

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO**

ANTONIO AFFONSO FERREIRA GUEDES

**SÚMULA VINCULANTE N. 24 – ANÁLISE CRÍTICA DO PRECEDENTE E A
REPERCUSSÃO NA ANÁLISE DOS CRIMES DO ARTIGO 1º DA LEI 8.137/90**

Juiz de Fora

2022

ANTONIO AFFONSO FERREIRA GUEDES

SÚMULA VINCULANTE N. 24 – ANÁLISE CRÍTICA DO PRECEDENTE E A REPERCUSSÃO NA ANÁLISE DOS CRIMES DO ARTIGO 1º DA LEI 8.137/90

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito sob orientação do Prof.(a) Me.(a) Thiago Almeida de Carvalho.

Juiz de Fora

2022

FOLHA DE APROVAÇÃO
ANTONIO AFFONSO FERREIRA GUEDES

**SÚMULA VINCULANTE N. 24 – ANÁLISE CRÍTICA DO PRECEDENTE E A
REPERCUSSÃO NA ANÁLISE DOS CRIMES DO ARTIGO 1º DA LEI 8.137/90**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel na área de Direito Público Processual submetida à Banca Examinadora composta pelos membros:

Orientador: Prof. Ms. Thiago Almeida de Oliveira
Faculdade de Direito da UFJF

Prof. Giulia Alves Fardim
Faculdade de Direito da UFJF

Prof. Ms. Cristiano Álvares Valladares do Lago
Faculdade de Direito da UFJF

PARECER DA BANCA

APROVADO

REPROVADO

Juiz de Fora, 18 de fevereiro de 2022.

Agradeço ao orientador, pelo auxílio na elaboração e concretização do presente trabalho, a família, namorada e amigos, que me ajudaram das mais diversas formas a concluir essa monografia, e o curso, no qual fui muito feliz.

Em memória ao nobre professor Leandro Oliveira,

Amar e mudar as coisas me interessa mais
(Belchior, Alucinação)

RESUMO

Em razão das dúvidas, entre doutrina e jurisprudência dos limites entre a delimitação dos crimes tributários, principalmente o que diz respeito à possibilidade da propositura da ação penal anteriormente concretização do processo administrativo tributário, o STF editou a Súmula Vinculante N. 24. O presente trabalho propõe-se discutir as consequências práticas da súmula, na análise dos crimes e no sistema de precedentes, utilizando-se da análise dos crimes tributários a partir da teoria da análise econômica do direito, passando pelos precedentes marcantes para a edição do entendimento vinculante, suas consequências práticas na apuração da conduta típica. Busca-se, através da pesquisa bibliográfica, realizar uma análise crítica e reflexiva das consequências da Súmula sobre a apuração dos crimes tributários.

Palavras Chaves: Súmula Vinculante n.24, crimes tributários, análise crítica do precedente judicial

ABSTRACT

Due to the doubts, between doctrine and jurisprudence of the limits between the delimitation of tax crimes, mainly with regard to the possibility of bringing a criminal action before the implementation of the tax administrative process, the STF edited the Binding Precedent N. 24. The present work it is proposed to discuss the practical consequences of the precedent, in the analysis of crimes and in the system of precedents, using the analysis of tax crimes from the theory of economic analysis of law, passing through the striking precedents for the edition of the binding understanding, its practical consequences in the determination of typical conduct. It seeks, through bibliographic research, to carry out a critical and reflective analysis of the consequences of the Precedent on the investigation of tax crimes.

Keywords: Binding Precedent N. 24, tax crimes, critical analysis of judicial precedent

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

| | |
|---|----|
| FIGURA 01, DIAGRAMA PARA ANÁLISE ECONÔMICA DO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL..... | 17 |
| FIGURA 02, GRÁFICO DE DECISÕES SOBRE A SÚMULA VINCULANTE N. 24 EM INSTÂNCIAS SUPERIORES | 33 |

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

| | |
|------------|-------------------------------------|
| AED | Análise Econômica do Direito |
| STF | Supremo Tribunal Federal |
| STJ | Superior Tribunal de Justiça |
| TRF | Tribunal Regional Federal |

