



**Escola Nacional de Administração Pública**

**UNIDADE ACADÊMICA ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**VÂNIA CLÁUDIA DOS SANTOS**

**DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL: CRIMES CONTRA A ORDEM  
TRIBUTÁRIA E A INCIDÊNCIA DA SÚMULA VINCULANTE 24 DO  
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

**Brasília  
2019**

**VÂNIA CLÁUDIA DOS SANTOS**

**DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL: CRIMES CONTRA A ORDEM  
TRIBUTÁRIA E A INCIDÊNCIA DA SÚMULA VINCULANTE 24 DO  
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

**Brasília  
2019  
VÂNIA CLÁUDIA DOS SANTOS**

**DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL: CRIMES CONTRA A ORDEM  
TRIBUTÁRIA E A INCIDÊNCIA DA SÚMULA VINCULANTE 24 DO  
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Monografia apresentada à Escola Nacional da  
Administração Pública/ENAP como requisito para a  
obtenção do título de Especialista em Direito  
Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen  
Escola Nacional da Administração Pública/ENAP

**Brasília**  
**Agosto de 2019**

## DEDICATÓRIA

Aos meus filhos Thiago Vitor e Felipe Augusto  
Aos meus pais (em memória)

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço à Escola Nacional da Administração Pública/ENAP em promover o Curso de Especialização de Direito Tributário.

Agradeço ao Prof. Dr. Marcos Aurélio Pereira Valadão que coordenou o curso contribuindo para o êxito da conclusão do Curso de Especialização.

Agradeço ao orientador Prof. Dr. Valcir Gassen, pela dedicação, disponibilidade e orientação desta pesquisa.

Agradeço aos professores pelas discussões, motivações e colaborações durante o Curso de Especialização em Direito Tributário.

Agradeço a todos que contribuíram para a elaboração deste trabalho.

Agradeço aos colegas da turma pelas valiosas contribuições no decorrer das disciplinas da especialização.

*Só se pode alcançar um grande êxito  
quando nos mantemos fiéis a nós mesmos.  
Friedrich Nietzsche.*

## SUMÁRIO

Dedicatória .....	IV
Agradecimentos .....	V
Sumário .....	VII
1 Introdução .....	08
2 Interpretação e Direito Tributário .....	10
3 O Efeito Vinculante no Direito Brasileiro .....	14
4 As Súmulas Vinculantes .....	18
5 O Supremo Tribunal Federal e a Edição de Súmulas com Efeito Vinculante.....	20
6 A Súmula Vinculante nº 24 .....	24
7 Os Precedentes Representativos da Súmula Vinculante nº 24 .....	27
8 Crimes Contra a Ordem Tributária - Lei nº 8.137/1990 .....	31
9 Apontamentos Acerca da Criminalização de Condutas Ligadas à Tributação .....	35
9.1 Princípio da Insignificância .....	36
9.2 O Falso como Crime-Meio e o Princípio da Consunção .....	39
9.3 Constituição Definitiva do Crédito Tributário .....	40
9.4 Representação Fiscal para Fins Penais .....	43
9.5 Das Funções Institucionais do Ministério Público .....	45
9.6 Da Suspensão da Punibilidade pelo Parcelamento .....	48
9.7 Da Extinção da Punibilidade pelo Pagamento .....	51
9.8 Da Extinção da Punibilidade pela Lei nº 13.254/2016 .....	52
10 Considerações Finais .....	55
11 Referências Bibliográficas .....	58

## 1- INTRODUÇÃO

O Estado Brasileiro é responsável pela formulação e execução da política econômica e possui a missão institucional de garantir a disciplina fiscal por meio da defesa da qualidade e eficiência dos recursos públicos, o fortalecimento dos investimentos, além da missão de fomentar a produtividade e eficiência para o país.

As ações e programas são medidas adotadas pelos órgãos públicos com o objetivo de atender as políticas públicas e otimizar os recursos, sejam eles financeiros, humanos, logísticos e materiais.

Para a gestão da política econômica e estabilidade do sistema financeiro nacional são necessárias reformas com o objetivo de simplificar, reduzir obrigações acessórias e tornar mais objetivo e eficiente o investimento no Brasil.

Para tanto, somente com a reforma tributária as discussões com os Estados, Distrito Federal e Municípios poderão reduzir custos e litígios.

Devido as complexas legislações que precisam ser reformuladas, os processos acabam, em sua grande maioria, para apreciação do Supremo Tribunal Federal.

O estudo tem por escopo principal analisar a evolução doutrinária do instituto do efeito vinculante e o processo de interpretação constitucional nos litígios levados ao Supremo Tribunal Federal em face da matéria tributária, para demonstrar os reflexos jurídicos e os aspectos relevantes da tutela penal sob a perspectiva do instituto da Súmula Vinculante nº 24.

O trabalho propõe primeiramente contextualizar o instituto do efeito vinculante e explicitar os mais relevantes precedentes jurisprudenciais do Supremo Tribunal Federal com enfoque na Súmula Vinculante nº 24, aprovada na Proposta de Súmula Vinculante-PSV 29, julgada na Sessão Plenária de 2 de dezembro de 2009, pelo Supremo Tribunal Federal.

Em seguida, dentro do universo do direito penal, delimitar os tópicos de delitos fiscais, ação penal e extinção punitiva pelo pagamento de tributos, no intuito de demonstrar as expressões mais recentes acerca da atuação do Ministério Público nas



ações penais no combate dos crimes cometidos contra a ordem tributária à luz da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo.

Objetiva-se com o trabalho, contribuir para um entendimento sobre a lógica da separação dos poderes entre os órgãos institucionais da República Federativa do Brasil, da necessidade de aproximação e intercâmbio entre estes poderes para se efetivar a lógica do direito penal dentro da realidade da sociedade contemporânea.

Vale destacar que, não se pretende abordar os aspectos favoráveis ou desfavoráveis do instituto da súmula vinculante, mas analisar os pressupostos e requisitos necessários do enunciado da Súmula Vinculante nº 24, seu histórico e os contornos jurídico-pragmáticos, a fim de perquirir-se as implicações jurídicas da atuação do Ministério Público para fins penais em matéria fiscal.

Desta forma, sob o enfoque da tutela penal da ordem tributária, é de se questionar se prevalecem os princípios da separação do poderes e da liberdade de atuação funcional do Ministério Público que somente poderá agir se houver o entendimento da Fazenda Tributária, no âmbito administrativo, da existência do tributo devido e, conseqüentemente, a existência do crime de ordem tributária, nos termos do artigo 83, da Lei nº 9.430, de 1996.<sup>1</sup>

Ao final, a pesquisa poderá obter dados científicos com a possibilidade de sugerir informações e/ou modificações nos dispositivos legais que porventura serão objeto de reforma legislativa.

---

<sup>1</sup> Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010).

§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

## 2- INTERPRETAÇÃO E DIREITO TRIBUTÁRIO

A legislação tributária não se diferencia dos conceitos básicos da ciência da interpretação jurídica aplicados a todos os ramos do direito.

Observa-se que os direitos fundamentais do contribuinte no Brasil é um dos mais completos. Mas, atualmente, ninguém pode afirmar que a Constituição Federal de 1988 pode ser interpretada de maneira isolada, olhando-se somente um dispositivo constitucional separadamente dos outros fundamentos ali inscritos.

A interpretação jurídica sempre terá o objetivo da concretização do direito, independentemente do grau de problemática das situações examinadas e do caráter equívoco ou não dos enunciados normativos aplicáveis.

Segundo Carlos Maximiliano, a hermenêutica realiza o estudo e a sistematização das normas legais para determinar o alcance e o sentido das expressões do direito.

O Juiz será mais ou menos criativo ante a maior ou menor presença de preceitos normativos vagos e imprecisos, havendo sempre a necessidade de contextualização das normas.

A interpretação das normas constitucionais assume, em geral, os princípios, regras e valores buscando seu fundamento de validade para um resultado racional dos processos judiciais.

Interpretar é explicar o que é obscuro, dar uma significação, traduzir um texto.<sup>2</sup>

A Escola da Exegese que nasceu após a Revolução Francesa e fortaleceu-se com a promulgação do Código Civil Francês, sustentava que o jurista deveria definir o conteúdo, oferecer um sentido e um alcance da norma jurídica, bem como a intenção do legislador inscrita nas normas legais.

Para o jurista Miguel Reale no caso do direito constitucional, considerando a constituição como fonte positivada superior do ordenamento jurídico, a objetividade

normativa própria do direito tem como característica lógica a constante operatividade, ocasionando diferentes manifestações em todos os ramos do direito, tendo em vista que o direito tributário possui poucas regras específicas sobre a interpretação da legislação tributária.

A Constituição Federal de 1988 consolidou ou ajudou a promover avanços no plano dos direitos fundamentais com a centralidade da dignidade da pessoa humana, no âmbito dos direitos individuais incorporam-se as liberdades de expressão, do devido processo legal, dos direitos sociais enfrentamos o acesso à educação. Os direitos coletivos e difusos como a proteção do consumidor e do meio ambiente disciplinados por legislação específica, incorporaram-se à prática jurisprudencial.

A Constituição Federal reduziu o desequilíbrio entre os Poderes da República, ampliando as competências político-administrativas de Estados e Municípios, inclusive com a previsão de atuação comum dos entes estatais, como a partilha de receitas tributárias, mas que ainda favorece a União como principal beneficiária da elevada carga tributária vigente no Brasil.

A Constituição Brasileira consubstanciou-se em um texto excessivamente detalhista e que, além disso, cuida de muitas matérias que teriam melhor sede na legislação infraconstitucional, seja no capítulo da Administração Pública como no título da ordem tributária, ou no elenco de mais de setenta artigos do Ato das Disposições Transitórias entre outros textos de regras específicas de interesse do corporativismo funcional.

Do desempenho das instituições dos três poderes ao longo dos trinta e um anos da Constituição Federal de 1988, o Poder Judiciário provocado pelo aumento da demanda por justiça por parte de uma sociedade mais consciente, promoveu uma expressiva judicialização das relações sociais e de questões políticas.

Segundo o Ministro Carlos Velloso, a partir da Constituição Federal de 1988, a jurisdição constitucional ampliou o controle concentrado, tais como: alargando legitimação para a propositura da ação de inconstitucionalidade - ADI; instituiu a arguição de descumprimento de preceito fundamental – ADPF, regulamentada pela Lei

---

<sup>2</sup> SACCONI, Luiz Antônio. Pequeno Dicionário Sacconi da Língua Portuguesa. São Paulo. Editora Nova Geração. 2009.

nº 9.882, de 03.12.1999; e criou a ação direta de inconstitucionalidade por omissão. A Emenda Constitucional nº 3, de 1963, instituiu a ação declaratória de constitucionalidade/ADC, a ADI e a ADC que têm o seu processo disposto na Lei nº 9.868, de 10.11.1999.

Como bem define o Ministro Carlos Velloso, no tocante a inconstitucionalidade no campo do direito tributário, inexistem regras específicas quanto à ação declaratória de inconstitucionalidade, mas apenas construções jurisprudenciais e doutrinárias que, atentas à peculiaridade das situações existentes entre contribuinte e fisco e à relevância da matéria, dão maior enfoque aos princípios e regras que dizem respeito às obrigações tributárias.

Das decisões e jurisprudências do Supremo Tribunal Federal, é possível enxergar como os ministros interpretam e aplicam os três elementos da estrutura básica da Constituição Federal de 1988: os direitos fundamentais, a distribuição vertical de poderes entre os entes federativos e a separação dos poderes entre o Executivo, o Legislativo e o Judiciário.

