¹¹⁴ ANASTASIA, PORPIGLIA FRANCESCA. Rapporto tra processo tributario e procedimento penale: l’evoluzione della disciplina. Tesi (Master di livello in “Diritto Tributario Dell’Impresa”). L’Università Commerciale Luigi Bocconi di Milano. 2016, pp. 3-4.

¹¹⁵ Lei 5.869/73, art. 131. O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento.

vinculação do Judiciário à eventual desconstituição do crédito tributário no âmbito administrativo. Em suas palavras:

“Come si evince dalla narrativa, la Corte d'Appello di Palermo doveva giudicare della responsabilità penale di un contribuente che aveva denunciato nel 1971, con riferimento all'anno 1970, un reddito che - secondo le risultanze di un concordato fra un mandatario dello stesso contribuente e l'Ufficio delle Imposte - sarebbe stato invece prodotto nell'anno 1969 e avrebbe dovuto quindi essere denunciato nell'anno 1970. Il contribuente aveva chiesto in tribunale (dove era stato condannato), e chiedeva in appello, di essere ammesso a provare che il realtà il reddito era stato percepito nel 1970, e quindi la denuncia era stata tempestiva. Ma la Corte d'Appello rilevava che l'art. 60 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, (come interpretato dalla Cassazione), escludendo l'applicabilità alla materia delle imposte dirette dell'art. 22 della stessa legge, vincolava "tassativamente il giudice penale all'esito di un procedimento amministrativo" e quindi, nella specie, precludeva la prova invocata dal contribuente al fine di escludere il fatto-reato imputatogli. La Corte dubitava quindi della costituzionalità del detto vincolo che "costituisce deroga a due principi fondamentali dell'ordinamento processuale penale: quello che affida l'accertamento dei fatti al libero convincimento del giudice, con esclusione assoluta, nel suo ambito, di prove legali; e quello che ammette rispetto al giudizio penale vincoli di pregiudizialità solo in rapporto a casi limitati di decisioni di altri giudici".¹¹⁶

A partir dessa declaração de inconstitucionalidade, ANASTASIA¹¹⁷ relata uma série de alterações legislativas, iniciadas pelo Decreto Legislativo 429/82, cujo art.

¹¹⁶Em tradução livre: “Como se depreende da narrativa, o Tribunal de Recurso de Palermo teve de julgar a responsabilidade penal de um contribuinte que havia declarado, em 1971, com referência ao ano de 1970, um rendimento que - segundo os resultados de um acordo entre um agente do mesmo contribuinte e a Repartição de Finanças – teria sido realizado no ano de 1969, devendo, portanto, ter sido declarado no ano de 1970. O contribuinte havia pedido em juízo (onde foi condenado), e requerido em recurso, a possibilidade de comprovar que, na realidade, a receita havia sido recebida em 1970, e portanto a denúncia foi oportuna. Mas o Tribunal de Recurso observou que o art. 60 da lei de 7 de janeiro de 1929, n. 4, (conforme interpretação do Supremo Tribunal Federal), excluída a aplicabilidade à matéria de tributos diretos do art. 22 da mesma lei, “vinculava estritamente o juiz penal ao desfecho de procedimento administrativo” e, portanto, no caso em apreço, afastou as provas invocadas pelo contribuinte para afastar o crime que lhe é imputado. O Tribunal questionou, portanto, a constitucionalidade do referido constrangimento que “constitui uma exceção a dois princípios fundamentais do sistema processual penal: aquele que confia a apuração dos fatos à livre convicção do juiz, com a exclusão absoluta, no seu âmbito, de provas jurídicas; e aquela que admite, no que diz respeito ao processo penal, os constrangimentos da livre apreciação apenas em relação a casos limitados de decisões de outros juízes.”

¹¹⁷ANASTASIA, op. cit.

13 revogou o parágrafo terceiro da Lei de 1929, e que posteriormente foi convertido na Lei 516/82.

Andrei Pitten Velloso¹¹⁸ descreve diversas críticas de que foi alvo esse requisito de procedibilidade previsto na legislação italiana. A primeira delas é bastante similar à que comumente se ouve no Brasil: a completa paralisia da jurisdição penal por conta da espera pela constituição definitiva do crédito tributário, sujeita a múltiplas e infundáveis discussões administrativas, muitas vezes pouco (ou não) relacionadas com a matéria penal propriamente dita. O autor relata, ainda, que se discutia, naquele país, se tratar de “(...) *uma pretensa escolha de caráter técnico que encobre um nefasto fim político: salvaguardar os sonegadores das classes sociais mais abastadas, que costumavam fraudar os impostos diretos, e não os indiretos*”.

Esse mesmo autor destaca ainda a discussão sob a ótica da separação dos poderes. Há que se notar que a “*pregiudiziale tributaria*”, como a prática é conhecida, submete, ainda que com reservas, o Poder Judiciário à decisão do Poder Administrativo. Tal instituto foi cunhado na moldura político-constitucional do Estado Totalitário, em que o controle jurisdicional era mais uma formalidade do que uma garantia individual.

Parecem claros os motivos, então, que levaram o Direito Italiano a abandonar o modelo então adotado de condicionar a procedibilidade da ação penal ao término do curso do processo administrativo. Antes desse abandono, contudo, esse modelo deu frutos dentro do próprio continente europeu. É o que se passará a estudar a seguir.

2.4.2 A Sistemática Espanhola

Já ao final da década de 70 – quando, em verdade, a *pregiudiziale tributaria* italiana já estava próxima a seus estertores – a Espanha promoveu a importação desse instituto jurídico. A “*Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal*”, de 14 de novembro de 1977, previa, em seu artigo 37:

¹¹⁸VELLOSO. Andrei Pitten A Pregiudiziale Tributaria: análise da jurisprudência brasileira à luz das experiências italiana e espanhola. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n.20, out. 2007.

Artículo 37:

Uno - Los delitos fiscales sólo son perseguibles a instancia de la Administración, si necesidad de querrela.

Dos - Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, el Delegado de Hacienda de la provincia respectiva, previo informe del Subdelegado de Inspección a Inspector Jefe, del Administrador de Tributos, Impuestos Inmobiliarios o de Aduanas, según el tributo de que se trate, y del Abogado del Estado, deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción. Si los hechos afectaren a varias provincias, la competencia vendrá determinada por razón del domicilio de la persona física o jurídica.

Tres - En las defraudaciones de las Haciendas locales compete a los Alcaldes o al Presidente de la Diputación, según los casos, previo informe de sus Secciones de Hacienda y del Abogado de la corporación perjudicada, poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de sus respectivas jurisdicciones y en los tributos, arbitrarios y tasas establecidos a su favor.¹¹⁹

Da norma que se extrai do texto acima transcrito, chama imediatamente atenção o fato de que a propositura da ação penal nos crimes contra a ordem tributária (sem a restrição imposta pela legislação italiana, que limitou aos tributos diretos) dependia, por expressa previsão legal, de representação de autoridades específicas, o que levou parte da doutrina a se posicionar de maneira que parece, a este autor, equivocada. Veja-se como se pronunciou Ignacio Ayala Gomez (*apud* DÍAZ-PALACIOS¹²⁰):

“La ley introdujo un delito en el Código Penal que sin ser estrictamente privado tampoco era público, y más parecía

¹¹⁹ Em tradução livre:

“Artigo 37:

Um – Os crimes fiscais só podem ser processados a pedido da Administração, caso seja exigida reclamação.

Dois – Uma vez que as ações administrativas tenham adquirido estabilidade e, em qualquer caso, quando houver decisão do Tribunal Central Económico-Administrativo, o Delegado das Finanças da respectiva província, após relatório do Subdelegado de Inspeção ao Inspetor-Chefe, do Administrador Fiscal, do Imposto sobre Imóveis ou da Alfândega, consoante o imposto em causa, e do Procurador do Estado, deve informar o Ministério Público dos fatos que se considere constituírem crimes fiscais cometidos no âmbito da sua competência. Se os acontecimentos afetarem várias províncias, o concurso será determinado em função do domicílio da pessoa singular ou coletiva.

Terceiro - Na fraude das Fazendas locais, cabe aos Prefeitos ou ao Presidente do Conselho Provincial, conforme o caso, após comunicação das respectivas Secções da Fazenda e do Advogado da empresa lesada, informar o Ministério Público dos fatos que se estimam constitutivos de crimes tributários cometidos no âmbito de suas respectivas jurisdições e nos impostos, arbitrários e alíquotas que estabelecerem em seu favor ”

¹²⁰ DIAZ-PALACIOS, JOSE ALBERTO SANZ, Derecho a No Autoinculparse y Delitos contra la Hacienda Pública, Editorial Colex: Madrid, 2004, p. 17.

semipúblico al otorgar competencia a la administración para excitar al órgano judicial, y dentro de ésta a determinados casos.”¹²¹

Ora, o modelo atualmente adotado no Brasil não se afasta daquele acima previsto. Para os casos dos tipos penais previstos nos incisos I a IV do art. 1º da Lei 8.137/90, o Ministério Público fica de mãos atadas enquanto aguarda o término do processo administrativo tributário. Uma vez que esse é findo, contudo, a propositura da competente denúncia por parte do *Parquet* independe de qualquer formalidade por parte de autoridades fazendárias – ainda que, na prática, a própria ciência do titular da Ação Penal acabe por depender dessa comunicação. Mas, em um exercício de abstração, se o Fisco esquece de comunicar e o Ministério Público tem ciência, por qualquer forma, da constituição definitiva do crédito tributário, pode e deve propor a competente ação penal. Isso parece caracterizar essas ações como públicas incondicionadas, nenhuma dúvida havendo a esse respeito. Vale dizer, inclusive, que esse é o entendimento que o Supremo Tribunal Federal vem reiteradamente afirmando para declarar a constitucionalidade do supracitado art. 83, *caput*, da lei nº 9.430/96.

Indiscutível, contudo, que uma condição específica para a tipificação do crime contra a ordem tributária era a finalização do contencioso administrativo. E, ainda que essa primeira experiência espanhola tenha sido muito mais curta (durou apenas oito anos) que a italiana, não ficou indene a censuras. Jose Alberto Sanz Diaz-Palacios¹²² fez competente resumo das ferozes críticas doutrinárias:

“Incluso varios años antes de la reforma de 1977, Rodríguez Mourullo había rechazado que, de lege ferenda, se limitase la persecución de los delitos fiscales a aquellos casos en los que mediara excitación especial por parte de la administración. ante la ley 50, dicho autor manifestó su perplejidad por la concesión a los ciudadanos de acción popular para perseguir presuntos delitos contra la propiedad privada de otros particulares, y la paradójica imposibilidad de accionar ante un posible delito contra el patrimonio común. Bayona de Perogordo consideraba que la situación de monopolio administrativo en la iniciativa para perseguir el delito fiscal constituía «un supuesto de competencia atípica» que, a

¹²¹ Em tradução livre: “A lei introduziu no Código Penal um crime que, sem ser estritamente privado, também não era público, e mais parecia semi-público ao conceder autoridade à administração para provocar o órgão judicial, e dentro deste a certos casos.”

¹²² DIAZ-PALACIOS, *op. cit.*, pp. 17-18.

su juicio, podía ser «causa de la infrutilización de esta figura delictiva»; señalaba este autor: «en el fondo de esta cuestión late la distinción entre funciones financieras y penales que deben ser progresivamente depuradas mediante la correspondiente labor doctrinal».

