

OS REFLEXOS DA SÚMULA VINCULANTE Nº 24

Estêvão José Lino..... Mestre Adem Bafti

Universidade do Vale do Paraíba/Faculdade de Direito, Pç. Cândido Dias Castejón, 116 - Centro
São José dos Campos – SP-CEP: 12245-720, aquino@univap.br

Resumo- O presente trabalho tem o objetivo de mostrar os efeitos mediatos, marginais e irradiantes da súmula vinculante nº 24 na prática forense, haja vista a sedimentação do conceito de consumação dos delitos previstos nos incisos de I a V do artigo 2º da lei 8.137/90, que trata dos crimes contra a ordem tributária. Os reflexos desta súmula nesta lei são de suma importância, pois, em tese, podem perfazer a prescrição dos delitos nela descritos. Assim sendo, a interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal a aplicação desta norma é bastante significativa em ao menos dois ramos do direito, o direito penal e o direito tributário brasileiro. Destarte, o estudo da lei e sua aplicação prática dada pela Suprema Corte fomentam indubitavelmente o conceito de crime tributário, gerando reflexos em várias áreas do Direito.

Palavras-chave: Crime, Consumação, Tributário, Súmula Vinculante.

Área do Conhecimento: Direito Constitucional, Direito Tributário, Direito Penal (legislação extravagante), Direito Processual Penal.

Introdução

Para que o tema proposto seja plenamente compreendido, é necessário que, antes de se fazer a abordagem ao ponto central da questão, se realize uma breve abordagem a respeito da Constituição do Crédito Tributário e ao Lançamento, pois estes institutos tributários constituem pressupostos básicos para expor o comentário a Súmula vinculante 24 STF, haja vista que esta versa claramente a respeito destes institutos, como se pode observar da íntegra de seu conteúdo: *“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.”* (grifo meu).

Portanto, imprescindível se faz este conceito. Ora, o Código tributário Nacional preceitua em seu artigo 142 que: *“Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. **Parágrafo Único:** A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”*

Nestes moldes, o professor Zuudi Sakakihara nos ensina que a *“atividade desenvolvida pela autoridade administrativa, com o fim de constituir o crédito tributário, recebe o nome lançamento. E o lançamento vem definido neste artigo (art. 142 CTN) como um procedimento administrativo que, por sua vez”* (SAKAKIHARA,

2005, p. 628), como mostra o juriconsulto Celso Antônio Bandeira de Melo este pode ser entendido como *“uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos que tendem, todos, a um resultado final e conclusivo. Isso significa que para existir o procedimento cumpre que haja uma sequência de atos conectados entre si, isto é, armados em uma ordenada sucessão visando a um ato derradeiro, em vista do qual se compõe esta cadeia.”* (MELO, 1997, p. 308).

Superada a definição de Lançamento para a Constituição do Crédito Tributário, passa-se a analisar o aspecto criminal da questão em comento.

Os crimes contra a ordem tributária, segundo entendimento majoritário da doutrina e da jurisprudência, são caracterizados por tipos penais que visam o recebimento do tributo devido, pois fazem parte de uma política Tributária que foi estabelecida pelo estado brasileiro, e nestes termos entendeu o senhor Ministro da Suprema Corte, o Dr. Dias Toffoli, durante a discussão para aprovação da Súmula Vinculante em comento, sendo que esta discussão é um dos resultados atingidos neste trabalho.

Metodologia

O objetivo precípuo do trabalho é mostrar a aplicação prática da lei em comento no Direito tributário e no Direito Penal Brasileiro, o que impôs uma divisão técnica à metodologia utilizada, sendo esta dividida em duas partes, pois uma abrange a parte teórica e a outra parte prática.

Na parte teórica utilizou-se consulta a Legislação e a Doutrina no ramo do Direito Penal (Legislação extravagante e legislação específica),

bem como no campo do Direito Tributário. A consulta a Legislação das Normas Vigentes pertinentes ao tema, *in casu*, a Lei 8.137/90.