Conclui-se pelo voto do Ministro relator Celso de Mello na medida cautelar da ADI605, que a interpretação da lei não poderá ser extensiva de tal modo a gerar conflito na limitação do poder de tributar do Estado, nestes termos:

O princípio da irretroatividade 'somente' condiciona a atividade jurídica do Estado nas hipóteses expressamente previstas na Constituição, em ordem a inibir a ação do poder público eventualmente configuradora de restrição gravosa (a) ao status libertatis da pessoa (CF, art. 5º, XL); (b) ao status subjectionais do contribuinte em matéria tributária (CF, art. 150, III, a); e (c) à segurança jurídica no domínio das relações sociais (CF, art. 5º, XXXVI). Na medida em que a retroprojeção normativa da lei 'não' fere e 'nem' produza os gravames referidos, nada impede que o Estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo.....O sistema jurídico-constitucional brasileiro, contudo, 'não' assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade. (**ADI 605-MC**, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 23-10-91, DJ de 5-3-93).

Para cada caso concreto, se extrairá das normas gerais o verdadeiro sentido da regra positivada, depois o alcance, até onde se aplicará, sua extensão.

A Constituição de 1988 adotou o constitucionalismo de princípios. Fixou-se aos princípios maior grau de importância do que as regras.

Desse modo, acolheu-se com esse modelo grande extensão de possibilidades decisórias, pois os princípios se alargam e desdobram-se em inúmeras regras com o objetivo de cumprir o aperfeiçoamento do sistema jurídico de acordo com as demandas da sociedade.

A interpretação constitucional deve ser realizada por meio dos elementos tradicionais – gramatical, histórica, teológica e sistemática – observadas as particularidades que surgem em função do próprio objeto da interpretação.

No Brasil se observa uma interpretação sistêmica<sup>3</sup> aos direitos e as garantias que o contribuinte possui para defender seus direitos fundamentais.

Abriga-se que o Supremo Tribunal Federal enquanto guardião da Constituição Federal do Brasil, não poderá deixar de apreciar questões que ameaçam princípios, deveres e direitos tanto dos contribuintes como da Fazenda Tributária.

Neste contexto, se ao contribuinte existe um extenso rol de garantias administrativas e judiciais suficientes para garantir seus direitos contra qualquer abuso cometido pelo Estado no tocante a cobrança de tributos, pode-se afirmar que este mesmo Estado não pode ser tolhido da sua legitimidade de agir em detrimento de suas funções conferidas pela própria Constituição Federal.

---

<sup>3</sup> Analisa a norma como parte do sistema o qual está inserida, buscando sua harmonia com o ordenamento jurídico.

### 3- O EFEITO VINCULANTE NO DIREITO BRASILEIRO

A sociedade brasileira cresceu e junto com ela, os conflitos e o aumento das relações jurídicas desabando em soluções com inúmeras pretensões individuais.

Segundo Fredie Didier Junior, o Sistema Constitucional Brasileiro adotou o sistema de tripartição dos poderes, atribuindo ao Poder Judiciário a competência de promover o direito, reconhecendo/efetivando/protegendo as situações jurídicas, deduzidas em decisão insusceptível de controle externo e com aptidão para tornar-se indiscutível.<sup>4</sup>

Com o passar do tempo, estas decisões judiciais de determinado caso concreto passaram a produzir efeitos em outros processos, tanto na esfera judicial como na esfera administrativa.

Assim, surge a ideia de aplicar os precedentes dos julgados com força vinculativa dependendo dos casos e circunstâncias apresentadas e na forma em que estas decisões judiciais foram proferidas.

São três as razões que levaram o legislador brasileiro a adotar os precedentes judiciais para tutelar os direitos difusos, individuais e coletivos da sociedade com relativo grau de eficácia:

- a necessidade de garantir aos administrados o tratamento com isonomia;
- a necessidade de conferir a prestação jurisdicional certo grau de segurança jurídica, unicidade, previsibilidade e coerência;
- a necessidade de promoção da celeridade processual jurisdicional concretizando a duração razoável do processo judicial.

O Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, ao disciplinar a chamada representação interpretativa, introduzida pela Emenda nº 7 de 1977,<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> JÚNIOR, Fredie Didier Souza. Curso de Direito Processual Civil. V. 1. 14ª Ed. Salvador. JusPodivm. 2012. Pág. 57.

<sup>5</sup> Constituição Federal. Emenda Constitucional nº 7 de 1977, art. 9º. A partir da data da publicação da emenda do acórdão no Diário Oficial da União, a interpretação nele fixada terá força vinculante, implicando sua não-observância negativa de vigência do texto interpretado.

estabelecia que a decisão proferida na representação interpretativa seria dotada de efeito vinculante (art. 187 do RISTF).<sup>6</sup>

Em 1992, o efeito vinculante das decisões proferidas em sede de controle abstrato de normas foi referido no Projeto de Emenda Constitucional apresentado pelo Deputado Roberto Campos (PEC Nº 130/1992).

No aludido projeto, distinguia-se nitidamente a eficácia geral (*erga omnes*) do efeito vinculante.<sup>7</sup>

Vale transcrever, a propósito, a seguinte passagem da justificação desenvolvida no aludido Projeto:

Além de conferir *eficácia erga omnes* às decisões, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle de constitucionalidade, a presente proposta de emenda constitucional introduz no direito brasileiro o conceito de *efeito vinculante* em relação aos órgãos e agente públicos. Trata-se de instituto jurídico desenvolvido no direito processual alemão, que tem por objetivo outorgar maior eficácia às decisões proferidas por aquela Corte Constitucional, assegurando força vinculante não apenas à parte dispositiva da decisão, mas também aos chamados *fundamentos ou motivos determinantes* (*tragende Gründe*).

---

<sup>6</sup> Eis o teor do art. 187 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal: A partir da publicação do acórdão, por suas conclusões e ementa, no Diário da Justiça da União, a interpretação nele fixada terá força vinculante para todos os efeitos.

<sup>7</sup> A Proposta de Emenda nº 130/1992, apresentada pelo Deputado Roberto Campos, tinha o seguinte teor:

Art. 1.º Suprima-se o inciso X do art. 52, renumerando-se os demais.

Art. 2.º Os arts. 102 e J03 da Constituição passam a vigorar com a seguinte redação:

Art. 102.....

§ 1.º A arguição de descumprimento de preceito fundamental decorrente desta Constituição será apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, na forma da lei.

§ 2.º As decisões definitivas proferidas pelo Supremo Tribunal Federal nos processos de controle de constitucionalidade de leis e atos normativos e no controle de constitucionalidade da omissão, têm eficácia erga omnes e efeito vinculante para os órgãos e agentes públicos.

§ 3.º Lei complementar poderá outorgar a outras decisões do Supremo Tribunal Federal eficácia. Erga omnes, bem como dispor sobre o efeito vinculante dessas decisões para os órgãos e agentes públicos.

Art. 103. ....

§ 1.º .....

§ 2.º .....

§ 3.º .....

A declaração de nulidade de uma lei não obsta à sua reedição, ou seja, a repetição de seu conteúdo em outro diploma legal. Tanto a coisa julgada quanto a força de lei (*eficácia erga omnes*) não lograriam evitar esse fato. Todavia, o efeito vinculante, que deflui dos fundamentos determinantes (*tragende Gründe*) da decisão, obriga o legislador a observar estritamente a interpretação que o tribunal conferiu à Constituição. Consequência semelhante se tem quanto às chamadas normas paralelas. Se o tribunal declarar a inconstitucionalidade de uma Lei do Estado A, o efeito vinculante terá o condão de impedir a aplicação de norma de conteúdo semelhante do Estado B ou C (Cf. Christian Pestalozza, comentário ao § 31, I, da Lei do Tribunal Constitucional Alemão (*Bundesverfassungsgerichtsgesetz*) in: Direito Processual Constitucional (*Verfassungsprozessrecht*), 2a edição, Verlag C.H. Beck, Munique, 1982, pp. 170/171, que explica o efeito vinculante, suas consequências e a diferença entre ele e a eficácia seja *inter partes* ou *erga omnes*) (grifos do original).

O artigo 102, § 2º, da Emenda Constitucional nº 3, promulgada em 16 de março de 1993, no que diz respeito à ação declaratória de constitucionalidade, inspirou-se na Emenda Roberto Campos, consagrando que:

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações declaratórias de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal, produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e do Poder Executivo.

A doutrina constitucional há muito vinha desenvolvendo esforços para ampliar os limites objetivos e subjetivos da coisa julgada no âmbito da jurisdição estatal. Importantes autores sustentaram que a força da lei não se limitava à questão julgada.

Essa concepção refletia à época de que a decisão judicial não teria as qualidades da lei, mas a força da lei. Portanto, a intenção do legislador era ampliar os limites da coisa julgada, vinculando órgãos e autoridades que não haviam integrado o processo às decisões do tribunal constitucional.

---

§ 4º Os órgãos ou entes referidos nos incisos I a X deste artigo podem propor ação declaratória de constitucionalidade, que vinculará as instâncias inferiores quando decidida no mérito.



Conforme assevera GILMAR MENDES, o efeito vinculante tem inspiração no *Bindungswirkung* do direito germânico (artigo 31, I da Lei da Corte Constitucional Alemã), esclarecendo que o efeito vinculante foi introduzido no ordenamento jurídico alemão como meio de ampliar os limites subjetivos e objetivos da coisa julgada no âmbito da jurisdição estatal. Assim, no direito alemão, à época da Constituição de Weimar, estava concretizado que a decisão proferida pela Corte tinha força de lei (*gesetzkraft*) e, por esse motivo, haveria uma imposição para que normas de igual teor, ainda que não apreciadas pelo Tribunal, deixassem de ser aplicadas por força da eficácia geral das decisões.<sup>8</sup>

Por fim, o autor observa ainda que não são poucas as questões que se suscitam a propósito do instituto do efeito vinculante, vinculando órgãos e autoridades que não haviam integrado o processo, seja no que concerne aos seus limites objetivos, seja no que diz respeito aos seus limites subjetivos e temporais.

---

<sup>8</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade: estudos de direito constitucional. O Efeito Vinculante das Decisões do Supremo Tribunal Federal nos Processos de Controle Abstrato de Normas. 2ª Edição. São Paulo. Ano 1999. Pág. 438-439.

## 4- AS SÚMULAS VINCULANTES

As súmulas vinculantes são a síntese dos julgamentos tomados em dado sentido pelos membros do Supremo Tribunal Federal, condensados em enunciados aprovados pela maioria absoluta de seus membros.

Significa o conjunto de enunciados que sufragam idêntica interpretação de preceito jurídico em tese, sem caráter obrigatório, mas persuasivo, e que, devidamente enumerados, estampam-se em repertórios.

Após muita discussão e entendimento de que questões de mesma natureza, já analisadas e decididas novamente trazidas a juízo exigiam novos julgamentos que poderiam advir uma mesma decisão judicial, entendeu-se que a súmula vinculante seria a solução para casos análogos e um instrumento eficaz de promover a segurança jurídica e diminuição da multiplicação de processos sobre questões idênticas.

Revela-se que, os próprios Ministros do Supremo Tribunal Federal, bem como Ministros de outros Tribunais Superiores, mostravam-se favoráveis à proposta que objetivavam a inclusão das súmulas vinculantes no ordenamento constitucional como solução para o problema da multiplicação de processos que discutiam a mesma questão jurídica.