A juicio de Pérez Royo, casi no era preciso argumentar los inconvenientes del sistema (reproducimos seguidamente un fragmento de la motivación correspondiente a la enmienda presentada por el grupo Parlamentario Comunista, en la tramitación parlamentaria de la ley; palabras que dicho autor hiciera suyas): «incremento de la inseguridad jurídica, de un lado [la exposición de Pérez Royo deja claro que esta inseguridad jurídica estaría motivada por actuaciones arbitrarias o discriminatorias de la administración], y, además, fomento del ‘pacto social implícito’ (...) al no conferir la posibilidad de acción a quienes nunca han sido parte en ese pacto: la masa de ciudadanos excluida de las oportunidades de defraudar».

Argllés y Garcés de Marcilla, por su parte, quiso ver una «garantía» frente a esta situación de monopolio en la incoación del proceso penal; a su juicio, el termino «administración» no se refería únicamente a la tributaria, por lo que si el Ministerio Público o un juez o magistrado hubiesen tenido conocimiento de hechos que hubieran podido considerarse constitutivos de delito fiscal podrían haber instado su comprobación en vía administrativa, de cara a la posible incoación de dicho proceso. En relación con esta exclusividad a la que aludimos, es preciso tener en cuenta también la apreciación que hiciera Gómez-Dégano y Ceballos-Zúñiga; según este autor, dicha exclusividad (justificada, a su juicio, por «la gravedad de la materia penal y los peligros de abusos manifiestos a que podría dar lugar la acción popular ») debía entenderse sin perjuicio de la denuncia pública contemplada en la ley general tributaria»¹²³

¹²³ Em tradução livre: “Mesmo vários anos antes da reforma de 1977, Rodríguez Mourullo havia rejeitado que, por força de lei, o julgamento de crimes fiscais devesse ser limitado aos casos em que fosse mediada exortação especial por parte da administração. Antes da Lei 50, o referido autor expressou sua perplexidade com a concessão de ação popular aos cidadãos para julgar supostos crimes contra a propriedade privada de outras pessoas, e a paradoxal impossibilidade de agir contra um possível crime contra o bem comum.

Bayona de Perogordo considerou que a situação de monopólio administrativo na iniciativa de processar a infração fiscal constituía “*um caso de concorrência atípica*” que, em seu entender, poderia ser “*causa da subutilização desta figura criminosa*”; Este autor destacou: “*no fundo desta questão está a distinção entre funções financeiras e criminais que devem ser progressivamente refinadas através do trabalho doutrinário correspondente*”. Na opinião de Pérez Royo, dificilmente seria necessário argumentar os inconvenientes do sistema (reproduzimos a seguir um fragmento da motivação correspondente à emenda apresentada pelo grupo parlamentar comunista, na tramitação parlamentar da lei; palavras que o referido autor endossou) : “*Aumento da insegurança jurídica, por um lado [a apresentação de Pérez Royo deixa claro que esta insegurança jurídica seria motivada por ações arbitrarias ou discriminatórias por parte da administração] e, ainda, pela promoção do ‘pacto*

Como já adiantado, a “*prejudicialidad administrativa*” não resistiu aos ataques e foi revogada por obra da Lei Orgânica de 29 de abril de 1985, que remodelou a tipificação dos crimes tributários. A partir daquele momento, como destaca Maria Luisa González-Cuellar Serrano¹²⁴, os modelos espanhol e italiano convergiram para um sentido que pode ser dito oposto, já que, ainda que as esferas administrativas e penais sejam independentes, as decisões judiciais prevalecem sobre as primeiras.

Isso não significou, contudo, o fim absoluto desse instituto jurídico naquele país ibérico.

Ocorre que a Lei Orgânica de 22 de junho de 2010 (Ley Orgánica 5/2010), em meio a grandes modificações no Código Penal Espanhol, introduziu um parágrafo quinto no art. 305 daquele diploma, fazendo constar o seguinte:

Artículo 305.

1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.

La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.

(...)

social implícito' (. ..) ao não conferir a possibilidade de ação a quem nunca foi parte daquele pacto: a massa de cidadãos excluídos das possibilidades de defraudar ”.

Argllés e Garcés de Marcilla, por sua vez, queriam ver uma "garantia" contra esta situação de monopólio no início do processo penal; Em sua opinião, o termo "administração" não se referia apenas à administração tributária, portanto, se o Ministério Público ou um juiz ou magistrado tivessem conhecimento de fatos que pudessem ser considerados infração fiscal, poderiam ter instituído sua verificação através dos canais administrativos, tendo em vista a eventual instauração do referido processo.

Em relação a esta exclusividade a que aludimos, também é necessário ter em conta o apreço de Gómez-Dégano e Ceballos-Zúñiga; Segundo este autor, a dita exclusividade (justificada, a seu ver, pela "*gravidade da matéria penal e pelos perigos dos abusos manifestos que podem levar à ação popular*") deve ser entendida sem prejuízo da denúncia pública prevista na lei geral.

¹²⁴ SERRANO, MARIA LUISA GONZÁLEZ-CUELLAR Luisa Gozález-Cuellar. La Competencia para la Liquidación de la Cuóta Tributaria en los Supeostos de Delito contra Hacienda Pública: ¿Jurisdicción Penal o Administración Tributaria? Estudios y Notas/ Crónica Tributaria, n.167, 2018, p. 102.

5. Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.¹²⁵

¹²⁵ Em tradução livre:

Artigo 305.

1. Quem, por ação ou omissão, fraudar a Fazenda Estadual, regional, provincial ou local, evitando o pagamento de tributos, valores retidos ou que deveriam ter sido retidos ou pagos por conta, obtendo indevidamente restituições ou usufruindo de benefícios fiscais da mesma forma, desde que o valor da taxa fraudada, o montante não pago das retenções ou pagamentos por conta ou das restituições ou benefícios fiscais obtidos ou usufruídos indevidamente exceda cento e vinte mil euros, é punido com pena de prisão de um a cinco anos e multa até seis vezes o valor acima referido, salvo se tiver regularizado a sua situação fiscal nos termos do n.º 4 deste artigo.

A mera apresentação de declarações ou autoliquidações não exclui a fraude, quando comprovada por outros fatos.

Além das penalidades indicadas, será aplicada ao responsável a perda da possibilidade de obtenção de subsídios ou ajudas públicas e do direito de usufruir de benefícios ou incentivos fiscais ou da Segurança Social por um período de três a seis anos.

(...)

5. Quando a Administração Tributária apreciar indícios da prática de crime contra a Fazenda Pública, pode liquidar separadamente, por um lado, as contas e valores que não estejam relacionados com o eventual crime contra a Fazenda Pública e, por outro, os que estão ligados ao possível crime contra a Fazenda Pública.

A liquidação indicada em primeiro lugar no número anterior seguirá o trâmite ordinário e ficará sujeita ao regime de recursos próprios de todas as liquidações tributárias. E a liquidação que no seu caso decorra daquelas contas e valores que estejam ligados ao eventual crime contra a Fazenda Pública seguirá o trâmite estabelecido para o efeito pela regulamentação fiscal, sem prejuízo do fato de finalmente conformar-se com o que for decidido no processo penal.

A existência de ação penal por crimes contra a Fazenda Pública não paralisará a ação de cobrança da dívida tributária. A Administração Tributária pode intentar ações destinadas à cobrança, salvo se o Juiz, de ofício ou a pedido de uma das partes, tiver acordado suspender as ações de execução, mediante prestação de caução. Não sendo possível a prestação total ou parcial da garantia, o Juiz pode excepcionalmente concordar com a suspensão com renúncia total ou parcial das garantias, se entender que a execução pode causar danos irreparáveis ou de muito difícil reparação.

O que se pode notar da modificação legislativa acima transcrita é que, a despeito de não expressamente condicionar a Ação Penal por crime tributário ao fim do processo administrativo – por eles referido como “*liquidación*” –, a legislação penal reconhece a relevância de se ter a certeza da liquidez e da dimensão desse crédito – até porque, como se nota dos arts. 305-307 do Código Penal Espanhol, há uma variação da pena de acordo com o montante sonegado. Por esse motivo, prevê-se, ainda na lei criminal, a existência de um procedimento tributário apartado para aquele crédito tributário que teria sido suprimido ou reduzido ilícitamente pelo sujeito passivo – processo esse que pretensamente terá tramitação mais célere que a ordinária.

Como não poderia deixar de ser, o acima exposto é complementado pela legislação tributária espanhola, que expressamente prevê o procedimento. De fato, o art. 253 do Código Tributário Espanhol (nele inserido pela Ley 34/2015), traz as regras gerais para que a liquidação do crédito envolvido em ilícitos penais se dê de maneira célere. Veja-se:

Artículo 253. Tramitación del procedimiento de inspección en caso de que proceda practicar liquidación.

1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública y no concurren las circunstancias que impiden dictar liquidación de acuerdo con el artículo 251.1 de esta Ley, procederá formalizar una propuesta de liquidación vinculada a delito, en la que se expresarán los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa la misma.

Dicha propuesta se notificará al obligado tributario concediéndole el trámite de audiencia para que alegue lo que convenga a su derecho en el plazo de 15 días naturales, contados a partir del siguiente al de notificación de la propuesta.

En ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta Ley en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria, sin perjuicio de los que de aquellos pudiesen derivarse en caso de devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o en caso de resolución judicial firme que obligue a practicar el ajuste previsto por el artículo 257.2 c) de esta Ley por no apreciar la existencia de delito contra la Hacienda Pública.

Transcurrido el plazo previsto para el trámite de audiencia y examinadas las alegaciones presentadas en su caso, el órgano competente dictará una liquidación administrativa, con la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración Tributaria competente para interponer la denuncia o querrela, cuando considere que la regularización procedente pone de manifiesto la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública.

Una vez dictada la liquidación administrativa, la Administración Tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y el procedimiento de comprobación finalizará, respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación, con la notificación al obligado tributario de la misma, en la que se advertirá de que el período voluntario de ingreso sólo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 255 de esta Ley.

El pase del tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción, de acuerdo con lo previsto en los artículos 68.1 y 189.3 de esta Ley.

2. La inadmisión de la denuncia o querrela determinará la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, procediendo en ese caso la formalización del acta que corresponda, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y su normativa de desarrollo.

La terminación de las actuaciones inspectoras seguirá lo dispuesto en la Subsección 3.^a de la Sección 2.^a del Capítulo IV del Título III.

El procedimiento deberá finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 del artículo 150 de esta Ley o en seis meses, si éste último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

En estos casos se iniciará el cómputo de los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda y a imponer la sanción de acuerdo con lo indicado en el artículo 68.7 de esta Ley.

3. En los casos en los que, por un mismo concepto impositivo y periodo, quepa distinguir elementos en los que se aprecia una conducta dolosa que pueda ser determinante de un delito contra la Hacienda Pública, junto con otros elementos y cuantías a regularizar respecto de los que no se aprecia esa conducta dolosa, se efectuarán dos liquidaciones de forma separada.

A efectos de la cuantificación de ambas liquidaciones, se formalizará una propuesta de liquidación vinculada al delito y un acta de inspección, de acuerdo con las siguientes reglas:

a) La propuesta de liquidación vinculada a delito comprenderá los elementos que hayan sido objeto de declaración, en su caso, a los que se sumarán todos aquellos elementos en los que se aprecie dolo, y se restarán los ajustes a favor del obligado tributario a los que éste pudiera tener derecho, así como las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota que le correspondan adicionalmente. Si la declaración presentada hubiera determinado una cuota a ingresar, ésta se descontará para el cálculo de esta propuesta de liquidación.

b) La propuesta de liquidación contenida en el acta comprenderá la totalidad de los elementos comprobados, con independencia de que estén o no vinculados con el posible delito, y se deducirá la cantidad resultante de la propuesta de liquidación a que se refiere el párrafo anterior.