Já, no aspecto prático da questão, buscou-se balizar pela jurisprudência pátria, em especial os precedentes do Supremo Tribunal Federal e principalmente a Proposta da Súmula Vinculante nº 24 do STF.

Destarte, a norma posta e aplicada pela mais alta corte de julgamento do país deixou claro a interpretação e a repercussão desta norma no mundo jurídico atual.

Resultados

O objeto de estudo do projeto em tela não é de uma análise quantitativa e sim qualitativa, ou seja, não se busca aferir quantitativamente o aspecto destes delitos, e sim a sua prática qualitativa, que enseja uma persecução penal, finalizada antes mesmo do seu início, haja vista o prazo prescricional para tais delitos.

A partir desta proposta, consideremos a situação hipotética a seguir: “Determinado indivíduo, com o objetivo de reduzir o total de Imposto de Renda que deve pagar ao fisco, faz uma falsa declaração de Imposto de Renda, com valores bem inferiores ao que efetivamente deveriam constar da declaração, porém, não consegue lograr êxito em burlar o fisco e sua fraude é descoberta.”

Vejamos, nesta situação o contribuinte incorre no crime previsto no artigo 1º da Lei 8.137/90, pois seu objetivo era de reduzir o valor do tributo que deveria ser pago, porém, por circunstâncias alheias a sua vontade o crime não se consumou, logo como a mesma lei em seu artigo 2º prevê a situação do crime de falsa declaração de renda, há a consumação deste delito, que tem a pena a ele cominada bem inferior a pena cominada ao crime material do artigo 1º da referida lei.

Considerando a mesma situação hipotética, porém com algumas alterações. Considere que mesmo indivíduo, contribuinte, teve sua suposta fraude descoberta pela Receita Federal que noticiou tal conduta ao Ministério Público para que este tomasse as providências cabíveis, contudo o contribuinte utilizou-se do Recurso Administrativo da própria Receita Federal, com o objetivo de que fosse afastada a materialidade delitiva e que sua declaração de imposto de renda fosse considerada verdadeira e consequentemente válida.

Com base neste recurso, não ocorre o lançamento devido do tributo, pois suspenso está a exigibilidade tributária até o julgamento do recurso, e segundo o que prevê a Súmula Vinculante nº 24 do STF não se tipifica o crime

material do artigo primeiro da Lei dos crimes contra a ordem tributária.

Consonante a isto, a existência do recurso também impede que o Ministério Público denuncie o crime formal do artigo segundo da referida lei, pois, em tese, o recurso pode reconhecer a declaração de imposto de renda do contribuinte como verdadeira e então não haveria crime.

Porém, se o o Recurso for julgado improcedente e ocorrer o lançamento do tributo o crime material está configurado e deve ser denunciado, contudo, se for reconhecido a falsidade da declaração de imposto de renda e não for reconhecido que houve a redução ou supressão do tributo devido, estaríamos diante da situação de crime tentado, porém como já exposto estaria consumado o crime formal do artigo 2º da mesma lei, em seu inciso I.