Assim, com a chamada Reforma do Poder Judiciário, o instituto da súmula vinculante foi introduzido no ordenamento jurídico constitucional brasileiro mediante a promulgação da Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004, nestes termos:

Art. 2º A Constituição Federal passa a vigorar acrescida dos seguintes arts. 103-A, 103-B, 111-A e 130-A:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas

esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal 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, conforme o caso.

Conclui-se que as súmulas são o resultado de um procedimento de uniformização da jurisprudência do tribunal, em razão de julgamento reiterado, no mesmo sentido, de determinada matéria.

À toda evidência, extrai-se do dispositivo constitucional os requisitos e pressupostos que devem ser observados pelo Supremo Tribunal Federal ao editar o referido ato vinculante.

De plano, pode-se visualizar as condicionantes e objetivos para a concepção da súmula vinculante.

1- requisitos: a) decisão favorável por dois terços dos seus membros; b) reiteradas decisões; e c) constitucionalidade da matéria.

2- pressupostos: a) controvérsia acerca da validade, interpretação e eficácia de normas; b) afastar a insegurança jurídica; c) atualidade da controvérsia entre órgãos jurisdicionados ou entre esses e a administração pública; e d) relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

Posteriormente, no sentido de regulamentar a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante exarada pelo Supremo Tribunal Federal, foi editada a Lei nº 11.417, de 19 de dezembro 2006 (Projeto de Lei do Senado PSL nº 13/2006).

## **5- O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E A EDIÇÃO DE SÚMULAS COM EFEITO VINCULANTE**

O Supremo Tribunal Federal e outros órgãos judiciais têm dado a última palavra em temas envolvendo separação dos poderes, direitos fundamentais, políticas públicas, matérias tributárias e inúmeras outras questões. Essa expansão do papel do Judiciário, notadamente, o Supremo Tribunal Federal fez deflagrar um importante debate na teoria constitucional acerca da legitimidade democrática dessa atuação.

As súmulas editadas pelo Supremo Tribunal Federal desde 1963 são orientações jurisprudenciais consolidadas, com o objetivo de orientar a própria Corte e os demais tribunais sobre o entendimento dominante da Suprema Corte sobre determinadas matérias.

A autorização ao Supremo Tribunal Federal para editar a denominada súmula vinculante foi implementada mediante a Emenda Constitucional 45/2004. Nos termos do artigo 103-A da Constituição Federal, a súmula vinculante deve ser aprovada por maioria de dois terços dos votos do Supremo Tribunal Federal (oito votos) e incidir sobre matéria constitucional que tenha sido objeto de decisões reiteradas da Corte.

A norma constitucional explicita que a súmula terá por objetivo superar controvérsia atual – sobre a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas – capaz de gerar insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos. Portanto, estão abrangidas as questões atuais sobre interpretação de normas constitucionais ou destas em face de normas infraconstitucionais.

A súmula vinculante decorre de decisões tomadas, a princípio, em casos concretos, no modelo incidental, no qual existe também, reclamo por solução geral. Ela só pode ser editada depois de decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal ou de decisões repetidas das Turmas.

Esses requisitos definem o conteúdo das súmulas vinculantes que são formuladas a partir das questões processuais de grande quantidade ou estreitamente uniformes que envolvem matérias previdenciárias, administrativas, tributárias ou até mesmo processuais, suscetíveis de uniformização e padronização.

Nos termos do § 2º do artigo 103-A da Constituição Federal, a aprovação, a revisão e o cancelamento de súmulas poderão ser provocados pelos legitimados para a propositura de ação direta de inconstitucionalidade, sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei.

Para assegurar o adequado conhecimento por parte de todos que lhe devem obediência, requer-se que as súmulas vinculantes sejam publicadas no Diário Oficial da União para configurar como consectário do caráter vinculante e da “força de lei” para o Poder Judiciário e para a administração.

Nesse contexto, enumera-se que uma vez editada a súmula, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal da decisão judicial ou de ato administrativo que contrariá-la, negar-lhe vigência ou aplicar-lhe indevidamente, sem prejuízo de recursos ou de outros meios admissíveis de impugnação (Lei nº 11.417/2006, artigo 7º).<sup>9</sup>

Alexandre de Moraes esclarece que a reclamação é o remédio constitucional permitido àquele com legitimidade ativa - particular ou não - que venha a ser afetado, em sua esfera jurídica, por decisões de outros magistrados ou Tribunais que se revelem contrárias ao entendimento fixado, em caráter vinculante, pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos processos objetivos de controle normativo abstrato instaurados mediante ajuizamento, quer de ação direta de inconstitucionalidade, quer de ação declaratória de constitucionalidade.<sup>10</sup>

Da mesma forma que a edição nos termos da Emenda Constitucional 45/2004, o cancelamento ou a revisão da súmula poderão verificar-se mediante decisão de dois terços dos membros do Supremo Tribunal Federal, de ofício ou por provocação dos legitimados no artigo 103, *caput* e 103-A, § 2º.<sup>11</sup>

---

<sup>9</sup> Art. 7º. Da decisão judicial ou do ato administrativo que contrariar enunciado de súmula vinculante, negar-lhe vigência ou aplicá-lo indevidamente caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal, sem prejuízo dos recursos ou outros meios admissíveis de impugnação.

<sup>10</sup> Moraes, Alexandre de. Direito Constitucional. 34ª ed. São Paulo. Editora Atlas. 2018. Pág. 1038.

<sup>11</sup> Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade:

I - o Presidente da República;

II - a Mesa do Senado Federal;

III - a Mesa da Câmara dos Deputados;

IV - a Mesa de Assembleia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal;

Importante destacar que, de acordo com a Lei nº 11.417/2006, no processo de edição, revisão ou cancelamento de súmula vinculante também poderá ser admitida a intervenção de terceiros (*amicus curiae*).

Tal como a permissão prevista no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade (Lei nº 9.868/1999), o Tribunal poderá por decisão de dois terços de seus membros (oito Ministros), restringir os efeitos vinculantes da súmula ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de determinado momento, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse público.

Quando se tem em vista que é da natureza da própria sociedade e do próprio direito estar em constante transformação, a possibilidade de revisão ou cancelamento de súmula é de extrema importância em prol da segurança jurídica e com vistas à adequação da necessidade sobre questões idênticas.

Nesse sentido, faz-se imprescindível a possibilidade de alteração das súmulas vinculantes para que sejam adequadas a essas necessidades. No entanto, sua alteração também exige discussão aprofundada e cuidadosa, do mesmo modo que a adoção de uma súmula vinculante não ocorre de um momento para outro, ao contrário, exige-se que a matéria tenha sido objeto de reiteradas decisões sobre determinado assunto.

É imperioso destacar que a denominada proposta de súmula vinculante (PSV) foi criada por meio da Resolução 381 do Supremo Tribunal Federal, publicada no Diário de Justiça Eletrônico de 31/10/2008, que tem por finalidade o processamento de proposta de edição, revisão ou cancelamento de súmula vinculante, nos termos do artigo 103-A da Constituição Federal e Lei nº 11.417/2006.

---

V - o Governador de Estado ou do Distrito Federal;

VI - o Procurador-Geral da República;

VII - o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil;

VIII - partido político com representação no Congresso Nacional;

IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

Art. 103-A .....

§ 1º .....

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

Por fim, ressalte-se que a tramitação desse processo no Supremo Tribunal Federal é atípica, pois os autos são encaminhados à Comissão de Jurisprudência, que analisa os requisitos formais da proposta apresentada, antes de serem submetidos à decisão do Plenário.

## 6- A SÚMULA VINCULANTE Nº 24

A Súmula Vinculante nº 24 foi aprovada na Proposta de Súmula Vinculante-PSV 29, julgada na sessão plenária de 2 de dezembro de 2009 e publicada no Diário de Justiça Eletrônico de 19/02/2010, dispondo nestes termos:

Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.

Para o jurista Guilherme Nucci, crime material é aquele em que a lei descreve uma ação e um resultado e exige a ocorrência deste para que o delito se consuma. O crime se caracteriza pela produção de um resultado naturalístico, ou seja, é necessária a ocorrência de um resultado para sua consumação.<sup>12</sup>

Já para o autor Cezar Bitencourt, o crime material ou de resultado descreve a conduta cujo resultado integra o próprio tipo penal, isto é, para a sua consumação é indispensável a produção de um resultado separado do comportamento que o precede. O fato típico se compõe da conduta humana e da modificação do mundo exterior por ela operada. O resultado material que integra a descrição típica pode ser tanto de dano como de perigo concreto para o bem jurídico protegido.<sup>13</sup>

Durante os debates travados para a aprovação da Súmula Vinculante nº 24, a maioria dos Ministros do Supremo entendeu que o lançamento é um elemento do tipo penal, sem o qual o crime não se configura até a finalização do processo administrativo fiscal.

Veja-se que dos debates que antecederam a aprovação da referida súmula vinculante, a preocupação do colegiado era com o exercício do direito de

---

<sup>12</sup> Nucci, Guilherme de Souza. Manual de Direito Penal. 2ª ed. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais. 2006. Pág. 732.

<sup>13</sup> Bitencourt, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal. Parte Geral. Vol. 1. 24ª ed. São Paulo. Saraiva. 2018. Pág. 412.



defesa do contribuinte perante a administração pública e os possíveis reflexos da decisão do processo administrativo sobre a ação penal.

O argumento alçado pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal que participaram da votação e aprovação da Súmula Vinculante nº 24, é de que o contribuinte tem o direito de esgotar a discussão acerca da legalidade do lançamento tributário para uma eventual ação penal.

O Ministro Ayres Britto justificou seu voto pela necessidade de conclusão do procedimento administrativo para se falar de tipicidade penal tributária:

Então, para mim, eu fiquei pacificado, no meu entendimento, de que, de fato, sem o lançamento não se pode concluir pela tipicidade penal tributária. Não se pode. Até porque seria um processo jurisdicional atropelar o processo administrativo que ainda está a meio caminho. Ou seja, o administrado contribuinte tem o direito de ver o seu processo administrativo fiscal chegar ao fim. Esse processo não pode ser abortado pelo jurisdicional paralelo. As duas instâncias, a administrativa e a jurisdicional, em matéria fiscal, são realmente apartadas por desígnio constitucional, que fala de jurisdição fiscal no âmbito da administração e a vontade decisória do Estado, no sentido de cobrar tributo de alguém, é necessariamente processualizada.

[...]

É preciso deixar que o processo administrativo tributário chegue ao seu término que é um direito do contribuinte levar os meios e recursos de que fala o inciso LVV do art. 5º da Constituição às últimas consequências, pena de se transformar uma ampla defesa numa curta defesa.

[...]

Então, um processo administrativo tem que findar para o jurisdicional se iniciar. É uma coisa lógica.<sup>14</sup>

Assim sendo, a Súmula Vinculante nº 24 estabeleceu que para a caracterização dos crimes previstos no artigo 1º, inciso I a IV, da Lei nº 8.137/90, somente restará configurado com o lançamento do tributo devido, caso contrário, sem

---

<sup>14</sup> Transcrição dos debates disponível em [http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV\\_24\\_PSV\\_29.pdf](http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24_PSV_29.pdf).

que haja constituição do crédito tributário não se poderá vislumbrar crime que configure a redução ou a supressão de tributo.

Com a aprovação da Súmula Vinculante nº 24 assegurou-se ao contribuinte o direito constitucional da ampla defesa e do contraditório amparado pelo inciso LV do artigo 5º, em esgotar as vias administrativas perante a Fazenda Tributária, acerca da inexistência de tributo devido no processo administrativo fiscal, regulado nos termos do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e suas alterações.