No obstante, el obligado tributario podrá optar por la aplicación de un sistema de cálculo de ambas cuotas basado en la aplicación proporcional de las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota, en los términos que se determinen reglamentariamente. Esta opción deberá comunicarse a la Administración en el plazo de alegaciones posterior a la notificación de la propuesta de liquidación vinculada al delito.¹²⁶

¹²⁶ Uma vez mais, em tradução livre:

Artigo 253.º Tramitação do processo de fiscalização em caso de liquidação.

1. Quando a Administração Tributária apreciar indícios de crime contra a Fazenda Pública e não existirem as circunstâncias que impeçam a liquidação nos termos do n.º 1 do artigo 251.º da presente Lei, procederá à formalização de proposta de liquidação ligada ao crime, em que serão expressos os fatos e os fundamentos jurídicos em que se baseia.

A referida proposta será notificada ao contribuinte, concedendo-se-lhe o processo de defesa para que alegue o que lhe convém no prazo de 15 dias corridos, contados a partir do dia seguinte à notificação da proposta.

Em nenhum caso os vícios processuais que possam ter ocorrido durante o processo administrativo produzirão os efeitos de extinguir total ou parcialmente a obrigação tributária vinculada ao crime ou as previstas nas alíneas a) e b) do n.º 6 do artigo 150.º desta Lei em relação às diligências praticadas pela Administração Fiscal tendentes à liquidação da dívida tributária, sem prejuízo das que delas possam decorrer em caso de devolução do processo pelo Ministério Público ou em caso de decisão

Das normas gerais previstas no acima transcrito art. 253, dois esforços, particularmente, chamam a atenção. O primeiro, por óbvio, é no sentido de dar celeridade à liquidação da parte do crédito que entende a Administração Tributária ter sido indevidamente adulterada por meio de ilícito de natureza penal. A segunda, ainda mais surpreendente, é a que prevê que nulidades formais no processo administrativo não terão o condão de extinguir, total ou parcialmente, o crédito

judicial transitada em julgado que obriga a praticar a regularização prevista na alínea c) do n.º 2 do artigo 257.º desta Lei por não apreciar a existência de crime contra a Fazenda Pública.

Decorrido o prazo fixado para o processo de audiência e examinadas as alegações apresentadas, conforme o caso, o órgão competente expedirá a liquidação administrativa, com a prévia ou simultânea autorização do órgão da Administração Fiscal competente para a apresentação da reclamação. ou representação, quando considerar que o processo de regularização revela a existência de eventual crime contra a Fazenda Pública.

Proferida a liquidação administrativa, a Administração Tributária passará o montante do crédito para o foro competente ou remeterá os autos ao Ministério Público e encerrar-se-á o procedimento de verificação, quanto aos elementos da obrigação tributária regularizada pela referida liquidação, com a notificação da mesma ao sujeito passivo, na qual será avisado que o período voluntário de rendimentos só começará a ser computado uma vez notificada a admissão para processamento da respectiva reclamação ou representação, nos termos estabelecidos no artigo 255.º desta Lei.

A passagem de ambos os créditos ou a remessa dos autos interromperá a prescrição do direito de apurar a dívida tributária e aplicar a sanção, nos termos dos artigos 68.1 e 189.3 desta Lei.

2. A inadmissibilidade da denúncia ou queixa determinará a retroação das ações de fiscalização ao momento anterior àquele em que foi expedida a proposta de liquidação vinculada ao crime, procedendo-se nesse caso à formalização do ato correspondente, que será tramitado de acordo com o disposto nesta Lei e suas normas de execução.

A cessação das ações de fiscalização obedecerá ao disposto no n.º 3 da secção 2 do capítulo IV do título III.

O procedimento deve terminar no prazo que resta do momento da retomada das ações até ao termo do prazo referido no n.º 1 do artigo 150.º desta Lei ou em seis meses, se este for mais longo. O referido prazo será contado a partir do recebimento da resolução judicial ou dos autos devolvidos pelo Ministério Público pelo órgão competente que deverá dar prosseguimento ao procedimento.

Serão exigidos juros de mora para a nova liquidação que põe fim ao procedimento. A data de início do cálculo dos juros de mora será a mesma que, nos termos do n.º 2 do artigo 26.º, teria correspondido à liquidação anulada e os juros vencer-se-ão até ao momento em que a nova liquidação tenha sido emitida.

Nestes casos, a contagem dos prazos de prescrição do direito de apurar a dívida e aplicar a sanção terá início nos termos do n.º 7 do artigo 68.º desta Lei.

3. Nos casos em que, para a mesma conta e período tributário, seja possível distinguir elementos em que se aprecie conduta dolosa que possa ser determinante de crime contra a Fazenda Pública, juntamente com outros elementos e valores a serem regularizados a respeito de Para aqueles que não apreciam essa conduta fraudulenta, serão feitas duas liquidações separadamente.

Para efeito de quantificação de ambos os assentamentos, será formalizada proposta de assentamento vinculada ao crime e relatório de fiscalização, de acordo com as seguintes regras:

a) A proposta de liquidação ligada ao crime incluirá os elementos que tenham sido declarados, no seu caso, aos quais serão adicionados todos aqueles elementos em que se aprecie fraude, e serão subtraídos os ajustamentos a favor do contribuinte.

b) A proposta de transação constante da ata incluirá todos os elementos verificados, independentemente de estarem ou não ligados ao eventual crime, deduzindo-se o valor resultante da proposta de transação referida na alínea anterior.

Entretanto, o contribuinte poderá optar pela aplicação de um regime de cálculo de ambas as cotas baseado na aplicação proporcional dos itens a serem compensados ou deduzidos na base ou na cota, nos termos determinados em regulamento. Esta opção deve ser comunicada à Administração no prazo de argumentação após a notificação da proposta de liquidação relacionada com a infracção.

tributário vinculado ao suposto crime – algo difícil de se conciliar com o direito fundamental ao devido processo, à ampla defesa e ao contraditório.

Conclui-se, assim, que a Espanha parece ter adotado solução intermediária, que não condiciona a consumação do crime à definitiva constituição do crédito tributário, mas age para que o lançamento se torne definitivo com brevidade. Certamente é solução que influenciará as conclusões deste trabalho.

3. ANÁLISE EMPÍRICA: ESTUDO DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS-TRIBUTÁRIOS DA UNIÃO E DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO

Nesta seção, serão empiricamente analisados os processos do contencioso tributário do Município do Rio de Janeiro e da União, com vistas a que se possa quantificar e validar o aqui defendido, qual seja, que a lentidão da Administração Pública na análise das impugnações e recursos efetivamente possui o condão de levar a graves consequências de ordem penal. Para que se realizasse a presente pesquisa, alguns recortes foram necessários – e serão a seguir devidamente explicitados.

Inicialmente, para ambos os entes, foram analisados processos da natureza acima exposta definitivamente julgados no ano de 2019. A escolha desse ano não foi arbitrária: em 2020, com o início da pandemia de COVID-2019, houve interrupção dos trabalhos de, basicamente, todos os tribunais pátrios – sejam eles administrativos ou judiciais – até que se adequassem à dinâmica de reuniões telepresenciais. Os impactos dessas modificações foram sensíveis também nos anos subsequentes – havendo, até a presente data, órgãos que não retornaram aos trabalhos presenciais. Isso possui consequências, vale dizer, até mesmo na escolha de processos a serem pautados, já que obviamente ganham preferência aqueles já digitalizados – naturalmente, mais recentes. Procurou-se evitar, assim, distorções nos resultados. Para as lides do Município do Rio de Janeiro, foram analisados todos os julgados do citado ano. Já no caso da União, em função do volume consideravelmente maior, foi feito novo recorte, tendo sido analisado apenas o mês de abril do citado ano.

Outra parametrização que pareceu necessária, no âmbito do Município do Rio de Janeiro, foi excluir os processos administrativos que impugnavam créditos constituídos relativos ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e direitos a eles relativos (ITBI). No primeiro caso, por não haver absolutamente nenhum histórico de representação fiscal para fins penais relativo àquele tributo. No segundo, porque as poucas que há são relativas a uma fraude específica, detectada ao longo do ano de 2020, e que levou a um mutirão de julgamentos de todos os processos que discutiam crédito tributário em que se suspeitava ter havido crime. Foram analisados, assim, todos os casos definitivamente julgados no ano de 2019 relativos

ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) – onde proliferam os casos de suspeitas de crimes tributários comunicadas ao Ministério Público. Mais uma vez, a escolha pretendeu evitar que os resultados fossem distorcidos por uma amostragem mal realizada.

Ainda no que concerne à análise empírica realizada no Município do Rio de Janeiro, é preciso dizer que os resultados abaixo reproduzidos foram apresentados por este autor, em trabalho conjunto com o Professor José Danilo Tavares Lobato, publicado em 2021¹²⁷. Os dados que possibilitaram a análise, por fim, são semanalmente publicados no Diário Oficial do Município do Rio de Janeiro, que traz os extratos de julgamento dos recursos, permitindo, em rápida consulta à internet, a determinação da data em que o processo iniciou sua tramitação.

No que diz respeito à União, não houve recorte por tributos, por se entender que todos os federais – especialmente por serem todos lançados por homologação – possuem potencial de fraude tributária a ensejar futura repercussão penal. Os dados utilizados estão todos disponíveis no sítio eletrônico do Ministério da Economia, bem como também não há qualquer dificuldade para se consultar a data em que o litígio foi instaurado.

3.1 Estudo Empírico do Processo Administrativo-Tributário do Município do Rio de Janeiro

Ao longo do ano de 2019, foram proferidas cento e noventa e três decisões definitivas, relativas ao ISSQN, no contencioso tributário do Município do Rio de Janeiro. Desses, dezoito (equivalente a 9,33%) foram julgados totalmente a favor do contribuinte, qual seja, com a total desconstituição do crédito tributário. Não tarda a concluir que cento e setenta e cinco processos (ou 90,67% do total) foram, pelo menos parcialmente, julgados favoravelmente à Fazenda Pública, com manutenção de cobrança de algum tributo. É nesse segundo grupo que, em função da Súmula Vinculante nº 24, reside a possibilidade de futura repercussão penal.

Pois bem, esses cento e setenta e cinco processos tramitaram, em média, por oito anos e um mês, até que fossem definitivamente decididos. Se esse número já é

¹²⁷ RODRIGUES, RAFAEL GASPARG & TAVARES LOBATO, JOSÉ DANILO. Súmula Vinculante nº 24: Uma crítica a partir de um estudo empírico do processo administrativo-tributário do Município do Rio de Janeiro. *Delictae Revista De Estudos Interdisciplinares Sobre O Delito*, 6(11), 2021.

suficiente para causar certa perplexidade, a análise de outros dados estatísticos pode trazer ainda mais perturbação ao intérprete.

Ocorre que a amostra é bastante heterogênea¹²⁸. Enquanto o processo que teve a tramitação mais célere transitou pelo contencioso administrativo pelo razoável prazo de um ano e uma semana, o mais antigo processo definitivamente decidido datava do ano de 1999 – contando, então, com vinte anos e sete meses de tramitação. E não se tratava de um caso isolado.

De fato, veja-se que vinte e cinco dos cento e setenta e cinco processos julgados ao menos parcialmente favoráveis à Fazenda (em um total de 14,29%) tiveram tempo de tramitação superior a quinze anos. Ora, não é demais lembrar que tais processos administrativos só são protocolados por ocasião da impugnação do sujeito passivo ao lançamento contra si realizado. Um lançamento realizado em 1999 constituiu, então, o crédito tributário do período à época não abrangido pela decadência – exercícios contidos entre 1994 e 1999, a depender de marco inicial do prazo decadencial e do escopo da ordem de fiscalização. Fato é, então, que, se o processo mais antigo julgado levar a uma representação fiscal para fins penais, e se essa levar a uma denúncia, os réus responderão criminalmente, nos idos de 2020 ou nos anos seguintes, por uma conduta praticada vinte e cinco anos antes. São as consequências desse fato que se pretende discutir adiante.

