

A propósito da “restrição ilegal” em precedentes afetos aos crimes contra a ordem tributária

Renato Stanziola Vieira

Em recente artigo publicado neste *Boletim* (Restrição ilegal. *Boletim IBCCRIM* n. 245, p. 2-3, abr. 2013), o Professor **Miguel Reale Júnior** teceu alentadoras considerações sobre os chamados crimes contra a ordem tributária. Com as reflexões que seguem, que em larga medida concordam com as lições do mestre, deseja-se dar nova contribuição ao debate que, sim, como dito pelo cultuado professor, tem assumido ares complicados em razão de “excesso de elucubração”.

Engana-se quem acredita na ideia de Súmulas Vinculantes como panaceia para a insegurança jurídica e de que elas são provas do acerto da Suprema Corte. Exemplo da insegurança e, respeitosamente, do desacerto é o da Súmula Vinculante 24, afeta aos chamados crimes contra a ordem tributária. Por se tratar de imbricação entre Direito Tributário e Penal, o tema em si mesmo – como já tinha advertido o Min. Sepúlveda Pertence no voto que proferiu no conhecido HC 81.611, julgado pelo plenário da Suprema Corte – mereceria uma “motivação mais elaborada”.

Vigente a Súmula desde dezembro de 2009, é possível desnudar seus equívocos à luz da teoria seguida pelo Direito Penal brasileiro quanto ao momento do crime, de Súmula do STJ que lhe é posterior (Súmula 436, vigente desde maio de 2010), e também em recente e unânime entendimento de sua 6.^a Turma, no HC 236.376.

Há campo para reflexão também porque dois dos antigos integrantes do STJ – Luiz Fux e Teori Zavascki – que participaram de precedentes que sedimentaram interpretação da Corte atualmente integram o STF e, provocados, poderão manter os entendimentos antes esposados. Isso, sem prejuízo de outros Ministros que ficaram vencidos na discussão que levou à edição da Súmula (Joaquim Barbosa e Marco Aurélio) poderem agora firmar posição atenta à legalidade dos delitos e das penas.

No plano da teoria do Direito Penal brasileiro, é sabido que quanto ao tempo do crime, o Código vigente segue a teoria da ação. Não importa o momento em que o resultado do crime se dê, mas sim aquele em que a ação ou omissão acontece (CP, art. 4.^o). Isso é relevante porque, no que tange à conhecida classificação dos crimes (formal, de um lado, e material – ou de resultado – de outro), impõe-se obedecer à premissa de direito: ainda que futuro seja o momento do resultado decorrente da

conduta, o que conta é mesmo aquele momento da ação ou omissão.

E no campo dos crimes contra a ordem tributária isso é ainda mais importante: deixar ao alvedrio do poder de fiscalização do ente público (com o chamado encerramento do procedimento administrativo fiscal – que de resto prescinde da defesa do contribuinte para atingir seu fim – isto é, sem empecilho a que a fiscalização seja o mais expedita possível) a análise do tempo do crime pode ser um absurdo porque pode colocar o contribuinte em sujeição a ato futuro e totalmente independente de sua vontade; exteriorizada que foi no momento em que fez ou deixou de fazer declaração relevante sobre a obrigação tributária.

Pelo entendimento errado e sumulado (Súmula Vinculante 24) no STF, a ação ou omissão (elas é que devem ser típicas, e não a valoração que delas se faça por uma autoridade administrativa fazendária monocrática ou colegiada), assim, passam a importar muito pouco ou quase nada, pois o que passa a valer artificialmente é o momento do chamado “lançamento definitivo do tributo”.

Condiciona-se não a ocorrência da tipicidade, mas a punibilidade (na esteira, do que respectivamente, disseram Sepúlveda Pertence no HC 81.611 e no Agravo de Instrumento 419.578-5, Celso de Mello, no HC 84.092 e Gilmar Mendes, no HC 81.611), a evento futuro e incerto.

Pelo entendimento errado e sumulado no STF, a ação ou omissão (elas é que devem ser típicas, e não a valoração que delas se faça por uma autoridade administrativa fazendária monocrática ou colegiada) passam a importar muito pouco ou quase nada, pois o que passa a valer é o momento do chamado “lançamento definitivo do tributo”

Já no plano dos precedentes que resultaram na edição da Súmula 436 do STJ, e nela própria, reconhece-se a constituição do chamado “crédito tributário” na entrega da “declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal”. Ora bem: dizem os precedentes que redundaram nessa Súmula, como também os estudos de Direito Tributário, que assim é – pelo menos – em matéria na qual o tributo devido é atingido pelo “lançamento por homologação”.

Vale dizer: tributos nos quais o Fisco apenas, e observados prazos específicos de direito tributário, posteriormente ratifica ou infirma a declaração de débito do contribuinte do que são exemplos, no campo dos tributos em espécie, o ICMS e o IR. Neles as declarações do contribuinte trazem em si as informações sobre débitos devidos.