Discussão

Nos termos da situação hipotética acima, se inicia uma grande discussão jurídica, pois, em que pese à intenção do Pretório Excelso em dar proteção ao direito do contribuinte de esgotar as vias administrativas de sua defesa para somente após esta iniciar sua defesa em uma persecução penal, mostrando até que este procedimento faz parte de uma política tributária do Estado, pois o Ministro da Suprema Corte, o Doutor Dias Toffoli, durante a discussão para aprovação da Súmula Vinculante em comento, dissertou nos seguintes moldes: *“Penso eu que a Corte, no precedente firmado, que dá ensejo a proposta dessa súmula, muito bem aplicou a intenção do legislador. Aqui, quis o legislador nacional estabelecer uma política de arrecadação sem abrir mão do tipo penal. Nós temos, para a sonegação e os crimes relativos à arrecadação tributária, os tipos previstos na legislação, mas o cidadão que eventualmente tenha praticado um ato de sonegação tem o direito dado pela lei federal de pagar e quitar esse tributo até o lançamento tributário; evitando, com esse pagamento, que venha a ser processado e punido. É uma política tributária que foi estabelecida pelo Estado Brasileiro. Podemos divergir dessa política, mas, como julgadores, nós não podemos refazê-la. Dessa forma, o entendimento agora externado pelo Ministro Cezar Peluso – no sentido de ser necessário o lançamento fazendário, o lançamento fiscal para a finalidade da tipificação do delito previsto na legislação tributária – é consentâneo com uma política tributária em que, inclusive, há várias leis de parcelamento, cito aqui a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, que estabeleceu no seu artigo 9º que: “é suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A*

do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento. “É uma política tributária, sem abrir mão do tipo penal. O tipo penal incidirá no momento em que o cidadão contribuinte olvidar do seu pagamento. Podemos concordar ou discordar, mas isto é o que está na lei.” E disse mais: “Nesse sentido há uma legislação, essa legislação estabeleceu uma política tributária, e o estado, ao perseguir cidadãos que não têm lançamento tributário firmado pela Fazenda Pública, está vendo crime onde não há. E está perseguindo cidadãos indistintamente. Acho que é uma ação persecutória indevida e, assim, eu entendo que a súmula está de acordo com a jurisprudência, e a jurisprudência está de acordo com a legislação constitucional e infraconstitucional brasileira.”

Desta maneira a Súmula Vinculante nº 24 criou uma situação bastante cômoda ao infrator. Veja-se: A doutrina majoritária define que os crimes do artigo 1º da Lei 8.137/90 são crimes materiais, enquanto os crimes do artigo 2º da mesma lei são crimes formais, ao passo que há uma grande diferença entre estes tipos penais, pois a classificação dos crimes em “Crimes formais e Crimes Materiais”, encontram guarida na classificação quanto ao resultado do crime, dessarte nos ensinam os juristas Julio Fabbrini Mirabete e Renato Fabbrini que “no crime material há necessidade de um resultado externo à ação, descrito na lei, e que se destaca lógica e cronologicamente da conduta. Esse resultado deve ser considerado de acordo com o sentido naturalístico da palavra, e não com relação a seu conteúdo jurídico, pois todos os crimes provocam lesão ou perigo para o bem jurídico. No crime formal não há necessidade de realização daquilo que é pretendido pelo agente, e o resultado jurídico previsto no tipo ocorre ao mesmo tempo em que se desenrola a conduta, havendo separação lógica e não cronológica entre a conduta e o resultado. A lei antecipa o resultado no tipo; por isso, são chamados de crimes de **consumação antecipada.**” (grifo nosso) (MIRABETE e FABBRINI, 2008, p. 123)

Além desta diferença, a pena cominada aos crimes formais do artigo 2º da Lei 8.137/90 são bem menores que as penas previstas no artigo 1º, ela é de detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa, ou seja, sua prescrição se opera em quatro anos, conforme artigo 109, inciso V do Código Penal. Mas que mal tem isso?

Conforme é notório e sabido por todos, as juntas de Recursos administrativos da Receita Federal recebem enxurradas de recursos todos os anos, tornando-se inviável que estes recursos sejam julgados em prazo contento, chegando a ficar

longos anos aguardando julgamento. Desta forma, ainda que ao final do procedimento administrativo, ou seja, após o julgamento do recurso, fosse reconhecido a falsidade da declaração de Renda, para mais nada serviria, pois com certeza já teria se operado sua prescrição, restando mais um crime sem sua devida punição em meio a sociedade.