## 7- OS PRECEDENTES REPRESENTATIVOS DA SÚMULA VINCULANTE Nº 24

Conforme já o acima exposto, a súmula vinculante advém de decisões reiteradas do Supremo Tribunal Federal sobre matéria constitucional. Ao editar os verbetes com efeito vinculante, que contém, de forma concisa, a jurisprudência consolidada dos ministros sobre determinada matéria, busca-se uniformizar a interpretação sem exigir que o Supremo Tribunal Federal decida casos idênticos sobre a mesma questão constitucional.

Neste contexto, segue o precedente representativo, destacando as jurisprudências que expressam, de forma sucinta, a fundamentação e o contexto fático em que foram aprovadas:

Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADI 1.571 MC), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137/1990 - que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (Lei 9.249/1995, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. [HC 81.611, rel. min. **Sepúlveda Pertence**, P, j. 10-12-2003, DJ de 13-5-2005].

Nota-se que, antes de promover a denúncia de ilícito tributário, cabe ao Ministério Público analisar a materialidade do crime, verificando sua ocorrência e, principalmente, aguardando o desfecho do procedimento administrativo instaurado para apuração do tributo devido pelo contribuinte.

### • INVIABILIDADE DE INSTAURAÇÃO DA PERSECUÇÃO PENAL ANTES DA CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

(...) os crimes tributários são de natureza material, uma vez que sua consumação se dá não com a conduta de declaração falsa ou omissão de dados, mas com a ocorrência do resultado consistente na supressão ou redução do tributo. E não há tributo sem que a autoridade administrativa, após o devido

processo legal, constitua o crédito em termos definitivos. 6. Nesse contexto, a justa causa deve ser aferida no momento da apresentação da exordial, já que os elementos indiciários de autoria e prova da materialidade devem lastrear a admissão da acusação. Em outras palavras, a condição objetiva de punibilidade não pode ser preenchida depois de iniciado o processo penal. [Rcl 31.194 MC, rel. min. **Roberto Barroso**, dec. monocrática, j. 29-11-2018, DJE 257 de 3-12-2018].

Em princípio, atesto que a decisão definitiva do processo administrativo consubstancia condição objetiva de punibilidade. Em outras palavras, não se pode afirmar a existência, nem tampouco fixar o montante da obrigação tributária até que haja o efeito preclusivo da decisão final administrativa. Vale ressaltar que, a partir do precedente firmado no HC 81.611/DF, firmou-se nesta Corte jurisprudência no sentido de que o crime contra a ordem tributária (art. 1º, I a IV, da Lei 8.137/1990) somente se consuma com o lançamento definitivo. É que, em razão da pendência de recurso administrativo perante as autoridades fazendárias, não se pode falar de crime. Uma vez que essa atividade persecutória funda-se tão somente na existência de suposto débito tributário, não é legítimo ao Estado instaurar processo penal cujo objeto coincida com o de apuração tributária que ainda não foi finalizada na esfera administrativa. [HC 102.477, voto do rel. min. **Gilmar Mendes**, 2ª T, j. 28-6-2011, DJE 153 de 10-8-2011].

Nestes julgados revela-se que, poderá ocorrer o trancamento ou o prosseguimento da ação penal por ausência de justa causa, até o exaurimento da via administrativa que definirá a existência ou não da constituição definitiva do crédito tributário.

É pacífica a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal quanto à necessidade do exaurimento da via administrativa para a validade da ação penal, instaurada para apurar infração aos incisos I a IV do art. 1º da Lei 8.137/1990. (...) 2. A denúncia ministerial pública foi ajuizada antes do encerramento do procedimento administrativo fiscal. A configurar ausência de justa causa para a ação penal. Vício processual que não é passível de convalidação. 3. Ordem concedida para trancar a ação penal. [HC 100.333, rel. min. **Ayres Britto**, 2ª T, j. 21-6-2011, DJE 201 de 19-10-2011].

Com efeito, revela-se juridicamente inviável a instauração de persecução penal, mesmo na fase investigatória, enquanto não se concluir, perante órgão competente da administração tributária, o procedimento fiscal tendente a constituir, de modo definitivo, o crédito tributário. Enquanto tal não ocorrer, como sucedeu neste caso, estar-se-á diante de comportamento desvestido de tipicidade penal (RTJ 195/114), a evidenciar, portanto, a impossibilidade jurídica de se adotar, validamente, contra o (suposto) devedor, qualquer ato de persecução penal, seja na fase pré-processual (inquérito policial), seja na fase processual (persecutio criminis in iudicio), pois — como se sabe — comportamentos atípicos (como na espécie) não justificam, por razões óbvias, a utilização, pelo Estado, de medidas de repressão criminal. [Rcl 10.644 MC, rel. min. **Celso de Mello**, dec. monocrática, j. 14-4-2011, DJE 74 de 19-4-2011].

Pode-se enxergar que as decisões do Supremo Tribunal Federal, sempre são direcionadas para a necessidade de esgotamento do processo administrativo fiscal como pressuposto para o início das investigações ou a iniciativa de propositura ou prosseguimento da ação penal pelo próprio Ministério Público.

**• MITIGAÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE 24 ANTE AS PECULIARIDADES DO CASO CONCRETO**

A questão posta no presente writ diz respeito à possibilidade de instauração de inquérito policial para apuração de crime contra a ordem tributária, antes do encerramento do procedimento administrativo-fiscal. 2. O tema relacionado à necessidade do prévio encerramento do procedimento administrativo-fiscal para configuração dos crimes contra a ordem tributária, previstos no art. 1º da Lei 8.137/1990, já foi objeto de aceso debate perante esta Corte (...). 3. A orientação que prevaleceu foi exatamente a de considerar a necessidade do exaurimento do processo administrativo-fiscal para a caracterização do crime contra a ordem tributária (Lei 8.137/1990, art. 1º) (...). 4. Entretanto, o caso concreto apresenta uma particularidade que afasta a aplicação dos precedentes mencionados. 5. Diante da recusa da empresa em fornecer documentos indispensáveis à fiscalização da Fazenda estadual, tornou-se necessária a instauração de inquérito policial para formalizar e instrumentalizar o pedido de quebra do sigilo bancário, diligência imprescindível para a conclusão da fiscalização e, conseqüentemente, para a apuração de eventual débito tributário. 6. Desse modo, entendo possível a instauração de inquérito policial para apuração de crime contra a ordem tributária, antes do encerramento do processo administrativo-fiscal, quando for imprescindível para viabilizar a fiscalização. [HC 95.443, rel. min. Ellen Gracie, 2ª T, j. 2-2-2010, DJE 30 de 19-2-2010].

Importante descrever que o julgado, não obstante a jurisprudência pacífica quanto ao termo inicial dos crimes contra a ordem tributária, restou pela não aplicabilidade da Súmula Vinculante nº 24 devido à peculiaridade do caso concreto, propugnou-se pela possibilidade da instauração do inquérito policial antes de encerrado o processo administrativo, no caso de embaraço à fiscalização tributária ou até mesmo de indícios da prática de outros delitos fiscais praticados pelo contribuinte.

Contudo, a prevalência das decisões do Supremo Tribunal Federal configura-se como impossível a instauração da persecução penal nos casos em que o crédito tributário ainda não foi constituído definitivamente, mesmo em sede de inquérito policial ou ajuizada a ação penal, sob pena de configurar injusto constrangimento, pois está destituída de tipicidade penal a conduta objeto de investigação pelo poder público.

Nesta linha, resta impossibilitado o prosseguimento dos demais atos persecutórios e ao mesmo tempo invalida desde a origem, o procedimento judicial ou extrajudicial da persecução penal acaso em andamento.

## **8- CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - LEI Nº 8.137/1990**

Conforme a legislação são crimes praticados pelos contribuintes tipificados nos artigos 1º e 2º da norma:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

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.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

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.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

No que tange a legitimidade processual, assim dispõe os artigos 15 e 16 da lei supracitada, nos termos seguintes:

Art. 15. Os crimes previstos nesta lei são de ação penal pública, aplicando-se-lhes o disposto no art. 100 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal.

Art. 16. Qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nesta lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

Os crimes previstos na Lei nº 8.137/90, são de natureza material, uma vez que sua consumação se dá com a ocorrência do resultado consistente na supressão ou redução do tributo, não com a conduta de declaração falsa ou omissão de dados.

No direito tributário somente se verifica o implemento da condição objetiva de punibilidade em relação ao crime de natureza material, quando constituído definitivamente o crédito tributário, ou seja, depois de esgotada a via administrativa na qual se discute a efetiva legalidade do seu montante.

No entanto, os contribuintes reclamam cada vez mais na esfera judicial a violação do disposto na Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal, tendo em vista o recebimento de denúncia pela suposta prática de delito contra a Fazenda Tributária na forma da Lei nº 8.137/90, sem que fosse do conhecimento do Juízo a não ocorrência do esgotamento do debate sobre a dívida em questão na esfera administrativa, considerado, ainda, inexistir lançamento definitivo do tributo em nome do contribuinte.



Leia-se o teor da Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal: “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.”

Em sua grande maioria, os contribuintes requerem a extinção da ação penal enquanto aguarda-se o julgamento de recurso na esfera administrativa até que seja proferida outra decisão nos termos da Súmula Vinculante nº 24, devendo haver o trancamento da ação penal pela impossibilidade material de recebimento da denúncia ante a não configuração do tipo penal e por falta de justa causa.

Para Renato Brasileiro, a justa causa é o suporte probatório mínimo (*probable cause*) que deve lastrear toda e qualquer acusação penal. Tendo em vista que a simples instauração de um processo penal já atinge o chamado *status dignitatis* do imputado, não se pode admitir a instauração de processos levianos, temerários, desprovidos de um lastro mínimo de elementos de informação, provas cautelares, antecipadas ou não repetíveis, que dê arrimo à acusação.<sup>15</sup>

O Ministério Público fica impedido de ajuizar ação penal uma vez que a consumação da infração não se dá com a conduta de declaração falsa ou omissão de dados, mas com a ocorrência do resultado consistente na supressão ou redução do tributo. E não há tributo sem que a autoridade administrativa, após o devido processo legal, constitua o crédito em termos definitivos.

Nesse sentido, a justa causa deve ser aferida no momento da apresentação da exordial já que os elementos indiciários de autoria e prova da materialidade devem lastrear a admissão da acusação. Em outras palavras, a condição objetiva de punibilidade não pode ser preenchida depois de iniciado o processo penal, ou seja, somente após preclusa a via administrativa na qual se discutem a efetiva supressão ou redução do tributo e o seu montante.

A Súmula Vinculante nº 24 procurou solucionar as questões conflitantes de interpretações judiciais, inclusive, as questões penais e tributárias com o objetivo de harmonizar a sistemática das normas aplicáveis aos crimes contra a ordem tributária.

---

<sup>15</sup> Lima, Renato Brasileiro de. Manual de Processo Penal. Volume Único. 4ª ed. rev., ampl. e atual. Salvador. Editora JusPodivm. 2016. Pág. 259.

Contudo, ao analisar as possíveis consequências técnicas e teóricas em virtude dos inúmeros processos judiciais envolvendo matéria tributária, há de se refletir acerca da separação de atribuições no decorrer da atuação da fiscalização tributária na identificação de crimes tributários com a apartada atuação do Ministério Público que é o titular da ação penal pública previsto constitucionalmente (CF, art. 129, II).

Por fim, vale dizer que aguardar pelo término dos processos no âmbito administrativo, cível e penal para que se consagre a sanção penal de crimes cometidos contra a ordem tributária, cuja demora dos inúmeros recursos judiciais e a enorme burocracia administrativa e judiciária dispendiosa e lenta, bem como a absorção de insumos humanos e financeiros, levam à possibilidade de extinção da punibilidade mediante o pagamento ou parcelamento do tributo, seja na fase do processo administrativo ou penal esvaziando a possibilidade de sanções penais previstas pela Lei nº 8.137/90.