Por isso é que ao julgar o *HC 236.376*, o STJ acertou em cheio. Os integrantes de sua 6.^a Turma, à unanimidade, louvaram-se na Súmula 436 para acordarem no sentido de que a prescrição penal prevista para a hipótese de conduta do art. 2.^o da Lei 8.137/1990 começa a correr com a própria entrega da declaração ou documento equivalente.

À vista desse cenário, até se poderia pensar em diminuir a importância que o posicionamento do STJ tem, em favor do equivocado verbete sumular do STF, ante o argumento de que enquanto a Corte Federal decidiu à luz de um chamado “crime formal” (art. 2.^o da Lei 8.137/1990), a Súmula Vinculante 24 trata expressamente de hipóteses do art. 1.^o da mesma Lei (crimes de resultado). Mas nem essa distinção afasta a necessidade de reavaliar a conveniência do verbete sumular do STF.

Como constou de precedente citado pelo STJ no recente acórdão, mesmo nos chamados crimes formais contra a ordem tributária (art. 2.^o da Lei 8.137/1990), há de se indagar do agente se o escopo era o de pagar tributo a menor ou não pagar qualquer tributo (e assim aquela Corte já tinha decidido, por sua 6.^a Turma, no *HC 73.353*). A não ser dessa forma – exame da finalidade da falsa informação com efeitos tributários – sequer se adentra ao campo do delito contra a ordem tributária. Daí, a pequena importância, à luz da teoria do Direito Penal, quanto ao implemento de um ou outro crime (art. 1.^o ou art. 2.^o da Lei 8.137/1990). Tal menor importância na distinção casa com a premissa supracitada, que é da teoria geral do Direito Penal: o resultado pode acontecer hoje, amanhã ou daqui a 3 anos; o que importa é o momento da conduta do contribuinte.

Isso significa dizer que não se devem entender como distintas as expressões “lançamento definitivo” e “constituição do crédito tributário”. Ambas dizem a mesma coisa, isto é, a definitividade – para fins administrativos – da relação entre devedor (contribuinte) e credor (Fisco), pois não há nem “lançamento precário” e nem “constituição relativa”. Também

por isso, então, não tem razão de permanecer o verbete da Súmula Vinculante 24, do STF, que estabelece – à margem da teoria geral do Direito Penal e da uniformidade conceitual – distinção quanto ao momento do crime em razão do resultado ou sua ausência.

Assim se evidencia, agora, outra perspectiva equivocada que guiou a elaboração do verbete sumular do STF: se por um lado é inócuo se dizer do “lançamento definitivo” do tributo como possível ato com efeitos penais (a natureza dos tributos faz com que o lançamento também se relativize conforme cada espécie tributária), por outro o precedente – ao prever tipicidade – traz grave consequência no plano da prescrição. E assim o faz porque seguiu a lógica já adiantada no *HC 81.611*, malgrado quando das discussões que redundaram na consagração do verbete, tenha se deliberado em não tratar, ao menos expressamente, da prescrição penal.⁽¹⁾

Assim, em primeiro lugar o STF, no julgamento do *HC 81.611*, invadiu matéria reservada à lei formal (não se admite tratamento de prescrição por força de jurisprudência). E, em segundo, no que concerne mais de perto à Súmula Vinculante 24, como se pode ver de argumentos expressados no recente acórdão do STJ, o argumento decisório tomado no caso concreto vale para casos do art. 1.^o da mesma Lei.

E assim deve ser. A natureza das situações normativas torna inaceitável a distinção pretoriana, artificial, entre uma e outra espécie tributária, para fins penais, o que gera incompreensível e injustificável distinção na consideração da tipicidade, na contagem do prazo prescricional e acaba por separar – a depender da mera abstração legal (art. 1.^o ou art. 2.^o da Lei 8.137) –, muitas vezes, a situação fática envolvendo o mesmo tributo e a mesma conduta.

Nota

- (1) Na discussão da PSV 29, que veio a redundar na Súmula Vinculante 24, a Min. Ellen Gracie havia dito que “a súmula proposta não resume a jurisprudência porque omitiu completamente a questão da prescrição”. Naquela mesma discussão, o Min. Joaquim Barbosa entendeu que a matéria atinente à prescrição já havia sido tratada no *HC 81.611* e que, justamente em razão de este tema não ser ostensivamente enfrentado na proposta de Súmula, ela deveria ser rejeitada. Naquela oportunidade ainda o Min. Peluso entendeu que a matéria da prescrição poderia ser “rediscutida”. Na tal discussão, o Min. Dias Toffoli votou favoravelmente à edição da Súmula por entender ser ela “favorável ao cidadão”.

Renato Stanzola Vieira

Mestre em Direito Constitucional pela PUC-SP
e em Processo Penal pela USP.
Advogado.