3.2 Estudo Empírico do Processo Administrativo-Tributário da União

Ao longo do mês de abril de 2019, foram proferidas duas mil, quatrocentas e oitenta decisões pelos órgãos componentes do CARF e do CSRF. Dessas, várias eram não terminativas – ou seja, admitiam recurso ou apenas anulavam a decisão de uma instância inferior, fazendo com que o processo fosse encaminhado a novo julgamento. Dentro dessas decisões, havia ainda algumas cujos dispositivos não permitiam concluir o resultado final do julgado no que interessa a esse trabalho – qual seja, se havia ou não manutenção do crédito tributário ao fim da lide administrativa. Isso demandaria, então, a leitura integral dos acórdãos – o que não se mostrava viável, considerados os prazos para a conclusão da pesquisa. Como tais decisões distribuíam-se com relativa uniformidade pelos órgãos, foram excluídas

¹²⁸ Apenas a título de curiosidade, o desvio-padrão da amostra é de 5,52 (cinco anos e seis meses, aproximadamente), o que leva a um Coeficiente de Variação de 68,4%.

da amostra – sem que, ao que parece a este pesquisador, isso tenha o condão de contaminar os resultados.

Tomadas as providências acima expostas, restaram para análise mil, novecentos e cinquenta e sete julgados. Desses, quatrocentos e treze (equivalente a 21,10%) foram julgados totalmente a favor do contribuinte, qual seja, com a total desconstituição do crédito tributário. Não tarda a concluir que mil, quinhentos e quarenta e quatro (ou 78,90% do total) foram, pelo menos parcialmente, julgados favoravelmente à Fazenda Pública, com manutenção de cobrança de algum tributo. Esses são os que viabilizam, em tese, futura ação penal.

Pois bem, esses mil, quinhentos e quarenta e quatro processos tramitaram, em média, por oito anos e dois meses até que fossem definitivamente decididos. Mais uma vez, a média surpreende, mas a heterogeneidade¹²⁹ da amostra, ainda que um pouco inferior à do Município do Rio de Janeiro, é o que mais chama a atenção.

Enquanto o processo que teve a tramitação mais célere – dentre os que manteve, ao menos parcialmente, o crédito tributário constituído – transitou pelo contencioso administrativo por apenas oito meses e meio, o mais antigo processo definitivamente decidido datava do ano de 1990, contando, então, com vinte e oito anos e seis meses de tramitação. Novamente, não se tratava de um caso isolado.

De fato, veja-se que sessenta e um dos mil, quinhentos e quarenta e quatro processos julgados ao menos parcialmente favoráveis à Fazenda (em um total de 3,95%) tiveram tempo de tramitação superior a quinze anos. Nove deles (0,58%) tiveram duração de mais de vinte anos. E, rememore-se, apenas um mês foi tratado nessa pesquisa. Extrapolando os dados estatísticos, é razoável afirmar que algo em torno de setecentos e trinta decisões definitivas são anualmente proferidas, no âmbito da União, relativamente a processos que tramitavam havia mais de quinze anos. São mais de sete centenas de réus que poderão ter que se defender de condutas praticadas duas décadas antes – o que parece contrariar os mais primitivos instintos de Justiça.

¹²⁹ Mais uma vez, a título de curiosidade, o desvio-padrão da amostra é de 3,82 (três anos e dez meses, aproximadamente), o que leva a um Coeficiente de Variação de 46,8%.

Parece, assim devidamente comprovada a hipótese assumida para condução desta pesquisa. Pode-se avançar, então, para as consequências dessa mora administrativa para o Administrado – especificamente no que concerne aos possíveis consectários criminais.

4. CONSEQUÊNCIAS DA MORA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Narra Marcus Tullius Cicero, em seu clássico *Tusculanae Quaestiones*¹³⁰, a intrigante estória de um membro da corte de Dionísio, tirano de Saracusa, denominado Dâmocles. Conta a anedota moral que, certa feita, quando Dâmocles bajulava Dionísio, relatando o quanto este era afortunado por ser líder de muitas tropas, dono de infinitas riquezas e detentor de poder absoluto, deduzindo que ninguém poderia ser mais feliz, o governante fez-lhe generosa oferta: saborear a mesma vida do tirano, experimentando sua sorte. Dâmocles, por óbvio, aceitou prontamente.

Foi, então, conduzido a um confortável leito com pomposas roupas de cama, cercado por baús repletos de ouro e prata. Foram-lhe ainda oferecidos diversos serviçais, que deveriam atendê-lo em todos seus desejos – bastando que, para tanto, ele fizesse um sinal de cabeça.

Dâmocles considerava-se, assim, também verdadeiramente afortunado. Dionísio ordenou, então, que se deixasse cair do teto uma reluzente espada de prata, pendente sobre o pescoço de seu servo, presa apenas por um fio de crina de cavalo. O bajulador, que não mais conseguia enxergar a presteza dos serventes, o luxo do seu leito ou a abundância do ouro e da prata que o circundavam, implorou para ir embora. O remate do conto merece transcrição literal: *“Não parece bastante claro ter Dionísio declarado que em nada é feliz aquele a quem algum receio sempre ameace?”*¹³¹

“A espada de Dâmocles”, como acabou ficando conhecida a referida anedota, é frequentemente citada como fundamento moral para o instituto da prescrição. Na lição de Damásio de Jesus¹³², *“prescrição penal é a perda do poder-dever de punir do Estado pelo não exercício da pretensão punitiva ou da pretensão executória durante certo tempo.”*¹³³

¹³⁰ CÍCERO, MARCOS TÚLIO. *Discussões Tusculanas*. Tradução: Bruno Fregni Bassetto. Uberlândia: EDUFU, 2014, pp. 443-445.

¹³¹ CÍCERO, *op. cit.*, p. 445.

¹³² JESUS, DAMÁSIO DE. *Prescrição Penal*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 17.

¹³³ Ou, na já histórica lição de Aníbal Bruno, trata-se da *“(...) ação extintiva da punibilidade que exerce o decurso do tempo, quando inerte o poder público na repressão do crime.”* In: BRUNO, ANIBAL. *Direito Penal, parte geral, tomo 3º: pena e medida de segurança*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 209.

No que concerne à prescrição punitiva – que é o que interessa a esse trabalho – afirmam brilhantemente João Paulo Martinelli e Leonardo Schmitt de Bem¹³⁴ que, ainda que com a prática de uma infração penal surja para o Estado o poder (ou o poder-dever) de punir, tal poder não pode durar eternamente. Considerado que o agente infrator é o lado mais fraco da relação – já que o poder público conta com toda uma estrutura punitiva formada, não pode esse agente responder eternamente pela ineficácia estatal.

Não é, definitivamente, um entendimento historicamente novo. Christiano Jorge Santos¹³⁵ situa o surgimento da prescrição da pretensão punitiva, através de lei escrita, na *Lex Julia de adulteriis*, em Roma, durante o governo de Augusto. A despeito de haver dúvidas acerca da exatidão da data de edição de tal diploma, situa-a o autor entre 17 ou 18 a.C. Apenas a título de comparação, percebe-se que, segundo esse mesmo autor, a prescrição da pretensão executória¹³⁶ só surgiu em 1791, na França.

Passados mais de dois milênios, parece natural que esse instituto tenha sido exaustivamente debatido – embora inexista, até os dias de hoje, consenso sobre sua razão de ser e seus limites¹³⁷. Seus fundamentos estão, assim, devidamente colocados pela doutrina. E é nesses fundamentos que se buscará, nesta seção, as danosas consequências da Súmula Vinculante nº 24, quando considerada a mora administrativa comprovada na seção anterior.

¹³⁴ MARTINELLI, JOÃO PAULO & BEM, LEONARDO SCHMITT DE. Direito Penal Parte Geral: lições fundamentais. 6ª ed. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2021, p. 1305.

¹³⁵ SANTOS, CHRISTIANO JORGE. Prescrição Penal e Imprescritibilidade. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 34.

¹³⁶ Ainda na lição de Damásio de Jesus, “Com o trânsito em julgado da sentença condenatória, o direito de punir concreto se transforma em ‘jus executionis’: o Estado adquire o poder-dever de impor concretamente a sanção imposta ao autor da infração penal pelo Poder Judiciário. Pelo decurso do tempo o Estado perde esse poder-dever, i. e., perde o direito de exercer a pretensão executória.” in JESUS, *op. cit.*, p. 88.

¹³⁷ Nesse sentido, não são raros os trabalhos de ilustres operadores do Direito advogando o alargamento dos prazos prescricionais ou até mesmo o fim do instituto para determinados delitos. No primeiro sentido: VAZ, PAULO AFONSO BRUM. O Fim da Farra da Prescrição Penal: Lei nº 11.596, de 29 de novembro de 2007, e Lei nº 12.234, de 05 de maio de 2010. Revista de Doutrina da 4ª Região, n. 36, jun. 2010.

4.1 Teoria do Esquecimento

Na lição de Zaffaroni, Nilo Batista et ali.¹³⁸, um dos grandes discursos de legitimação do poder de punir a partir de funções preventivas é

“(...) o que pretende que o valor positivo da criminalização atue sobre os que não delinquiram, das chamadas teorias da prevenção geral, as quais se subdividem em negativas (dissuasórias) e positivas (reforçadoras).”

Segundo Salo de Carvalho¹³⁹, o modelo penalógico que melhor caracteriza a primeira fase da modernidade penal é justamente o geral negativo. Nesse modelo,

“(...) a punição não é direcionada, em nenhum momento, ao indivíduo que praticou o delito (prevenção especial). Inexiste, pois, nas teorias justificadoras da pena da primeira modernidade penal, qualquer fim educativo ou moral. A ideia estritamente jurídica da sanção exclui a prevenção particular, negando qualquer conteúdo pedagógico ou perspectiva de melhoramento moral do autor do ilícito.”¹⁴⁰

Visa tal modelo, assim, à inibição da criminalidade, impondo-se à sociedade o prenúncio de uma pena – independente de ser essa moderada ou atroz, como a pena de morte. Importa, efetivamente, o medo imposto por uma ameaça legalmente fundada¹⁴¹. O que dizer, então, da aplicação dessa teoria, se o fluir do tempo tiver provocado, no seio social, o esquecimento acerca do delito – deixando, conseqüentemente, de haver interesse na punição?

Se, por um lado, passados muitos anos do fato delituoso, não há mais sequer memória social sobre sua ocorrência – jogando por terra os argumentos que defendem a prevenção geral negativa –, tampouco tende a haver resíduos do dano causado pelo crime¹⁴². E esse ponto, em especial, é sensível para o que aqui se discute.

¹³⁸ ZAFFARONI, EUGENIO RAUL, BATISTA, NILO, ALAGIA, ALEJANDRO & SLOKAR, ALEJANDRO. Direito Penal Brasileiro I. 4^a ed. Rio de Janeiro: Revan, 2011, p. 115.

¹³⁹ CARVALHO, SALO DE. Penas e Medidas de Segurança no Direito Penal Brasileiro. 3^a ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 81.

¹⁴⁰ CARVALHO, *op. cit.*, p. 85.

¹⁴¹ RIBEIRO, ISOLDA LINS & MARTINS, LUCAS MORAES. A Prevenção Geral Negativa da Pena: Reflexões sobre “Angústia”, de Graciliano Ramos. In: XIX Congresso Nacional do CONPEDI - Florianópolis, 2010, Florianópolis. Anais do XIX Congresso Nacional do CONPEDI - Florianópolis. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2010.

¹⁴² MACHADO, FÁBIO GUEDES DE PAULA. Prescrição Penal: Prescrição funcionalista. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000, p. 90.