## 9- APONTAMENTOS ACERCA DA CRIMINALIZAÇÃO DE CONDUTAS LIGADAS À TRIBUTAÇÃO

Conforme o proposto no presente estudo, tem-se por escopo principal a abordagem acerca dos aspectos relevantes da incidência da Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal. Para tanto, faz-se necessário discorrer, brevemente, sobre a tutela penal da ordem tributária.

Conforme os princípios inscritos na Constituição Federal Brasileira que legitimam e orientam a sistemática penal, o sistema penal brasileiro consolidou-se como garantista para resguardar os direitos individuais dos cidadãos.

Neste sentido, segundo o autor Leandro Paulsen, o exercício do *jus puniendi* do Estado deve ocorrer para criminalizar as condutas lesivas aos bens públicos. Com a função indispensável de proteção dos bens jurídicos essenciais, o direito penal não se presta ao papel de auditor fiscal (arrecadador de impostos) quando da atuação judicial em obrigar o contribuinte ao pagamento dos tributos que efetivamente lesionem ou apresentam lesão dos bens jurídicos.<sup>16</sup>

Crimes ou infrações ao normativo tributário implica, via de regra, sanções penais e administrativas.

No caso dos crimes contra a ordem tributária, os principais bens protegidos são a integridade do erário, a arrecadação e o cumprimento das leis tributárias.

O direito penal tributário, sem prejuízo das sanções administrativas no âmbito da fazenda tributária, atua na inibição e repressão de determinadas condutas que apresentam especial caráter ofensivo a legislação tributária, configurando-se o crime contra a ordem tributária.

Aos crimes tributários aplicam-se os princípios constitucionais próprios do direito penal, assegurando-se a observância às garantias individuais da legalidade (art. 5º, XXXIX), da irretroatividade (art. 5º, XL), da pessoalidade (art. 5º, XLV), do direito à ampla defesa e ao contraditório (art. 5º, LV) e a possibilidade da utilização do *habeas*

---

<sup>16</sup> PAULSEN Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 8ª ed. São Paulo. Saraiva. 2017. Pág. 520.

*corpus* para o relaxamento de prisão irregular ou trancamento da ação penal sem justa causa (art. 5º, LXVIII).

Alguns crimes estão previstos no Código Tributário e outros na Lei nº 8.137/1990.

Nos termos do entendimento firmado na Súmula 17 pelo Superior Tribunal de Justiça é comum que os crimes tributários sejam perpetrados mediante falsidade material ou ideológica. Nesses casos, o crime de falso restará absorvido pelo crime previdenciário ou contra a ordem tributária, relativamente ao estelionato.<sup>17</sup>

### **9.1- Princípio da Insignificância**

O princípio da insignificância é um instituto que afasta a persecução penal no caso dos crimes contra a ordem tributária devido a ausência de justa causa relativo a conduta que, embora descrita como tipo penal, é de tal modo irrelevante em função da diminuta ofensividade, que sequer afeta o bem protegido pela norma.

Portanto, o Estado só deve cuidar de situações graves e relevantes para a sociedade. Reconhece-se ao direito penal função subsidiária, deixando-se de penalizar as condutas típicas quando a lesão ao bem jurídico tutelado pela lei penal mostrar-se irrisória, onde, nessa situação, a sanção penal assumiria caráter desproporcional.

Assevera Leandro Paulsen<sup>18</sup> que, para que seja reconhecida a insignificância da conduta delituosa, além do valor material do objeto do crime, é necessário o preenchimento dos seguintes vetores conforme o Supremo Tribunal Federal:

1. Mínima ofensividade da conduta do agente;
2. Ausência de periculosidade social da ação;
3. Reduzido grau de reprovabilidade do comportamento;
4. Relativa inexpressividade da lesão jurídica.

---

<sup>17</sup> Superior Tribunal de Justiça - Súmula 17. Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido.

O Supremo Tribunal Federal já decidiu que “uma conduta administrativamente irrelevante não pode ter relevância criminal, em consonância com os princípios da subsidiariedade, da fragmentariedade, da necessidade e da intervenção mínima que regem o direito penal”.<sup>19</sup>

Exercendo seu poder regulamentar o Ministério da Fazenda editou a Portaria nº 75 e a Portaria nº 130/2012, que regulamenta os valores mínimos para ajuizamento das execuções fiscais, que, atualmente, é de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Por outro lado, o STF ao interpretar a aplicação do princípio da insignificância nos procedimentos tributários entendeu que se a própria Administração Pública não persegue os débitos tributários em valores inferiores aos constantes das referidas portarias, não haveria interesse em persecução penal promovida pelo Estado com o objetivo punitivo, tendo em vista que o direito penal é considerado última *ratio*. (STF. 1ª Turma. HC 120617, Rel. Min. Rosa Weber, julgado em 04/02/2014).

Entendeu o Superior Tribunal de Justiça que o valor a ser considerado para fins de aplicação do princípio da insignificância é aquele fixado no momento da consumação do crime, isto é, da constituição definitiva do crédito tributário, e não o valor por ocasião da inscrição desse crédito na dívida ativa acrescido de juros e multa.

---

<sup>18</sup> *Ibidem*, p. 521-523.

<sup>19</sup> *HABEAS CORPUS*. DESCAMINHO. MONTANTE DOS IMPOSTOS NÃO PAGOS. DISPENSA LEGAL DE COBRANÇA EM AUTOS DE EXECUÇÃO FISCAL. LEI N. 10.522/02, ART. 20. IRRELEVÂNCIA ADMINISTRATIVA DA CONDUTA. INOBSERVÂNCIA AOS PRINCÍPIOS QUE REGEM O DIREITO PENAL. AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA. ORDEM CONCEDIDA. 1. De acordo com o artigo 20 da Lei n. 10.522/02, na redação dada pela Lei n. 11.033/04, os autos das execuções fiscais de débitos inferiores a dez mil reais serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, em ato administrativo vinculado, regido pelo princípio da legalidade. 2. O montante de impostos supostamente devido pelo paciente é inferior ao mínimo legalmente estabelecido para a execução fiscal, não constando da denúncia a referência a outros débitos em seu desfavor, em possível continuidade delitiva. 3. Ausência, na hipótese, de justa causa para a ação penal, pois uma conduta administrativamente irrelevante não pode ter relevância criminal. Princípios da subsidiariedade, da fragmentariedade, da necessidade e da intervenção mínima que regem o direito penal. Inexistência de lesão ao bem jurídico penalmente tutelado. 4. O afastamento, pelo órgão fracionário do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, da incidência de norma prevista em lei federal aplicável à hipótese concreta, com base no art. 37 da Constituição da República, viola a cláusula de reserva de plenário. Súmula Vinculante 10 do Supremo Tribunal Federal. 5. Ordem concedida, para determinar o trancamento da ação penal” (STF, Segunda Turma, rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, HC 92438, 2008).

(STJ. 6ª Turma. REsp 1306425/RS, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, julgado em 10/06/2014).

Cezar Bitencourt afirma que determinar o momento consumativo do crime é quando o tipo está inteiramente realizado, ou seja, quando o fato concreto se subsume no tipo abstrato da lei penal. Quando são preenchidos todos os elementos do tipo objetivo, pelo fato natural, ocorre a consumação, ou seja, é o momento em que o agente realiza em todos os seus termos o tipo legal da figura delituosa, e em que o bem jurídico penalmente protegido sofre a lesão efetiva ou a ameaça.<sup>20</sup>

Contudo, não obstante o pequeno valor do tributo iludido, sonegado ou apropriado, há outros elementos que apontam para a periculosidade e alta reprovabilidade da conduta. Quando o descaminho é praticado em contexto de reiteração delitiva, por exemplo, a resposta penal se impõe como instrumento para fazer cessar a violação à ordem.

O Supremo Tribunal Federal entende que a reiteração delitiva afasta a insignificância da conduta “em razão do alto grau de reprovabilidade” do comportamento<sup>21</sup>. Destacou: “embora seja reduzida a expressividade financeira do tributo omitido ou sonegado pelo paciente, não é possível acatar a tese de irrelevância material da conduta por ele praticada, tendo em vista ser ela uma prática habitual na sua vida pregressa, o que demonstra ser ele um infrator contumaz e com personalidade voltada à prática delitiva, ainda que, formalmente, não se possa reconhecer, na espécie, a existência da reincidência”.<sup>22</sup>

O Superior Tribunal de Justiça segue o mesmo entendimento, tendo decidido que, se a “contumácia delitiva é patente”, não há como “deixar de reconhecer, em razão dela, o elevado grau de reprovabilidade do comportamento do agravante, bem como a efetiva periculosidade ao bem jurídico que se almeja proteger, de modo a

---

<sup>20</sup> Bitencourt, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal. Parte Geral. Vol. 1. 24ª ed. São Paulo. Saraiva. 2018. Pág. 779.

<sup>21</sup> STF, Segunda Turma, rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, HC 115.514, mar. 2013.

<sup>22</sup> STF, Primeira Turma, rel. Min. DIAS TOFFOLI, HC 115.869, abr. 2013.

impedir a aplicação do princípio da insignificância”<sup>23</sup> e, ainda: “Inaplicável o princípio da insignificância quando configurada a habitualidade na conduta criminosa”.<sup>24</sup>

Em suma, prevalece o entendimento de que não se justifica a punição do agente quando o legislador, em face da pequena dimensão da lesão, dispensa própria reparação civil, no caso a cobrança do tributo que tenha deixado de ser pago e da multa de ofício imposta pela infração cometida.

## **9.2- O Falso como Crime-Meio e o Princípio da Consunção**

Bitencourt define que pelo princípio da consunção, chamado também de absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro crime. Assim, há consunção quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta. Por isso, o crime consumado absorve o crime tentado, o crime de perigo é absorvido pelo crime de dano.<sup>25</sup>

Assim, há consunção quando o crime-meio é realizado como uma fase ou etapa do crime-fim, onde vai esgotar seu potencial ofensivo, sendo, por isso, a punição somente da conduta criminosa final do agente.

Há crimes perpetrados como simples meios para o cometimento de outros crimes, o chamado crime-meio é considerado absorvido pelo crime-fim e, por isso, não resta punido de modo autônomo.

Em matéria tributária, a falsificação de documento ou a falsidade ideológica figura-se como crime-meio.

Isso ocorre em sede de descaminho, como se vê no julgado: “1. Hipótese na qual o recorrido supostamente utilizou notas fiscais falsas com a finalidade única de facilitar o transporte, em território nacional, de produtos estrangeiros que sabia terem sido irregularmente importados, e os documentos contrafeitos não detinham

---

<sup>23</sup> STJ, Quinta Turma, rel. Min. MARCO AURÉLIO BELLIZZE, AgRg no REsp 1300640/RS, nov. 2012.

<sup>24</sup> STJ, Quinta Turma, rela. Mina. REGINA HELENA COSTA, AgRg no AREsp 323.486/RS, dez. 2013.

potencialidade lesiva autônoma, razões pelas quais é cabível a incidência do princípio da consunção, de forma a considerar absorvido o falso pelo delito de descaminho”.<sup>26</sup> Mas é preciso ter em conta que “Os crimes de falso somente são absorvidos pelo crime de sonegação fiscal quando constitui meio/caminho necessário para a sua consumação”.<sup>27</sup>

Assim, aplica-se a penalidade pela infração maior, desconsiderando-se a infração que lhe serviu de instrumento. Com a absorção do crime-meio, não resta justa causa para que o agente seja denunciado pelo crime-meio<sup>28</sup> deverá ser processado e julgado apenas pelo crime-fim.