Contudo, no dia 05 de maio de 2010, entrou em vigor a Lei nº 12.234, impedindo a prescrição entre a data do fato e o recebimento da denúncia, ou seja, durante o inquérito policial, momento este que apto a apurar os fatos, sendo que a respeito desta nova lei nos ensinam o ilustre penalista Fernando Capez que “O que foi modificado com a promulgação da Lei n. 12.234/2010? De acordo com a nova redação do art. 110, §1º, “A prescrição, depois da sentença condenatória com trânsito em julgado para a acusação ou depois de improvido seu recurso, regula-se pela pena aplicada, **não podendo, em nenhuma hipótese, ter por termo inicial data anterior à da denúncia ou queixa.**” O § 2º, por sua vez, acabou, sendo revogado pelo aludido Diploma Legal. Com isso, o que houve, na verdade, foi apenas a vedação da prescrição retroativa incidente entre a data do fato e o recebimento da denúncia ou queixa (a lei equivocadamente não menciona a palavra “recebimento”. Com relação ao marco temporal constantes da alínea “b” (entre o recebimento da denúncia ou queixa e a publicação da sentença condenatória - no caso de crimes não dolosos contra a vida), esse instituto continua a ser aplicável. Nesse contexto, não se operará a prescrição retroativa antes do recebimento da denúncia ou queixa, isto é, durante a fase do inquérito policial ou da investigação criminal, em que ocorre a apuração do fato, mas poderá incidir a prescrição da pretensão punitiva pela pena máxima em abstrato.”

Destarte, ainda que o procedimento administrativo para o Lançamento do Tributo e a Constituição do Crédito Tributário se prolongue no tempo devido ao direito aos recursos em sede administrativa e conseqüentemente devido a morosidade do julgamento destes, não ocorrerá a prescrição do delito na seara penal, graças ao advento desta lei.

Conclusão

A interpretação das normas tributárias e das normas que punem os crimes tributários, realizada pelo Supremo Tribunal Federal, desaguando na edição da Súmula Vinculante nº 24, mostrou eficaz entendimento a respeito da política tributária do Brasil, ou seja, a aplicação das normais penais as condutas dos contribuintes, visa primariamente, o

recebimento do devido tributo, e secundariamente, a preservação da política tributária nacional. Desta forma, esta Súmula mostra que a legislação nacional infraconstitucional encontra guarida na Constituição da República e não prejudica a sociedade.

Ademais, ainda que houvesse a possibilidade de prescrição dos crimes tributários mediante a morosidade dos órgãos colegiados da Receita Federal, devido ao volume excessivo de processos, esta decaiu ante o advento da Lei nº 12.234/2010, pois esta lei preserva a sociedade da impunidade, ou seja, independentemente do tipo do delito cometido, o Ministério Público poderá denunciar o infrator, pois não ocorrerá a prescrição da pretensão punitiva do Estado, no decorrer da fase de apuração dos fatos em sede de inquérito policial.

Referências

- ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. Dicionário Jurídico Acquaviva. 3. Ed. São Paulo, Rideel, 2009.
- CAPEZ, Fernando. Curso de Direito Penal – Legislação Especial. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CAPEZ, Fernando. Prescrição retroativa e a Lei n. 12.234, de 5 de maio de 2010. Disponível em: <http://www.fernandocapez.com.br/>. Acesso: 06 jul. 2010.
- CAPEZ, Fernando. Curso de Direito Penal – Legislação Especial. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- MACHADO, Hugo de Brito. Crimes Contra a Ordem Tributária - 2. Ed. São Paulo, Atlas: 2009.
- MELO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo - 9. Ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- SAKAKIHARA, Zuudi. Código Tributário Nacional Comentado - 3. Ed. São Paulo, Revistas dos Tribunais, 2005.
- TOFFOLI, Dias. Proposta de Súmula Vinculante 29 Distrito Federal. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSúmulaVinculante/anexo/PSV_29.pdf. Acesso: 13 maio 2010.