Ora, ainda que a Súmula Vinculante nº 24 tenha criado a ficção jurídica de que a consumação do delito contra a ordem tributária (no caso dos incisos I a IV do art. 1º da Lei 8.137/90) só ocorra por ocasião da constituição definitiva do crédito tributário, parece inatacável o fato de que o ato criminoso em si – a sonegação tributária – ocorreu muitos (como visto na seção anterior) anos antes. E foi justamente nesse momento que as consequências sociais foram sentidas.

Ora, o distribuidor de combustíveis que deixa de recolher o ICMS sobre suas remessas dessa mercadoria realizadas nos anos de 2008 e 2009 (para retomar o exemplo apresentado na introdução deste trabalho) compromete o orçamento estadual desses mesmos anos. Serão nesses exercícios – e possivelmente nos imediatamente seguintes – que haverá falta de recursos para investimentos em saúde, educação, segurança, transporte público etc.. Em sã consciência, seria possível identificar impactos no orçamento do ano de 2021 (quando a denúncia foi apresentada) relativa a esse tributo suprimido? Parece indene de dúvidas que a resposta é negativa.

A primeira consequência danosa da Súmula Vinculante nº 24, então, é a aqui discutida: pune-se o infrator quando tal punição não tem mais absolutamente nenhum efeito sobre a sociedade – seja porque não há memória da mesma acerca do ocorrido, seja porque não há mais danos sensíveis decorrentes da conduta ilícita.

4.2 Teoria da Expição Moral do Criminoso

A presente teoria fundamenta-se na ideia de que o longo período de investigações ou do processo criminal provoca no agente delitivo profunda angústia decorrente das reflexões pelo ocorrido. Christiano Santos¹⁴³ destaca que, mesmo inexistindo processo (pressupondo que a autoria não fora descoberta), não restaria invalidada a teoria, em função da presunção de que o infrator seria, da mesma forma, tomado de remorso que lhe provocaria sofrimento suficiente para tornar desnecessária a aplicação da pena. Esse mesmo autor, contudo, endossa as críticas comumente direcionadas a essa teoria:

“Não há como negar o acerto dos críticos. A princípio, porque a presunção de sofrimento do criminoso nunca pode ser tomada

¹⁴³ SANTOS, *op. cit.*, p. 43.

*como absoluta. Há criminosos imunes a esses sentimentos e, para eles, a prática de um ou mais crimes é mera rotina. Também comprova tal assertiva o grande número de agentes delitivos reincidentes (...)*¹⁴⁴

As críticas, apesar de pertinentes, não se aplicam ao caso em foco. Ora, percebe-se que, por força da própria Súmula Vinculante nº 24, por ocasião do processo penal, o réu já passou por quase infindável discussão acerca da validade da cobrança na via administrativa. Em paralelo à persecução penal, inclusive, sofrerá execução fiscal – com todos os meios, inclusive expropriatórios, que essa confere à Fazenda Pública. Terá suas contas bancárias penhoradas, assim como bloqueada a transferência de seus bens móveis e imóveis – que poderão vir a ser alienados em hasta pública. Nesse contexto, é difícil não perceber que, mais do que remorso pela sonegação eventualmente praticada, o agente delitivo já está sendo punido por seu malfeito. Caberia, nesse contexto, adicionar às constringências patrimoniais, aquela à liberdade?

A atual posição esposada pelos tribunais superiores pátrios parece caminhar em sentido contrário. De fato, vem se consolidando, tanto no âmbito do Supremo Tribunal Federal, quanto do Superior Tribunal de Justiça, o entendimento de que a extinção do crédito tributário, a qualquer tempo, extingue a punibilidade. Veja-se, nesse sentido, julgado da Primeira Turma do STF, de relatoria do Min. Luiz Fuz:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PRELIMINAR QUANTO À VALIDADE CONSTITUCIONAL DA ATRIBUIÇÃO E COMPETÊNCIA CONFERIDA AO RELATOR PARA, MONOCRATICAMENTE, NEGAR TRÂNSITO A RECURSOS, PEDIDOS OU AÇÕES, QUANDO INCABÍVEIS, INVIÁVEIS OU CONTRÁRIOS À JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. INSUBSISTÊNCIA DA ARGUIÇÃO. QUESTÕES DE MÉRITO: CRIME TRIBUTÁRIO. PAGAMENTO DO TRIBUTO E CONSEQUENTE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. APLICAÇÃO REATROATIVA DA LEI FEDERAL Nº 10.684/2003. PRECEDENTES DA CORTE. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. 1. O artigo 21, § 1º, do Regimento Interno, expressamente dispõe estar incluída, na esfera de atribuições do relator, a competência para negar, monocraticamente, trânsito a recursos, pedidos ou ações, quando incabíveis, inviáveis, intempestivos, sem objeto ou que veiculem pretensão incompatível com a jurisprudência predominante, tendo o Plenário do Supremo Tribunal Federal declarado a validade

¹⁴⁴ SANTOS, *op. cit.*, p. 44.

constitucional deste dispositivo legal por ocasião do julgamento do Mandado de Injunção nº 375 (AgRg), relator Ministro Carlos Velloso, e Mandado de Segurança nº 22.626 (AgRg), relator Ministro Celso de Mello, acórdãos publicados na Revista Trimestral de Jurisprudência nºs 139, p. 53, e 168, p. 174-175, respectivamente. Preliminar rejeitada. 2. A novel legislação penal, que de qualquer modo beneficie o réu - *lex mitior* -, tem incidência retroativa para alcançar os processos em curso, à vista do disposto no artigo 5º, inciso XL, da Constituição Federal, devendo o juiz, em face dos termos do artigo 61, caput, do Código de Processo Penal, aplicá-la em qualquer fase do processo e, se reconhecer extinta a punibilidade, há de declará-la e de deferir, *ex officio*, ordem de habeas corpus. **3. In casu, a Lei Federal nº 10.684/2003, ao se referir a casos dos crimes descritos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, dispôs expressamente em seu parágrafo segundo sobre a extinção da punibilidade dos crimes acima referidos, quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, razão pela qual o Tribunal Regional Federal, ante a comprovação do pagamento do débito tributário pela pessoa jurídica a qual vinculados os agentes, declarou a extinção da punibilidade, o que está em consonância com a jurisprudência assente no Supremo Tribunal Federal: Habeas Corpus nº 81.828-0/RJ, redator para o acórdão Ministro Cezar Peluso, publicado no DJ de 27.02.2004, e Habeas Corpus nº 85.452, relator Ministro Eros Grau, julgado em 17.05.2005, *iter alia*. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.**

(RE 575071 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 05/02/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-038 DIVULG 26-02-2013 PUBLIC 27-02-2013). (Os grifos não são do original).

Na mesma linha, o entendimento já consolidado no STJ:

PENAL E PROCESSO PENAL. HABEAS CORPUS SUBSTITUTIVO DE RECURSO PRÓPRIO. INADEQUAÇÃO. NULIDADE. PLEITO NÃO EXAMINADO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. ART. 34 DA LEI N. 9.249/1995 E ART. 9º, § 2º, DA LEI N. 10.684/2003. HIPÓTESES DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO DO PAGAMENTO DO TRIBUTO. CRIME DO ART. 293, § 1º, III, "B", DO CP. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL EXPRESSA. SITUAÇÕES SEMELHANTES. ANALOGIA IN BONAM PARTEM. WRIT NÃO CONHECIDO. ORDEM CONCEDIDA DE OFÍCIO.

1. Esta Corte e o Supremo Tribunal Federal pacificaram orientação no sentido de que não cabe habeas corpus substitutivo do recurso legalmente previsto para a hipótese, impondo-se o não conhecimento da impetração, salvo quando constatada a existência de flagrante ilegalidade no ato judicial impugnado. (...). 5. Mesmo se tratando de crime exclusivamente praticado em detrimento da ordem tributária, o delito previsto no art. 293, § 1º, III, "b", do Código Penal não está previsto nas hipóteses de extinção da punibilidade, em razão do pagamento do tributo, trazidas pelos arts. 34 da Lei n. 9.249/1995 e 9º, § 2º, da Lei n. 10.684/2003. Aliás, não poderia ser diferente, já que o crime em apreço foi incluído no Código Penal pela Lei 11.035, de 22/12/2004, ou seja, em data posterior à vigência dos dispositivos anteriormente indicados. 6. Nada obstante, não é justo tratar situações semelhantes de modo distinto sem que exista motivo plausível para tanto. É que onde existir a mesma razão haverá o mesmo direito (ubi eadem ratio ibi idem jus). Assim, faz-se necessária a aplicação, ao caso em apreço, de analogia em favor do réu (in bonam partem). **7. Por um lado, quem, por suprimir ou reduzir tributo, incorre em pena prevista no art. 1º da Lei n. 8.137/1990, mas, a qualquer tempo, paga o tributo sonegado tem sua punibilidade extinta, por aplicação do art. 34 da Lei n. 9.249/1995 ou do art. 9º, § 2º, da Lei 10.684/2003. Precedente.** 8. Por outro lado, quem, por manter em depósito, no exercício de atividade comercial, garrafas de bebida alcoólica sem o selo obrigatório, responde pelo crime descrito no art. 293, § 1º, III, "b", do CP, mas, em seguida, paga o tributo que deveria ter sido recolhido - como ocorreu no caso aqui analisado - também deverá ter, por interpretação analógica, sua punibilidade extinta. 9. Habeas corpus não conhecido. Ordem concedida de ofício para declarar extinta a punibilidade dos pacientes em relação ao delito previsto no art. 293, § 1º, III, "b", do Código Penal. (HC 414.879/SP, Rel. Ministro RIBEIRO DANTAS, QUINTA TURMA, julgado em 24/05/2018, DJe 30/05/2018). (Os grifos não são do original).

Abalisada doutrina abona o posicionamento jurisprudencial. Leandro Paulsen¹⁴⁵ entende que a extinção da punibilidade é coerente com a subsidiariedade do Direito Penal, louvando a evolução do simples argumento teórico para a iniciativa legislativa que restringe o encarceramento a situações extremas, em respeito à dignidade da pessoa humana. Em suas palavras:

¹⁴⁵ PAULSEN, LEANDRO. Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 361.

“Com o pagamento do tributo e da multa administrativa, a lei considera que o direito administrativo sancionador foi efetivo para a recomposição da ordem e repressão do infrator, com o que considera extinta a punibilidade pelos respectivos crimes, afastando a persecução penal.”

A partir da citada teoria e do entendimento doutrinário e dos tribunais pátrios, a questão que se coloca é simples: não bastaria a constrição patrimonial como punição para o autor do crime contra a ordem tributária?

4.3 Teoria da Emenda

Também chamada de “teoria da presunção de correção”¹⁴⁶, a teoria da emenda representaria um passo adiante em relação à já apresentada teoria da expiração moral: de fato, no presente caso, ter-se-ia uma concretização do arrependimento simplesmente moral. Justificar-se-ia a prescrição, por presunção absoluta, quando, decorrido certo intervalo de tempo, restasse demonstrada a ausência de periculosidade do agente – representada, principalmente, pela inexistência de recidiva¹⁴⁷. Veja-se que, conforme arguta observação de Marcos Eduardo Eberhardt¹⁴⁸, essa teoria ainda deixa resquícios no Código Penal Brasileiro atual: de fato, segundo o art. 117, VI, daquele diploma, a reincidência é causa interruptiva da prescrição.