Conforme já explicitado acima, sob o comando da Súmula 17, o STJ passou a considerar aplicável o princípio da consunção ou da absorção quando os crimes de uso de documento falso e falsidade ideológica (crime-meio) tiverem sido praticados para facilitar ou encobrir a falsa declaração, com vistas à efetivação do pretendido crime de sonegação fiscal (crime-fim).

### **9.3- Constituição Definitiva do Crédito Tributário**

A prática delituosa contra a ordem tributária tipificada em um dos incisos do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, independentemente de qualquer atividade de autoridade fazendária, ocorrerá quando do pagamento do tributo em valor reduzido, ou mesmo a supressão do tributo, mediante omissão de informação ou prestação de informação falsa; ou inserção de dados inexatos em livros contábeis; ou ainda adulteração de nota fiscal, fatura, duplicata etc. Ou seja, a lesão ao bem jurídico penalmente tutelado já terá sido produzida com a conduta ou a omissão, produzindo o resultado por meio da qual se suprime ou reduz o tributo.<sup>29</sup>

---

<sup>25</sup> Bitencourt, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal. Parte Geral. Vol. 1. 24ª ed. São Paulo. Saraiva. 2018. Pág. 377-379.

<sup>26</sup> TRF4, Oitava Turma, rel. p/Acórdão VICTOR LUIZ DOS SANTOS LAUS, D.E. 5006973-57.2012.404.7002, 29 de outubro de 2013.

<sup>27</sup> STJ, Quinta Turma, rel. Min. JORGE MUSSI, AgRg no REsp 1246165/MG, fev. 2012.

<sup>28</sup> STJ, Quinta Turma, rel. Min. MARCO AURÉLIO BELLIZZE, RHC 31.321/PR, maio 2013.

<sup>29</sup> Ibidem, p. 525.



O Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante 24: “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”.

Durante o debate acerca da aprovação da Súmula Vinculante 24, o Ministro Celso de Mello observou que a instauração da persecução penal antes do lançamento definitivo do tributo implicaria “instauração prematura, abusiva e destituída de justa causa”.

Antes mesmo da edição da referida súmula vinculante o Supremo Tribunal Federal já havia decidido que: “Enquanto o crédito tributário não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90” e esclareceu: “É que, até então, não havendo sido ainda reconhecida a exigibilidade do crédito tributário (*an debeat*) e determinado o respectivo valor (*quantum debeat*), estar-se-á diante de conduta absolutamente desvestida de tipicidade penal”.

Entendeu o Supremo Tribunal Federal que: “A instauração de persecução penal, desse modo, nos crimes contra a ordem tributária definidos no art. 1º da Lei nº 8.137/90 somente se legitimará, mesmo em sede de investigação policial, após definitiva constituição do crédito tributário, pois, antes que tal ocorra, o comportamento do agente será penalmente irrelevante, porque manifestamente atípico”.<sup>30</sup>

No julgamento do HC 81611 de 2013 o Tribunal Pleno asseverou: “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 Lei nº 8.137/90 – 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 do tipo”.

Do mesmo julgado vale destacar que, “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”.<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup> STF, Tribunal Pleno, rel. Min. CELSO DE MELLO, Pet 3593 QO, 2007.

<sup>31</sup> STF, Tribunal Pleno, rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, HC 81611, 2003.

Destarte, a configuração do tipo dependerá da regular e definitiva constituição do crédito tributário na esfera administrativa, ou seja, de que já esteja demonstrado de forma inequívoca, após o julgamento da impugnação e dos recursos do contribuinte, que o tributo era mesmo devido e não foi pago.

Dispõe a Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça: “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”.

Isto quer dizer que, quando o próprio contribuinte através de declaração prestada ao Fisco ou por confissão de débito para fins de parcelamento para formalização do crédito tributário é suficiente para que se considere o crédito definitivamente constituído. Então não há que se esperar por processo administrativo fiscal.

O crédito tributário pode ser discutido em juízo nas Varas de competência para o julgamento de ações tributárias, conforme já assentado no julgado do Superior Tribunal de Justiça: “a mera propositura de ação cível para anular o lançamento tributário não tem força suficiente para suspender, de forma compulsória, o curso do processo penal, haja vista a independência das instâncias cível e penal” (STJ, REsp 1517168/SC, Rel. Min. Rogério S. Cruz, Sexta Turma, set. 2016).

A jurisprudência uniforme no Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que a pendência de discussão acerca da exigibilidade do crédito tributário perante o Poder Judiciário não obriga a suspensão da ação penal, dada a independência entre as esferas.

Embora não corresponda ao pagamento do tributo devido, o depósito do montante do tributo em ação anulatória suspende a exigibilidade do crédito, nos termos do art. 151, inciso II, do Código Tributário Nacional<sup>32</sup>, e fica indisponível, sujeito à decisão final que venha a transitar em julgado, de modo que, se devido for o crédito tributário, sua satisfação já estará garantida. O STJ entende que em face de depósito integral deve ser suspensa a ação penal respectiva, nos termos do art. 93 do Código de

---

<sup>32</sup> Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - .....

II - o depósito do seu montante integral.

Processo Penal<sup>33</sup> até o julgamento definitivo na esfera cível (STJ, AgRg no AgRg no REsp 1332292/RS, rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, Quinta Turma, maio 2016).

#### **9.4- Representação Fiscal para Fins Penais**

O Decreto nº 70.235, de 06 de março 1972 que trata do Processo Administrativo Fiscal, dispõe em seu artigo 12 que: “O servidor que verificar a ocorrência de infração à legislação tributária federal e não for competente para formalizar a exigência, comunicará o fato, em representação circunstanciada, a seu chefe imediato, que adotará as providências necessárias”.

Assim, a autoridade fiscal que verificar a ocorrência de condutas que o normativo legal considerar crime tributário deverá proceder à representação para fins penais, comunicando ao superior imediato que adotará as providências necessárias para fins de ação penal junto ao Ministério Público.

Para fins da persecução penal dispõe o artigo 83, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com as alterações dadas pela Lei nº 10.350/2010 e Lei nº 11.382/2011, nestes termos:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

---

<sup>33</sup> 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

Desta forma, o encaminhamento de representação ao Ministério Público está condicionado ao prévio exaurimento do processo administrativo fiscal na esfera da fazenda tributária. Isso porque se trata de crimes materiais ou de resultado, figurando o não pagamento de tributo devido como elemento normativo do tipo.

A mesma lei determina que o encaminhamento da representação fiscal para fins penais junto ao Ministério Público também será suspenso caso o contribuinte faça adesão ao programa de parcelamento do débito tributário, com a consequente suspensão da punibilidade do poder estatal. Contudo, caso a fazenda tributária verifique que o contribuinte não cumpre com os requisitos legais para aderir ao parcelamento ou deixar de pagar as parcelas, ocorre a exclusão do contribuinte do parcelamento, hipóteses em que poderá ocorrer a representação fiscal para fins penais ao Ministério Público.

Nesse contexto, a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003 que altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social, em seu artigo 9º <sup>34</sup> criou o denominado parcelamento especial (PAES), que dispõe acerca do instituto da suspensão da pretensão punitiva estatal, que se dá quando o agente estiver incluído no regime de parcelamento. Nesse caso, parcelamento do crédito tributário acarreta a suspensão da pretensão punitiva, não podendo haver o oferecimento da denúncia nesse meio tempo. Acarreta também a suspensão do prazo prescricional. Contudo, o pedido de parcelamento deve ser feito antes do recebimento da denúncia.

---

processo, após a inquirição das testemunhas e realização das outras provas de natureza urgente.

<sup>34</sup> Art. 9º. 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.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

## 9.5- Das Funções Institucionais do Ministério Público

Diante da necessidade de se proteger os direitos difusos e coletivos surgiu no Brasil a Ação Civil Pública instituída por meio da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985, com o objetivo de responsabilização por danos causados ao meio ambiente, ao consumidor e a outros interesses difusos e coletivos.

Uma vez institucionalizada pela Constituição Federal de 1988 (art. 129,III), a Ação Civil Pública passou a ser largamente utilizada na proteção de outros bens tutelados pelo Estado, como infração à ordem econômica e à economia popular, criança e adolescente, populações indígenas, moralidade administrativa e, em matéria tributária, a defesa do contribuinte, bem como quaisquer outros interesses difusos e coletivos.<sup>35</sup>

Em razão da grande aplicação, foi na mesma medida objeto de impugnação nas vias judiciais, destacando no que se refere aos temas de legitimidade e adequação da via processual para promover a defesa do contribuinte em ações de natureza tributária.<sup>36</sup>

O artigo 24, do Decreto-Lei nº 3.689, de 03 de outubro de 1941, (Código de Processo Penal), dispõe acerca da Ação Penal de titularidade do Ministério Público, assim transcrito:

(...)

Art. 24. Nos crimes de ação pública, esta será promovida por denúncia do Ministério Público, mas dependerá, quando a lei o exigir, de requisição do Ministro da Justiça, ou de representação do ofendido ou de quem tiver qualidade para representá-lo.

§ 2º Seja qual for o crime, quando praticado em detrimento do patrimônio ou interesse da União, Estado e Município, a ação penal será pública. (Incluído pela Lei nº 8.699, de 27.8.1993).

Os crimes tributários são de ação penal incondicionada. Significa que poderá ser promovida pelo Ministério Público sem que esta iniciativa dependa ou se

---

<sup>35</sup> Boletim Científico: República Federativa do Brasil - Escola Superior do Ministério Público da União. Ano 1 – Número 1 – Outubro/Dezembro 2001 – Brasília, DF - Home page: [www.esmpu.mpu.gov.br](http://www.esmpu.mpu.gov.br) acesso em 29/05/2019.

<sup>36</sup> Sobre o tema ver: *Aspectos Controvertidos da Ação Civil Pública*. São Paulo. Revista dos Tribunais. 2001.

subordine a qualquer condição, embora normalmente chegam ao conhecimento do Ministério Público através de representação fiscal formulada por autoridade fiscal.

A Ação Penal Pública Incondicionada é aquela titularizada pelo Ministério Público e que prescinde da manifestação da vítima ou de terceiros para ser exercida.

Com efeito, de acordo com Bitencourt, a regra geral é de que a ação penal seja pública incondicionada. Assim, os crimes previstos na Parte Especial do Código Penal, bem como na legislação especial, são de ação pública incondicionada ou absoluta. Isso quer dizer que o Ministério Público não necessita de autorização ou manifestação de vontade de quem quer que seja para iniciá-la. Basta constatar que está caracterizada a prática do crime para promover a ação penal.<sup>37</sup>

O artigo 15 da Lei nº 8.137/90 que define os crimes contra a ordem tributária, dispõe expressamente que os crimes nela previstos “*são de ação penal pública, aplicando-se-lhes o disposto no art. 100 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal*”. Em seu artigo 16 acrescenta: “*Qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nesta lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção*”.

Em 2003, no tocante a matéria acerca da persecução penal do crimes contra a Fazenda Tributária, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento de que a representação fiscal não é condição para o oferecimento da denúncia: “*O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita ‘representação tributária’, se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo*”.<sup>38</sup>

No ano de 2007, ao julgar a Petição 3593 sob a relatoria do Ministro Celso de Mello, o Supremo Tribunal Federal entendeu que conforme a jurisprudência do STF não se torna possível “*admitir a prematura instauração de procedimento penal para apuração da prática de crime contra a ordem tributária (artigo 1º da Lei 8.137/90) se, em relação a esses fatos supostamente delituosos, existe processo administrativo ainda não definitivamente concluído*”.

---

<sup>37</sup> Bitencourt, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal. Parte Geral. Vol. 1. 24ª ed. São Paulo. Saraiva. 2018. Pág. 1396.

Com a edição da Lei nº 9.430, de 1996, que trata da legislação tributária federal, o tema acerca da persecução penal pelo Ministério Público parecia estar longe de uma interpretação harmônica e sistemática.

Nesse contexto, foi impetrada a Ação Direta da Inconstitucionalidade – ADIN nº 1.571 movida pelo Ministério Público sob a alegação da inconstitucionalidade do artigo 83, da Lei nº 9.430/96, por estar em desacordo com o artigo 129, inciso I da Constituição Federal<sup>39</sup>, uma vez que estabeleceria uma limitação ao exercício da função do Ministério Público para prover ação pública em crimes de ordem tributária.

Em sede de liminar, o Supremo Tribunal Federal assentou que o dispositivo da lei estaria destinado somente aos agentes da Fazenda Tributária, e caso o Ministério Público tendo conhecimento da prática de crimes contra a Fazenda Pública não estaria impedido de impetrar a ação penal.

Contudo, o Supremo Tribunal Federal em sentido diverso à decisão da ADI nº 1.571 MC, proferiu no precedente representativo no HC nº 81.611-1 os seguintes termos: “Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADI 1.571 MC), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137/1990 — que é material ou de resultado —, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (Lei 9.249/1995, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. [HC 81.611, rel. min. Sepúlveda Pertence, P, j. 10-12-2003, DJ de 13-5-2005.]”

Sob a relatoria do Ministro Joaquim Barbosa no Habeas Corpus nº 84.414<sup>40</sup>, salientou-se o posicionamento do Plenário da Corte no sentido de que antes

---

<sup>38</sup> STF, Tribunal Pleno, rel. Min. GILMAR MENDES, ADI 1571, 2003.

<sup>39</sup> Art. 129. São funções institucionais do Ministério Público:

I - promover, privativamente, a ação penal pública, na forma da lei.

<sup>40</sup> HC 83.414-1 – Rio Grande do Sul - Rel. Joaquim Barbosa.

do esgotamento da via administrativa não há crime tributário, o que torna inviável o oferecimento da denúncia, asseverando que: *O delito tipificado no art. 1º da Lei 8.137/1990 é crime material que se consuma apenas com o lançamento definitivo, o que não ocorre antes do exaurimento do procedimento administrativo. Isso porque “tributo” é elemento normativo do próprio tipo penal, o que faz com que eventual processo criminal de fato ainda não típico acarrete constrangimento ilegal por falta de justa causa para a ação penal.*

Assim, o Supremo Tribunal Federal firmou posicionamento de que os crimes definidos na Lei nº 8.137/90, podem ser materiais se consumando quando houver caracterizada a materialidade do fato (crime de resultado), ou formais quando consumados independentemente do resultado (crime de mera conduta).

## **9.6- Da Suspensão da Punibilidade pelo Parcelamento**

Conforme o exposto acima acerca da Súmula Vinculante nº 24, para o Supremo Tribunal Federal é impossível a instauração da persecução penal nos casos em que o crédito tributário ainda não foi constituído definitivamente, mesmo em sede de inquérito policial ou ajuizada a ação penal, sob pena de configurar injusto constrangimento, pois está destituída de tipicidade penal a conduta objeto de investigação pelo poder público.

Nesse contexto, o Ministério Público fica impossibilitado de dar prosseguimento dos demais atos persecutórios da ação penal, caso contrário invalida desde a origem, o procedimento judicial ou extrajudicial da persecução penal.

Com o parcelamento dos débitos tributários o contribuinte terá a imediata suspensão da pretensão punitiva relativa aos crimes materiais relacionados à tributação que pressupõem a existência do débito. Contudo, o efeito suspensivo só ocorre quando o parcelamento for formalizado antes do recebimento da denúncia, conforme os termos inscritos no artigo 83, § 2º, da Lei nº 9.430/96, com a nova redação da Lei nº 12.382/2011.

Assim, nos termos da supramencionada lei, uma vez cumpridos os requisitos para a obtenção do parcelamento, o contribuinte deverá satisfazer



integralmente o crédito tributário, inclusive acessórios, implicando na extinção da pretensão punitiva pelo Estado e livrar-se da persecução penal.

Com o advento da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, que instituiu o Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), surgiu a possibilidade de regularizar os débitos tributários com a Fazenda Tributária trazendo a hipótese da suspensão punitiva do Estado nos termos do artigo 15, nestes termos:

Art. 15. 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 no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, também:

I – a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei;

II – aos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13.

§ 3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

Aqui, vale destacar que além da suspensão punitiva do contribuinte que aderisse ao programa de parcelamento, de acordo com o § 3º do mesmo artigo, seria extinta a punibilidade com o adimplemento total do débito tributário antes do recebimento da denúncia criminal.

Ao longo de consecutivos governos, o Poder Executivo Federal instituiu vários programas de parcelamento ou refinanciamento de débitos tributários federais no intuito de promover o incentivo à regularidade fiscal dos devedores e incrementar a arrecadação diminuindo o passivo tributário.<sup>41</sup>

Segue o breve histórico dos chamados “REFIS”:

---

<sup>41</sup> Para saber mais veja: Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais. Secretaria da Receita Federal do Brasil – Ministério da Fazenda. <http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/arquivos-e-imagens-parcelamento/estudo-sobre-os-impactos-dos-parcelamentos-especiais.pdf>

- REFIS - Programa de Recuperação Fiscal instituído pela Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Destinava-se a promover a regularização dos créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000.
- PAES - Parcelamento Especial instituído pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Instituiu parcelamento especial de débitos para com a Secretaria da Receita Federal e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, vencidos até 28 de fevereiro de 2003.
- PAEX - Parcelamento Excepcional instituído pela Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006. Instituiu parcelamento especial para os débitos de pessoas jurídicas junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003.
- REFIS da CRISE – Programa instituído pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, e pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Permitia o parcelamento das dívidas tributárias federais vencidas até 30 de novembro de 2008.
- REFIS das Autarquias e Fundações instituído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010. Estipulou parcelamento dos débitos administrados pelas autarquias e fundações públicas federais e os débitos de qualquer natureza, tributários ou não tributários, com a Procuradoria-Geral Federal. O prazo de adesão foi reaberto pela Lei nº 12.865/2013.
- REFIS da CRISE. O prazo de adesão ao programa foi reaberto pela Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013. Permitiu que os contribuintes pudessem até 31 de dezembro de 2013, incluir no parcelamento especial os débitos vencidos até 30 de novembro de 2008.
- REFIS da CRISE. O prazo de adesão ao programa foi reaberto pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, alterou o art. 17 da Lei nº 12.865, de 2013, reabrindo o prazo para adesão ao parcelamento especial até o dia 31 de julho de 2014.
- REFIS da CRISE. O prazo de adesão ao programa foi reaberto pela Lei nº 12.996, de 18 de junho de 2014, trouxe nova reabertura dos parcelamentos da Lei nº 11.941, de 2009. Essa reabertura possibilitou a inclusão de débitos vencidos até 31 de dezembro de 2013.
- REFIS da CRISE. O prazo de adesão ao programa foi reaberto pela Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, alterou o art. 2º da Lei nº 12.996, de 2014, reabrindo o prazo para adesão ao parcelamento especial até o dia 1º de dezembro de 2014.
- PROFUT - Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro instituído pela Lei nº 13.155, de 4 de agosto de 2015, concedeu às entidades desportivas profissionais de futebol a possibilidade de parcelamento dos débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até publicação da lei.
- PERT - Programa Especial de Regularização Tributária. Instituída pela Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017, abrange os débitos de natureza tributária e não tributária, vencidos até 30 de abril de 2017 junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Ressalte-se que, a cada programa de que trata os parcelamentos de débitos tributários instituídos pelo Governo Federal, a Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editam normativos (Portarias e

Instruções Normativas) acerca dos requisitos para adesão ao parcelamento dos débitos para com a Fazenda Nacional.

### **9.7- Da Extinção da Punibilidade pelo Pagamento**

Diante dos inúmeros programas de parcelamento de débitos tributários promovidos pelo Governo Federal, ainda existem interpretações diversas acerca da extinção da punibilidade pelo pagamento integral do montante devido pelo contribuinte devedor.

A divergência inicial dos julgados residia na hipótese de aplicação da extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito mesmo após o trânsito em julgado da sentença ou somente o adimplemento do débito até o recebimento da denúncia criminal.

Sob o comando do § 2º, do artigo 9º, da Lei nº 10.684/2003<sup>42</sup>, o contribuinte devedor poderá obter a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito tributário antes ou depois do recebimento da denúncia, antes ou após a condenação, antes ou após o trânsito em julgado. Isto porque a referida lei não dispõe acerca do limite temporal do instituto vinculando-o à expressão “antes do recebimento da denúncia”.

Ademais, a Lei nº 12.381/2011 que alterou o § 4º, do artigo 83, da Lei nº 9.430/1996 só alterou a regra para o parcelamento e não para o pagamento puro e simples: “Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no *caput* quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento”.

A decisão no julgamento na ED Ação Penal nº 516 concluído no ano de 2013 sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, restou conclusa a extinção da punibilidade

---

<sup>42</sup> § 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

pelo pagamento do débito tributário realizado após o julgamento, mas antes da publicação do acórdão condenatório.<sup>43</sup>

No referido julgamento o Ministro Luiz Fux reportou-se ao artigo 69 da Lei nº 11.941/2009: *“que o pagamento do tributo, a qualquer tempo, extinguiria a punibilidade do crime tributário”*. E, ainda que: *“na aludida disposição legal, não haveria qualquer restrição quanto ao momento ideal para realização do pagamento. Não caberia ao intérprete, por isso, impor restrições ao exercício do direito postulado”*.

Na verdade, pela Lei nº 10.684/2003, o pagamento integral do débito irá ocasionar a extinção da punibilidade mesmo que já tenha sido proferida sentença condenatória, pois não há nenhuma exigência de que o parcelamento ocorra antes do recebimento da denúncia, já pela Lei nº 12.382/2011, se o pagamento integral ocorrer após a denúncia ter sido recebida, não haverá extinção da punibilidade, visto que há exigência de que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia.

Com a máxima vênia ao voto proferido no julgamento do Ministro Luiz Fux, ao asseverar que a repressão penal nos crimes contra a ordem tributária é uma forma reforçada de execução fiscal, há de se indagar se o incentivo para a regularização fiscal fomentado pelo Poder Executivo Federal, busca como medida imediata o ressarcimento ao erário público dos tributos não arrecadados, em detrimento da eficácia da norma penal em coibir a prática de ilícitos tributários.

## **9.8- Da Extinção da Punibilidade pela Lei nº 13.254/2016**

Sustenta Paulsen que com o argumento de regularizar a situação de diversos contribuintes e com impacto positivo da arrecadação fiscal para os cofres públicos, foi instituída a Lei nº 13.254, de 13 de janeiro de 2016, que dispôs sobre o regime especial de regularização cambial e tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no país.<sup>44</sup>

---

<sup>43</sup> Informativo 731 - STF. AP 516 ED/DF.

<sup>44</sup> *Ibidem*, p. 531-532.