A Teoria da Emenda é alvo de severas críticas. Voz corrente na doutrina, por exemplo, é o apontamento de que o tempo não é suficiente, por si, para garantir a emenda do agente.¹⁴⁹ No que concerne, contudo, à presunção de que, a partir da não-reincidência, teria o agente se emendado, Christiano Santos dirige severa censura:

“Desenvolvendo um pouco mais o pensamento, pode-se ver o quão difícil poderia ser tal aferição, no caso de um indivíduo preso (tanto provisoriamente – para efeito da prescrição da pretensão punitiva – quanto em definitivo – no que pertine à prescrição da pretensão executória). Ora, estivesse ele em

¹⁴⁶ MARTINELLI & BEM, *op. cit.*, pp. 1321-1322.

¹⁴⁷ MACHADO, *op. cit.*, pp. 92-93.

¹⁴⁸ EBERHARDT, MARCOS EDUARDO FAES. (Im)prescritibilidade penal : uma leitura ética para além do esquecimento. 2008. 109 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Criminais) - Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008, p. 30.

¹⁴⁹ Nesse sentido, FERRARI, EDUARDO REALE. Prescrição da ação penal: suas causas suspensivas e interruptivas. São Paulo, Saraiva, 1998, p. 32.

uma unidade de segregação celular ou num presídio com controle efetivo de seu comportamento, ínfimas seriam as chances de cometimento de crime (...). Nesse caso, pelo simples fato de não ter cometido infração penal em determinado lapso temporal, não se poderia concluir ter havido “emenda”. Por outro lado, uma pessoa de bons princípios e formação moral, por hipótese, que acabasse presa e processada injustamente ou pelo cometimento de um delito ocasional, ao ser colocada entre marginais, num ambiente carcerário deletério, poderia, por revolta ou para sobreviver, envolver-se no cometimento de outros delitos. Nesses exemplos, o primeiro criminoso que efetivamente não se emendara (mas que, aparentemente, adequara seu comportamento) seria brindado com a extinção da punibilidade, ao passo que o outro, que já não apresentava, na realidade, periculosidade, não gozaria da mesma condescendência.¹⁵⁰

No caso concreto que ora se discute, a aplicação da Teoria da Emenda poderia ser facilitada. Ocorre que, como visto, entre a efetiva sonegação, com a subsequente autuação fiscal – que precisará ocorrer dentro do prazo decadencial de cinco anos – e a denúncia por parte do Ministério Público, passa-se, normalmente, mais de uma década. Se, dentro desse período, o agente ou a sociedade por ele administrada não foi alvo de novas autuações fiscais, sua emenda poderia ser efetivamente presumida.

4.4 Teoria do Desgaste Probatório

Talvez ainda mais relevante do que todas as teorias até aqui estudadas, a teoria do desgaste (ou da dispersão) das provas remete a uma questão quase intuitiva: a crescente dificuldade probante conforme o transcurso do tempo. Assim, por conta da perda de documentos e da progressiva diminuição na confiança de depoimentos de testemunhas e vítimas, justificar-se-ia a extinção da punibilidade penal.

A tese acima sumarizada é veementemente defendida no Brasil por Mara Regina Trippo¹⁵¹. Segundo essa autora, os prejuízos à produção de provas afetam não só os réus, mas também o Ministério Público. Os primeiros, contudo, em função de sua posição mais vulnerável que o segundo, representante do Estado, tendem a

¹⁵⁰ SANTOS, *op. cit.*, pp. 45-46.

¹⁵¹ TRIPPO, MARA REGINA. Imprescritibilidade penal. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004, p.

ser ainda mais prejudicados pelo decurso de longos períodos entre a ação delitiva e a instrução processual.

Essa teoria é especialmente importante para o que aqui se defende. Explicasse: nos crimes contra a ordem tributária, o principal meio de prova a favor do réu costuma ser o documental. Pois bem, que documentos tendem a resistir a passagem de quinze ou vinte anos? É possível exigir do acusado que conserve, por décadas, sua documentação fiscal e contábil?

Considerando-se que a resposta aos questionamentos acima apontados é obviamente negativa, tem-se mais um fundamento para impedir a persecução penal nos crimes contra a ordem tributária – ou, pelo menos, da forma que essa se dá hoje. Levar o réu a julgamento quando já não é mais razoável que ele tenha guardado as provas que possam ter o condão de comprovar sua inocência é, para dizer o mínimo, atentar contra os direitos fundamentais à ampla defesa e ao contraditório.

4.5 Teoria da Presunção de Ineficiência do Estado

Em sua acepção tradicional, essa teoria fundamenta a prescrição na negligência dos agentes públicos incumbidos do *ius persecuendi*.¹⁵² Não parece ousadia, contudo, expandi-la para a atuação do Estado como um conjunto: se, para além das agências policiais encarregadas da investigação criminal e do Ministério Público, outros órgãos estatais também colaboram para o retardamento excessivo do exercício do poder-dever de punir, parece justificável a extinção da punibilidade. Nesse sentido, inclusive, é a lição de João Paulo Martinelli e Leonardo Schmitt de Bem¹⁵³:

“(...) em sentido amplo, a apuração da violência é de responsabilidade estatal, com toda sua soberania, sendo que eventuais falhas não podem sustentar um período indefinido para que a punição seja imposta. Uma indefinição resulta prejudicial ao agente, potencializando o poder punitivo contra ele (...)”

A ampliação da concepção tradicional vai ao encontro dos propósitos desta pesquisa. De fato, nos crimes contra a ordem tributária – pelo menos naqueles

¹⁵² SANTOS, *op. cit.*, p. 53.

¹⁵³ MARTINELLI & BEM, *op. cit.*, p. 1322.

abrangidos pela Súmula Vinculante nº 24, qual seja, os tipificados nos incisos I a IV do art. 1º da Lei 8.137/90 – a persecução penal é indefinidamente adiada por obra não só das autoridades policiais e do Ministério Público (embora, frequentemente, também por culpa desses). De fato, o que torna esses crimes virtualmente imprescritíveis é a inexistência de quaisquer prazos próprios a serem cumpridos pelos servidores da Administração Tributária responsáveis pelo trâmite do processo administrativo-tributário. Trata-se, contudo, mais uma vez, de mora exclusivamente estatal, não podendo o autor do delito aguardar indefinidamente a inércia pública.

No sentido que aqui se defende, percebe-se que, com frequência cada vez maior, os tribunais pátrios vêm reconhecendo prescrição intercorrente no curso de processos administrativos tributários – mesmo que inexista qualquer previsão legal nesse sentido. Veja-se ementa de recente decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro:

APELAÇÃO. AÇÃO ANULATÓRIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. OCORRÊNCIA. INÉRCIA DO FISCO EM APRECIAR A IMPUGNAÇÃO AO AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO. DECURSO DE 09 ANOS COM O FEITO PARALISADO EM CONCLUSÃO DE JULGAMENTO PELA JUNTA DE REVISÃO FISCAL. Como cediço, a impugnação administrativa do contribuinte é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, com fulcro no art. 151, III, do CTN. Nesse diapasão, temos que durante o trâmite do processo administrativo não há que se falar em transcurso do prazo decadencial, uma vez que operado o lançamento de ofício do crédito através do auto de infração, tampouco de prescrição, porquanto se encontra suspensa a exigibilidade do crédito. Logo, o prazo prescricional somente transcorrerá a partir da notificação do contribuinte sobre o julgamento final do procedimento administrativo. **Todavia, não se mostra razoável, sequer compatível com o princípio da segurança jurídica, que a Fazenda Pública possa prorrogar o prazo da prescrição da cobrança indefinidamente, com a procrastinação do processo administrativo. Nessa linha, é curial salientar a alteração operada pela EC nº. 45/04, que introduziu o princípio da duração razoável do processo, no âmbito judicial ou administrativo, como garantia constitucional. Portanto, impõe-se instituir o transcurso de um prazo prescricional intercorrente durante o trâmite do procedimento administrativo fiscal, de modo que a inércia da Fazenda em apreciar a impugnação do devedor não**

perpetue a possibilidade de cobrança do débito, gerando insegurança jurídica. A ausência de norma expressa prevendo prazo para a apreciação do processo administrativo fiscal não pode ser entendida como silêncio eloqüente da legislação, a representar óbice para o reconhecimento da prescrição intercorrente. Nesse sentido, é necessário o uso da analogia e dos princípios gerais de direito para sanar essa omissão, com fulcro no art. 108, I, II e III, do CTN. Prazo prescricional de 05 anos para cobrar o crédito tributário previsto no art. 174, do CTN que deve ser levado a efeito para tanto. In casu, compulsando o procedimento administrativo, verifica-se que o processo ficou paralisado em conclusão de julgamento na Junta de Revisão Fiscal por aproximadamente 09 anos. Logo, mostra-se patente a inércia da Fazenda Pública na apreciação do processo administrativo tributário de impugnação do contribuinte ao auto de infração lavrado. Desse modo, o crédito tributário encontra-se fulminado pelo advento da prescrição. Provimento do recurso.

(TJ-RJ – Apl. Cív. 0207280-21.2009.8.19.0001. 3ª Câmara Cível. Rel.: Des. Renata Machado Cotta. Julgado em 07/02/2019. Publicado em 08/02/2019). (Os grifos não são do original).

A decisão acima transcrita, a despeito de ter sido reformada pelo STJ¹⁵⁴, não é isolada no âmbito do TJ-RJ¹⁵⁵. Mais que isso, encontram-se casos semelhantes em diversos outros tribunais estaduais. Ora, se nem a cobrança administrativa – que ameaça apenas o patrimônio do sujeito passivo – subsiste aos nocivos efeitos do decurso do tempo em decorrência da mora da Administração, por que razão sobreviveria a persecução penal – que tem o condão de constranger a liberdade individual?

4.6 Teoria da Exclusão do Ilícito

Também conhecida como teoria da extinção dos efeitos antijurídicos, essa teoria apregoa, na lição de Fábio Guedes de Paula Machado¹⁵⁶, a perda de importância do bem jurídico, aviltado pelo largo decurso de tempo, quando os efeitos antijurídicos do crime tendem a desaparecer. Na lição do autor:

¹⁵⁴ REsp 1.917.929/RJ.

¹⁵⁵ Apenas a título de exemplo, as mesmas conclusões foram alcançadas pela 14ª Câmara Cível nos autos da Apelação Cível nº 0004590-29.2011.8.19.0002.

¹⁵⁶ MACHADO, *op. cit.*, p. 99.

“Em outras palavras, o bem jurídico efetivamente lesado deixa de ter relevância social, impondo-se o esquecimento do delito e sua punição, justificando-se assim a incidência da prescrição.”

Essa teoria é alvo de uma série de críticas por parte da doutrina. Por todos, a objeção de Christiano Santos¹⁵⁷:

“Assim, ocorre verdadeira confusão de institutos, na medida em que, pelo argumento ora em análise, “o tempo teria eliminado a ilicitude material da infração”, ao passo que, para a prescrição, não se cogita sobre a eliminação da ilicitude ou tampouco “ab-rogação branca”, mas sobre a hipótese de extinção da punibilidade pelo decurso do tempo, o que não implica alteração alguma na existência da norma penal ou na eficácia da norma penal incriminadora.”

As críticas parecem pertinentes. Caso, com o decurso do tempo, determinada conduta perca sua antijuridicidade, ocorrerá que ela deixará de ser delituosa. Em função da retroatividade benigna, então, eventual réu (ou condenado) deverá ser imediatamente beneficiado, não se tratando de hipótese de extinção de punibilidade pela prescrição.

Estudados os principais fundamentos da prescrição – e, principalmente, suas relações com o que aqui se estuda –, parece possível passar para a propositura de soluções aos problemas postos.

¹⁵⁷ SANTOS, *op. cit.*, p. 55.