O programa fomentado pelo regime especial, estabeleceu a remissão de tributos devidos e anistia de multas administrativas e multas tributárias com a regularização mediante declaração dos ativos e o referido pagamento aos cofres públicos dos residentes ou domiciliados no país em 31 de dezembro de 2014, que tenham sido ou ainda sejam proprietários ou titulares de ativos, bens ou direitos em períodos anteriores a 31 de dezembro de 2014, ainda que, nessa data, não possuam saldo de recursos ou título de propriedade de bens e direitos.

No contexto da norma, os crimes materiais contra a ordem tributária do artigo 1º e os crimes formais contra a ordem tributária tipificados nos incisos I, II e V do artigo 2º da Lei nº 8.137/90, bem como o crime de sonegação de contribuições previdenciárias previsto no artigo 337-A do Código Penal, foram anistiados resultando na extinção da punibilidade pela regularização cambial e tributária da Lei nº 13.254/16.

Em nova oportunidade para o contribuinte aderir ao regime especial de regularização cambial e tributária, foi aprovado o Projeto de Lei do Senado nº 405/2016, que determinou a reabertura do prazo em 1º de fevereiro de 2017 com encerramento em 30 de junho de 2017.

Uma vez aderido ao regime com o preenchimento dos requisitos e efetuado o pagamento do percentual estabelecido pela lei, não há que se falar em oferecimento de denúncia ou no prosseguimento de ação penal relativamente aos crimes contra a Fazenda Pública.

Foram muitas as discussões acerca da anistia ou favorecimento aos grandes sonegadores, diante dos crimes de evasão de divisas e lavagem de dinheiro relativos aos tributos sonegados em relação a recursos, bens e direitos regularizados na forma da lei, extinguindo-se a punibilidade dos crimes praticados até a data de adesão ao RERCT.

Em que pese as condicionantes da lei ordinária para a concessão do instituto da extinção da punibilidade, bem como a argumentação de que os recursos de origem em crimes contra a Fazenda Pública não estaria acobertados pela norma legal, há que ressaltar o cuidado do procedimento utilizado pelo contribuinte com vistas à regularização cambial de forma a afastar nova roupagem para trazer ao país recursos financeiros com origem em corrupção, evasão de divisas e lavagem de dinheiro, uma

vez que a operação poderá ser efetuada de forma contrária à lei sendo, portanto, impossível atribuir os efeitos de regularização cambial.

A par disso, caberá à Receita Federal investigar as informações prestadas, caso constatado irregularidades e a identificação de ativos de origem ilícita, a Fazenda Pública promoverá a responsabilização e encaminhará representação fiscal ao Ministério Público para fins de persecução penal.

## 10- CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo buscou demonstrar a relevância do Direito Penal Tributário do Estado Brasileiro, com especial atenção aos crimes praticados contra a ordem tributária com enfoque na Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal, procedendo-se ao apontamento acerca da criminalização de condutas ligadas à tributação, bem como do histórico da força vinculante no Sistema Brasileiro ante a tendência de vinculação dos entendimentos jurisprudenciais no ordenamento jurídico.

Nessa toada, as decisões do Supremo Tribunal Federal mereceram especial atenção em razão de terem seu impacto direto devido a tendência de vinculação dos seus entendimentos jurisprudenciais, mediante a edição de súmulas dotadas de efeito vinculante para os demais juízes e tribunais.

A Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal condiciona a persecução criminal de iniciativa do Ministério Público somente após o esgotamento da discussão do tributo na esfera administrativa a cargo da Fazenda Tributária.

A súmula supracitada teve por fim cumprir a finalidade prevista no dispositivo constitucional acerca do efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário, bem como à Administração Pública Federal, no intuito de superar a controvérsia em torno da exigência do prévio esgotamento da discussão na esfera administrativa, no tocante a apuração do tributo para que seja admitida a ação penal pelo crime de supressão ou redução de tributo.

O propósito essencial teve por enfoque explicitar a importância do direito tributário para o sistema tributário nacional, suas implicações para a vida do contribuinte e para demonstrar a atuação do Ministério Público diante das condutas lesivas à ordem tributária que levam a consequências financeiras para o desenvolvimento econômico e social do Estado Brasileiro.

Para a repressão e intimidação aos crimes tributários o legislador prescreveu garantias administrativas e constitucionais ao contribuinte quando da configuração da conduta ilícita, como o devido processo legal, ampla defesa e contraditório e ações recursais.

É patente a identificação de jurisprudências que demonstram a existência de padronização da interpretação jurídica tributária pelo Supremo Tribunal Federal que consolidou o entendimento de que 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, falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no artigo 1º, inciso I a IV, da Lei nº 8.137/90, que é crime material ou de resultado.

Por seu turno, conclui-se que a forma de controle exercido pelo Supremo Tribunal Federal com base no instituto da Súmula Vinculante como precedente normativo para juízes e tribunais, significa uma ampliação da segurança jurídica das decisões judiciais e a preservação do sistema judiciário. Contudo, há de se ter em mente da responsabilidade e bastante reflexão dos atos vinculativos ante a importante avaliação dos juízes de subsunção da norma aplicável a cada caso concreto.

Isto porque é conhecido e inafastável o risco assumido pelos contribuintes ao optar pela conduta ilícita de crimes tributários em relação a uma efetiva probabilidade de auditoria fazendária que determinará o cumprimento de suas obrigações tributárias.

Como garantia dos direitos fundamentais dos contribuintes o pagamento do tributo devido antes do oferecimento da denúncia pelo Ministério Público, configura o instituto da extinção da punibilidade do crime tributário com amparo no normativo legal, que concede a não aplicação da sanção penal frente ao pagamento da dívida tributária que originou o delito, mesmo havendo a ocorrência de um fato típico, ilícito e culpável.

Há de se destacar que, a esfera administrativa e a esfera penal devem trabalhar sempre em conjunto durante a identificação de crimes contra a ordem tributária, sejam os auditores fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil ao depararem com indícios de crimes tributários que repercutem na esfera penal, compartilhando dados e informações com o poder judiciário, mediante a interveniência do Ministério Público que é o titular privativo da ação penal pública.

Por conclusão, vale enumerar a observação fora do debate do presente trabalho, de que a relação entre o Poder Judiciário e as demais instituições públicas que atuam diretamente na investigação e persecução penal contra os crimes de ordem



tributária, deverá ser de cooperação e compartilhamento de documentações, informações e dados fidedignos, para que a articulação de ações de controle na forma de pareceres técnicos e procedimentos da esfera administrativa que instruem a ação penal, possam constituir matéria probatória em eventuais processos criminais submetidos aos magistrados, que irão analisar a matéria em consonância com a interpretação sistemática dos dispositivos normativos insculpidos em inúmeras e esparsas matérias legais, a começar pela Constituição Federal.

## 11- REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- [ABNT, 1989] ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS - ABNT. **Apresentação de relatórios técnico-científicos: NBR 10719**. Rio de Janeiro: ABNT, 1989. 9 p.
- [ABNT, 2002] \_\_\_\_\_. **Informação e documentação — Citações em Documentos - Apresentação: ABNT NBR 10520**. Rio de Janeiro: ABNT, 2002. 7 p.
- [ABNT, 2002] \_\_\_\_\_. **Informação e documentação — Referências - Elaboração: ABNT NBR 6023**. Rio de Janeiro: ABNT, 2002. 24 p.
- [ABNT, 2003] \_\_\_\_\_. **Informação e documentação - Resumo - Apresentação: NBR 6028**. Rio de Janeiro: ABNT, 2003. 2 p.
- [ABNT, 2003] \_\_\_\_\_. **Informação e documentação: numeração progressiva das seções de um documento. ABNT NBR6024**. Rio de Janeiro: ABNT, 2003. 3 p.
- [ABNT, 2002] \_\_\_\_\_. **Informação e documentação: Trabalhos Acadêmicos: Apresentação. ABNT NBR 14724**. Rio de Janeiro: ABNT, 2002. 6 p.
- [ABNT, 2011] \_\_\_\_\_. **Informação e documentação: Projeto de Pesquisa: Apresentação. ABNT NBR 15287**. Rio de Janeiro: ABNT, 2011. 8 p.
- [BITENCOURT, 2018] BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal**. Parte Geral. Vol. 1. 24ª ed. São Paulo. Saraiva. 2018.
- [BRASIL, 2017] Supremo Tribunal Federal. **Jurisprudências: Súmulas Vinculantes**. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante>  
Acesso em: 12 mai 2019.
- [CONSTITUIÇÃO, 2009] BRASIL. **A Constituição e o Supremo**. 2ª ed. Brasília. Supremo Tribunal Federal. 2009.
- [CONSTITUIÇÃO, 2013] BRASIL. **A Constituição de 1988 na visão dos Ministros do Supremo Tribunal Federal**: Edição comemorativa. Brasília. Secretaria de Documentação. 2013.
- [CONSTITUIÇÃO, 2018] BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil. Vade Mecum**. 3ª ed. atualizada e ampliada. Bahia. Editora JusPodivm. 2018.

- [CONSTITUIÇÃO, 2013] BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 214 p. Edição Comemorativa 25 anos. Supremo Tribunal Federal. Brasília. 2013.
- [CONSTITUIÇÃO, 2017] BRASIL. **Súmulas Vinculantes: aplicação e interpretação pelo STF** / Supremo Tribunal Federal. 2ª Ed. Brasília. Secretaria de Documentação. 2017.
- [GIL, 2012] GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6ª Ed. São Paulo. Editora Atlas S.A. 2012.
- [IENH, 2013] **Manual de normas de ABNT**. Disponível em: <[www.ienh.com.br](http://www.ienh.com.br)>. Acesso em: 12 mai 2019.
- [JUNIOR, 2012] JUNIOR, Fredie Didier Souza. **Curso de Direito Processual Civil**. V. 1. 14ª Ed. Salvador. JusPodivm. 2012.
- [LIMA, 2016] LIMA, Renato Brasileiro de. **Manual de Processo Penal**. Volume Único. 4ª ed. rev., ampl. e atual. Salvador. Editora JusPodivm. 2016.
- [MAXIMILIANO, 1941] MAXIMILIANO, Carlos: **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. Livraria Editora Freitas Bastos. 3ª ed. 1941.
- [MORAES, 2018] MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 34ª ed. São Paulo. Editora Atlas. 2018.
- [MPU, 2001] Boletim Científico: **República Federativa do Brasil** - Escola Superior do Ministério Público da União. Ano 1 – Número 1 – Outubro/Dezembro 2001 – Brasília, DF - Home page: [www.esmpu.mpu.gov.br](http://www.esmpu.mpu.gov.br) acesso em 29/05/2019.
- [NUCCI, 2006] NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de Direito Penal**. 2ª ed. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais. 2006. Versão disponível em E-Books.
- [PÁDUA, 2004] PÁDUA, Elisabete Matallo Marchesini de. **Metodologia Científica: abordagem teórico-prática**. 10ª ed. Campinas/SP. Papyrus. 2004.
- [PAULSEN, 2017] PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8ª ed. São Paulo. Saraiva. 2017. Versão disponível em E-Books.
- [REALE, 2000] REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. Ed. Saraiva. 25ª ed. 2000.
- [SACCONI, 2009] SACCONI, Luiz Antônio. **Pequeno Dicionário Sacconi da Língua Portuguesa**. São Paulo. Editora Nova Geração. 2009.

[SRFB, 2017] BRASIL, Secretaria da Receita Federal do. **Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais**. Secretaria da Receita Federal do Brasil - Ministério da Fazenda. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em 05/06/2029.

[SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017] **Súmulas Vinculantes: aplicação e interpretação pelo STF**. Supremo Tribunal Federal. 2ª Ed. Brasília. Secretaria de Documentação. 2017.