CONCLUSÃO

A presente pesquisa partiu de um problema claro e razoavelmente bem delimitado: considerando-se que a Súmula Vinculante nº 24 condiciona a consumação dos crimes contra ordem tributária previstos nos incisos I a IV do art. 1º da Lei 8.137/90 à constituição definitiva do crédito tributário – ou seja, ao fim do processo administrativo fiscal – ter-se-ia, dada a realidade brasileira, um problema. De fato, como esses processos administrativos tributários, ao sentir do autor, possuem duração indefinida, frequentemente se arrastando por mais de década, esses delitos tornaram-se, em certo sentido, virtualmente imprescritíveis – o que tem o potencial de trazer inúmeros problemas para o futuro réu.

A hipótese, intuída pelo contato cotidiano do autor com essa realidade, foi confirmada com uma pesquisa empírica. Nos dois entes pesquisados – União e Município do Rio de Janeiro, foram verificados tempos médios de tramitação superiores a oito anos, com variâncias tais que tornam razoavelmente comum a existência de litígios administrativos que se prolongam por mais de quinze ou vinte anos.

Analisadas experiências internacionais e as consequências práticas para o agente delituoso, parece já possível propor, a título de conclusão, soluções para o problema posto – ainda que sem a ilusão de que se possa resolver tão grave problema em curto espaço de tempo. Restou claro, contudo, que as saídas podem ser buscadas em duas frentes: por meio de alterações no próprio processo administrativo tributário – o que demandaria uma norma geral nacional, que traçasse diretrizes a serem seguidas por todos os entes da federação; ou diretamente no Direito Penal.

No que concerne à primeira possível frente de trabalho, parece que deveria ser buscada a celeridade no Processo Administrativo Tributário nos casos em que seja identificada, no âmbito da Administração Tributária, por ocasião do lançamento, a possível ocorrência de delitos tributários. Isso requer, vale dizer, treinamento prévio das autoridades administrativas responsáveis pelo lançamento – os auditores-fiscais – visto que, em regra, esses servidores públicos não possuem qualquer conhecimento na área penal.

Dessa maneira, na linha do já estudado atual modelo espanhol, os lançamentos em que se identifiquem crimes contra a ordem tributária seriam identificados e tratados prioritariamente. Nesses casos, haveria limitação dos recursos cabíveis (com a eliminação, por exemplo, dos “recursos especiais”, dirigidos aos titulares da pasta da Fazenda). Outra modificação razoavelmente simples e indiscutivelmente efetiva seria criar prazos próprios, no caso dos contenciosos de créditos tributários em se desconfie haver consequências penais, para que cada instância administrativa profira decisão (note-se que já há previsão nesse sentido no âmbito da União, mas o prazo é impróprio)¹⁵⁸, sob pena de responsabilização funcional do servidor.

As sugestões de regramento geral do processo administrativo tributário dos entes da federação brasileira para o aproximarem do modelo espanhol param, contudo, por aí. Não se ousaria propor algo tão radical quanto a proibição de reconhecimento, no âmbito administrativo, de nulidades formais – já que, ao que parece ao autor, tratar-se-ia de norma flagrantemente inconstitucional.

Não é esse, contudo, o único caminho possível. Alternativamente, poder-se-ia buscar modificações no âmbito do Direito Penal. Essa solução, contudo, parece, à primeira vista, radical: passaria pela descriminalização das condutas tipificadas pela Lei 8.137/90.

A despeito do susto que essa proposta possa causar, não se trata de algo tão distante da realidade. Ora, para que se possa digerir essa proposta, é necessário se partir de uma premissa fática. Veja-se que, na linha inversa do que defende Sávio Guimarães Rodrigues¹⁵⁹, em brilhante trabalho defendido neste mesmo programa de pós-graduação, o bem jurídico protegido pelos tipos penais previstos na Lei 8.137/90 (conforme os tribunais superiores pátrios vêm unanimemente decidindo) não é o Sistema Tributário Nacional¹⁶⁰ como um todo, mas pura e simplesmente o erário. É isso que justifica o entendimento atualmente esposado de que o pagamento do

¹⁵⁸ Lei 11.457/07, art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

¹⁵⁹ RODRIGUES, SÁVIO GUIMARÃES. Bem Jurídico-Penal Tributário: A legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Nuria Fabris Ed., 2013.

¹⁶⁰ Registre-se, por oportuno, que o autor da presente dissertação concorda inteiramente com as conclusões alcançadas por Sávio Rodrigues. Mas, por óbvio, curva-se às decisões judiciais.

tributo a qualquer tempo extingue a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária.

Se esses tipos penais possuem, então, função pura e simplesmente arrecadatória, por que não tratar as condutas hoje tipificadas por outros ramos do Direito – especialidades que podem possuir, inclusive, ferramentas eficazes de constrição patrimonial? Nessa linha, parece forçoso apresentar a opção para que se faça uso tão-somente do Direito Administrativo Sancionador.

De fato, quando, ao realizar um lançamento de ofício e impor uma multa, nada mais está fazendo a Administração Tributária do que exprimir sua prerrogativa de punir o particular que infringiu uma lei. Veja, em linha com o antes afirmado, a lição de Benedito Gonçalves e Renato César Guedes Grilo¹⁶¹:

“Assim, no direito tributário, quando o Fisco (ou Administração Pública tributante), impõe uma multa ao contribuinte, há igualmente uma expressão do direito administrativo sancionador. Do mesmo modo, quando se imputa ao poluidor uma multa ambiental, também se identifica o Estado expressando o seu poder punitivo, por meio dos órgãos administrativos ambientais competentes. Os tributos e a proteção ao meio ambiente não são expressões do poder de punir do Estado, mas o descumprimento dos preceitos de direito tributário e de direito ambiental autoriza que a Administração Pública coloque em movimento o direito sancionador.”

Ressalte-se que inexistente qualquer óbice para que o exercício desse poder punitivo seja efetivado com o apoio do Poder Judiciário. Veja-se, nesse sentido, que, na própria definição de “sanção administrativa” cunhada por Fábio Medina Osório¹⁶², tem-se que ela consiste em

“(…) um mal ou castigo, porque tem efeitos aflitivos, com alcance geral e potencialmente para o futuro, imposto pela Administração Pública, materialmente considerada, pelo Judiciário ou por corporações de direito público, a um administrado, jurisdicionado, agente público, pessoa física ou jurídica, sujeitos ou não a especiais relações de sujeição com o Estado, como consequência de uma conduta ilegal, tipificada

¹⁶¹ GONÇALVES, BENEDITO & GRILO, RENATO CÉSAR GUEDES. Os Princípios Constitucionais do Direito Administrativo Sancionador no Regime Democrático da Constituição de 1988. REI - REVISTA ESTUDOS INSTITUCIONAIS, 7(2), 467–478, 2021.

¹⁶² OSÓRIO, FÁBIO MEDINA. Direito Administrativo Sancionador. 8ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022, p. 118.

em norma proibitiva, com uma finalidade repressora ou disciplinar, no âmbito da aplicação formal e material do Direito Administrativo. A finalidade repressora, ou punitiva, já inclui a disciplinar, mas não custa deixar clara essa inclusão, para não haver dúvidas.”

Não se propõe a mudança, que fique claro, com vistas a fragilizar os direitos dos sujeitos passivos. A essa exclusiva lógica repressiva, aplicar-se-ia, nas palavras do professor Gustavo Binjenbojm¹⁶³, toda a “(...) *lógica garantística da Constituição, da qual se extrai um robusto sistema de princípios e regras voltados à proteção dos administrados contra o exercício arbitrário do poder punitivo estatal.*”

A proposta ora elaborada precisa ser, antes de tudo, factível. Considerando-se, contudo, o caótico quadro atual das execuções fiscais brasileiras, qualquer proposição no sentido de aumentar a demanda por essa via seria infeliz. Há que se pensar, assim, em paralelo, em melhorias para o modelo atual.

Do trabalho de Maria Terezinha de Moura¹⁶⁴, podem-se extrair valiosas contribuições – especialmente da comparação com experiências internacionais. Inicialmente, há que se dotar de meios mais eficazes e coercitivos de cobrança a própria Administração Tributária – permitindo-se, por exemplo, por meio de lei, o protesto das notas de débito, que são os títulos (ainda que não legalmente reconhecidos como tal) constituídos pela fiscalização tributária e posteriormente inscritos em Dívida Ativa. A possibilidade de protesto dessas notas viabilizaria o estabelecimento de um limite mínimo de valor para efetiva inscrição dos débitos em Dívida Ativa¹⁶⁵, o que tenderia a facilitar o trabalho das procuradorias, de todos os entes, encarregadas da cobrança da Dívida Ativa, bem como desafogaria as combatidas Varas de Fazenda Pública.

Caminhando adiante, por que não seria possível imaginar um modelo de indisponibilização de bens, penhora, arresto e alienação por hasta pública conduzido

¹⁶³ BINENBOJM, GUSTAVO. O Direito Administrativo Sancionador e o Estatuto Constitucional do Poder Punitivo Estatal: possibilidades, limites e aspectos controvertidos da regulação do setor de revenda de combustíveis. Revista de Direito da Procuradoria Geral, Rio de Janeiro; (Edição Especial); Administração Pública, Risco e Segurança Jurídica, 2014.

¹⁶⁴ MOURA, Maria Terezinha de. Aprimoramento da execução fiscal no Brasil: a quebra do paradigma da judicialização. 2022. 140 f. Dissertação (Programa Stricto Sensu em Direito) - Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2022.

¹⁶⁵ Iniciativa nesse sentido foi recentemente empreendida no Distrito Federal: por meio da Lei Complementar nº 1010/22, de iniciativa do Poder Executivo, dispensou-se a cobrança judicial de débitos inferiores a R\$30.469,52 – valor histórico, sujeito à atualização anual. Tais créditos, contudo, seguirão em cobrança administrativa.

pelo próprio fisco (resguardada, obviamente, a possibilidade de a parte prejudicada recorrer ao Poder Judiciário, em homenagem ao princípio da inafastabilidade de jurisdição)? Assim funciona, como regra, o procedimento de execução fiscal norte americano¹⁶⁶, que apresenta resultados bem mais efetivos que o brasileiro.

Ainda dentro da proposta de descriminalização, versão menos arrojada seria aplicar a lógica acima proposta apenas para contribuintes que não tivessem reincidido em novas infrações tributárias após a que deu origem à representação fiscal para fins penais. Estar-se-ia, percebe-se, dando concretude à teoria da emenda, já que, passados longos anos sem nova infração, parece razoável presumir que aquele potencial réu se corrigiu.

São várias as possíveis alternativas de mudança. A única certeza incontestada, contudo, é que o modelo atual é insustentável.

¹⁶⁶ MOURA, *op.cit.*, p. 91.

REFERÊNCIAS

- ANASTASIA, PORPIGLIA FRANCESCA. Rapporto tra processo tributario e procedimento penale: l'evoluzione della disciplina. Tesi (Master di livello in "Diritto Tributario Dell'Impresa"). L'Università Comerciale Luigi Bocconi di Milano. 2016
- ARAGÃO, ALEXANDRE SANTOS DE. Ensaio de uma Visão Autopoiética do Direito Administrativo. Revista de Direito Público da Econoia/ RDPE 4. Belo Horizonte: Fórum, outubro-dezembro/2003.
- ÁVILA, HUMBERTO. Sistema Constitucional Tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ÁVILA, HUMBERTO. Teoria da Igualdade Tributária. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BALEEIRO, ALIOMAR. Direito Tributário Brasileiro. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1975.
- BARACHO, JOSÉ ALFREDO DE OLIVEIRA. Teoria geral dos conceitos legais indeterminados. Themis : Revista da ESMEC, Fortaleza, v. 2, n. 2, p. 61-78, 1999.
- BECKER, ALFREDO AUGUSTO. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BINENBOJM, GUSTAVO. O Direito Administrativo Sancionador e o Estatuto Constitucional do Poder Punitivo Estatal: possibilidades, limites e aspectos controvertidos da regulação do setor de revenda de combustíveis. Revista de Direito da Procuradoria Geral, Rio de Janeiro; (Edição Especial); Administração Pública, Risco e Segurança Jurídica, 2014.
- BRUNO, ANIBAL. Direito Penal, parte geral, tomo 3º: pena e medida de segurança. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978
- BULOS, UADI LAMMÊGO. Curso de Direito Constitucional. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- CALDAS, ROBERTO CORREIA DA SILVA GOMES & LASCANE NETO, FELIPE. A Razoável Duração do Processo Administrativo-Tributário e sua eficiência: morosidade x decadência, prescrição intercorrente ou preempção. Revista Juridica, [S.l.], v. 1, n. 46, p. 204-234, jul. 2017.

CARVALHO, PAULO DE BARROS. Curso de Direito Tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

CARVALHO, SALO DE. Penas e Medidas de Segurança no Direito Penal Brasileiro. 3ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 81

CASTELLAR, JOÃO CARLOS. Direito Penal Econômico versus Direito Penal Convencional: a engenhosa arte de criminalizar os ricos para punir os pobres. Rio de Janeiro: Revan, 2013.

CAVALCANTE, DENISE LUCENA. Processo administrativo fiscal federal. NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.24, 2005.

CÍCERO, MARCOS TÚLIO. Discussões Tusculanas. Tradução: Bruno Fregni Bassetto. Uberlândia: EDUFU, 2014

DELIGNE, MAYSA DE SÁ PITTONDO. Efeitos das Decisões no Processo Administrativo Tributário. 2020. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

DIAZ-PALACIOS, JOSE ALBERTO SANZ, Derecho a No Autoinculparse y Delitos contra la Hacienda Pública, Editorial Colex: Madrid, 2004.

DIDIER JR, FREDIE & SOUZA, MARCUS SEIXAS. O Respeito aos Precedentes como Diretriz Histórica do Direito Brasileiro. Revista de Processo Comparado, vol. 2, ano 1, p. 99-120. São Paulo: Ed. RT, jul-dez, 2015.

EBERHARDT, MARCOS EDUARDO FAES. (Im)prescritibilidade penal : uma leitura ética para além do esquecimento. 2008. 109 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Criminais) - Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008.

ESTELLITA, HELOISA.; CAVALI, MARCELO COSTENARO. Crimes tributários são crimes de lesão ou de perigo, de mera conduta ou de resultado, formais ou materiais? : Como uma discussão conceitual desvia o olhar do que realmente importa: a razão de ser da Súmula Vinculante nº 24. Revista do Instituto de Ciências Penais, Belo Horizonte, v. 7, n. 2, p. 353–370, 2022.

ESTEVEZ, RAFAEL FERNANDES. O direito fundamental à razoável duração do processo e os mecanismos processuais garantidores de sua eficácia após a

Emenda Constitucional nº 45/2004. 2007. 172 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2007.

FERRARI, EDUARDO REALE. Prescrição da ação penal: suas causas suspensivas e interruptivas. São Paulo, Saraiva, 1998.

FERRAZ, SERGIO & DALLARI, ADILSON ABREU. Processo Administrativo. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

FISCHER, DOUGLAS. O Manifesto Equívoco Técnico, Dogmático, Sistêmico e Lógico da Súmula Vinculante 24 do STF. In: PEDROSO, Fernando Gentil Gizzi de Almeida e HERNANDES, Luis Eduardo Camargo Outeiro (Orgs.). Direito Penal Econômico: temas essenciais para a compreensão da macrocriminalidade atual. São Paulo: JusPodivm, 2017.

FISCHER, DOUGLAS. Os paradoxos da Súmula Vinculante nº 24 /STF: as contradições, a não compreensão de como se tipifica o crime material de sonegação fiscal, a impunidade e a agravação da situação do réu em determinados casos. In: BASTOS, Marcelo Lessa (Org.); AMORIN, Pierre Souto Maior Coutinho de. (Org.). Tributo a Afrânio Silva Jardim: escritos e estudos. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen lures, 2014.

FRANCO JÚNIOR, NILSON JOSÉ. Processo Administrativo Tributário. Curitiba: CRV, 2019.

GASPARI, ELIO. A Ditadura Escancarada. São Paulo: Cia das Letras, 2002.

GONÇALVES, BENEDITO & GRILO, RENATO CÉSAR GUEDES. Os Princípios Constitucionais do Direito Administrativo Sancionador no Regime Democrático da Constituição de 1988. REI - REVISTA ESTUDOS INSTITUCIONAIS, 7(2), 467–478, 2021.

JESUS, DAMÁSIO DE. Prescrição Penal. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

JUSTEN FILHO, MARÇAL. O Princípio da Moralidade Pública e o Direito Tributário. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996.

MACHADO, FÁBIO GUEDES DE PAULA. Prescrição Penal: Prescrição funcionalista. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000

MACHADO, HUGO DE BRITO. Curso de Direito Tributário. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MALAN, DIOGO RUDGE e SAAD, MARTA. Crimes contra a ordem tributária e a portaria SRF 326/05: novo esforço para restaurar a lógica do sistema. Boletim IBCCRIM , São Paulo, v. 150, p. 11-12, 2005.

MARTINELLI, JOÃO PAULO & BEM, LEONARDO SCHMITT DE. Direito Penal Parte Geral: lições fundamentais. 6a ed. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2021.

MELO, FÁBIO SOARES. Processo Administrativo Tributário: Princípios, vícios e efeitos jurídicos. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

MENDES, GILMAR FERREIRA & BRANCO, PAULO GUSTAVO GONET. Curso de Direito Constitucional. 13ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MORAES, ALEXANDRE DE. Direito Constitucional. 32a ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MOURA, MARIA TEREZINHA DE. Aprimoramento da execução fiscal no Brasil: a quebra do paradigma da judicialização. 2022. 140 f. Dissertação (Programa Stricto Sensu em Direito) - Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2022.

NUNES, JORGE AMAURY MAIA. Segurança Jurídica e Súmula Vinculante. São Paulo: Saraiva, 2010.

ORSOLON, CARLOS EDUARDO MARINO. Processo Administrativo Tributário: Análise mais técnica?. In: MASCITO et. al. O Processo Tributário: Do administrativo ao judicial. São Paulo: Blucher, 2019.

OSÓRIO, FÁBIO MEDINA. Direito Administrativo Sancionador. 8a ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

PAULSEN, LEANDRO. Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

PORTELLA, ANDRÉ ALVES & BORGES, MÁRIO ANDRADE. Diagnóstico e Análise Crítica da Dívida Ativa do Município de Salvador e Propostas para o seu Saneamento. Revista de Direito da Cidade, Vol. 10, nº 3. pp. 1422-1448, 2018.

RIBAS, LÍDIA MARIA LOPES RODRIGUES E RIBEIRO, MARIA DE FÁTIMA. Segurança Jurídica: O Processo Administrativo Tributário e a Proteção da

Confiança. Revista Argumentum - Argumentum Journal of Law, 13(0), p. 205–224, 2019.

RIBEIRO, ISOLDA LINS & MARTINS, LUCAS MORAES. A Prevenção Geral Negativa da Pena: Reflexões sobre “Angústia”, de Graciliano Ramos. In: XIX Congresso Nacional do CONPEDI - Florianópolis, 2010, Florianópolis. Anais do XIX Congresso Nacional do CONPEDI - Florianópolis. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2010.

RODRIGUES, RAFAEL GASPAR & TAVARES LOBATO, JOSÉ DANILO. Súmula Vinculante nº 24: Uma crítica a partir de um estudo empírico do processo administrativo-tributário do Município do Rio de Janeiro. Delictae Revista De Estudos Interdisciplinares Sobre O Delito, 6(11), 2021.

RODRIGUES, SÁVIO GUIMARÃES. Bem Jurídico-Penal Tributário: A legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Nuria Fabris Ed., 2013.

ROSA, BRUNO BARTASSON FERREIRA. Créditos Inscritos em Dívida Ativa: Uma análise da recuperabilidade para o caso de Uberlândia (MG). Dissertação (Mestrado em Gestão Organizacional). Programa de Pós-Graduação em Gestão Organizacional, Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, p. 105, 2021.

ROSA JR, LUIZ EMYGDIO FRANCO DA. Manual de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.

ROSA, PRISCILA ALANO et al. Evidenciação dos passivos contingentes tributários: comparação das informações divulgadas em notas explicativas e formulário de referência. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 16, 2016, São Paulo. Anais... São Paulo: USP, 2016.

SANTOS, CHRISTIANO JORGE. Prescrição Penal e Imprescritibilidade. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

SCHOUERI, LUÍS EDUARDO. Direito Tributário. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SEIXAS, LUIZ FELIPE MONTEIRO & OLIVEIRA, LARISSA FERNANDES DE. Segurança Jurídica no Processo Administrativo Tributário: sobre a possibilidade de revisão judicial das decisões administrativas proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Revista Jurídica da UFERSA , v. 4, p. 116-132, 2021.

SCHÄFER, GILBERTO & SILVEIRA, DIEGO OLIVEIRA DA. Análise Crítica da Súmula Vinculante do Uso de Algemas. *Direitos Fundamentais e Justiça*. v. 8, n. 28, p. 229–249, jul./set., 2014.

SERRANO, MARIA LUISA GONZÁLEZ-CUELLAR Luisa Gozález-Cuellar. La Competencia para la Liquidación de la Cuóta Tributaria en los Supestos de Delito contra Hacienda Pública: ¿Jurisdicción Penal o Administración Tributaria? *Estudios y Notas/ Crônica Tributaria*, n.167, 2018.

SILVA, JOÃO BATISTA DE FRANÇA. Competência para Legislar sobre Processo Tributário Administrativo na Constituição Brasileira de 1988. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Católica de Pernambuco, Recife, 2019.

SILVA, JOSÉ AFONSO DA. Curso de Direito Constitucional Positivo. 39ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

TANGERINO, DAVI & OLIVE, HENRIQUE. Crédito Tributário e Crime: efeitos penais da extinção e da suspensão da exigibilidade. São Paulo: InHouse, 2018.

TAVARES, ANDRÉ RAMOS. Nova lei da súmula vinculante: estudos e comentários à Lei 11.417 de 19.12.2006. 3 ed. São Paulo: Método, 2009

TORRES, RICARDO LOBO. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 19ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

VALLE, MAURÍCIO DALRI TIMM DO & ALMEIDA, CAIO PATRÍCIO DE. O direito penal tributário como método de coação: uma análise da súmula vinculante n. 24. *Revista do Instituto do Direito Brasileiro*. n. 11, p. 7061-7092, 2012.

VAZ, PAULO AFONSO BRUM. O Fim da Farra da Prescrição Penal: Lei nº 11.596, de 29 de novembro de 2007, e Lei nº 12.234, de 05 de maio de 2010. *Revista de Doutrina da 4ª Região*, n. 36, jun. 2010.

VELLOSO, ANDREI PITTEN. A pregiudiziale tributaria: análise da jurisprudência brasileira à luz das experiências italiana e espanhola. *Revista de Doutrina da 4ª Região*, Porto Alegre, n.20, out. 2007.

VICTORINO, FÁBIO RODRIGO. O Conteúdo Teórico do Princípio da Razoabilidade: Relativizando a legalidade estrita e supremacia do interesse público. *Revista da AGU*, ano 14, n. 01, Brasília-DF, p. 9-26, jan./mar. 2015.

ZAFFARONI, EUGENIO RAUL, BATISTA, NILO, ALAGIA, ALEJANDRO & SLOKAR, ALEJANDRO. Direito Penal Brasileiro I. 4ª ed. Rio de Janeiro: Revan, 2011