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| 1. INTRODUÇÃO | 12 |
| 2. OS CRIMES TRIBUTÁRIOS SOB O PONTO DE VISTA DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO | 12 |
| 3. PRECEDENTES PARA ELABORAÇÃO DA SÚMULA E HISTÓRICO DE DECISÕES DO STF..... | 18 |
| 4. A DEFINIÇÃO DA SÚMULA E SUA PROBLEMÁTICA | 22 |
| 5. OS PRECEDENTES POSTERIORES À SÚMULA E SUAS CONSEQUÊNCIAS | 28 |
| 6. CONCLUSÃO | 34 |

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo estudar a pertinência e a efetividade da Súmula Vinculante n. 24 perante os crimes tributários.

A proposta desse trabalho surgiu a partir da análise prática dos crimes tributários, e a força do precedente do STF na persecução penal, visto a necessidade de aguardar o findar do processo administrativo para que fosse proposta a ação penal.

Os crimes tributários são crimes não tão usuais na prática forense, mas o que não quer dizer que não sejam amplamente cometidos. No entanto, podem ser considerados como uma parcela dos crimes de “colarinho branco”, nos quais o Erário, e conseqüentemente a coletividade que depende direta e indiretamente dos impostos, são as vítimas. Assim, a sonegação fiscal é uma conduta tipificada pela legislação específica, mas com grande celeuma entre a apuração dos crimes no que diz respeito aos processos administrativos tributários e a relação com a persecução penal.

O Supremo Tribunal Federal, em 11 de dezembro de 2009 editou a Súmula Vinculante n. 24 que surgiu, como pressupõe seu instituto, para vincular tribunais e juízes inferiores, a partir de normatização de assunto através do entendimento pacificado sobre um tema espinhoso, que geralmente trazia muitas decisões contraditórias entre si: a necessidade de aguardar a conclusão do processo administrativo tributário para a proposição da ação penal.

No entanto, o presente trabalho pretende investigar se o precedente resolveu bem o mérito da questão e, mesmo que vinculante, se efetivamente trouxe segurança jurídica aos jurisdicionados.

Dessa forma, para a análise do tema, busca, em um primeiro momento, entender os crimes tributários previstos Lei de Crimes Contra a Ordem Econômica e Tributária e legislações pertinentes ao tema pela ótica da análise econômica do direito, passando pelo precedente histórico de decisões do STF sobre a questão, o mérito do entendimento sumulado, até chegar, por fim, na análise da efetividade da súmula vinculante em debate no que diz respeito a segurança jurídica.

2. CRIMES TRIBUTÁRIOS SOB O PONTO DE VISTA DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

A legislação penal tributária, consagrada atualmente em nosso ordenamento jurídico pela Lei 8.137/90, tipifica as condutas de suprimir ou reduzir

tributos, considerado esse um crime material, com a necessidade da observância do resultado para efetivamente ser entendido como ocorrido um delito.

No entanto, além do estudo da conceituação da conduta típica, o presente trabalho se propõe a descrever os crimes tributários sob a ótica da análise econômica do direito.

A análise econômica do direito origina-se entre o sistema anglo-saxão – Inglaterra e principalmente Estados Unidos, utilizando a microeconomia clássica (na qual os indivíduos agem tão somente por si, pautando unicamente o benefício próprio para definir seu agir) para verificação dos sistemas jurídicos desses países. Nos anos 60, as obras precursoras sobre esse tema foram *The problem of social cost*, de Ronald Coase trazendo uma perspectiva da má vizinhança e responsabilidade civil quando um dos vizinhos faz exercício errôneo de seu direito a propriedade, e *Some thoughts on risk distribution*, obra na qual Guido Calabresi trouxe os efeitos das normas de regulação da responsabilidade civil relativa à acidentes, e a frequência desses. (KORNHAUSER, 1992, p. 43-50).

Em vista disso, os teóricos da AED dispuseram sobre sistema do *Ótimo de Pareto* que significa a existência de uma situação em que consiste na máxima eficiência para as partes de uma determinada situação hipotética, resultando em um cenário onde não é possível a melhora de um dos envolvidos sem que acarrete a piora do outro, chegando assim no grau máximo de eficiência entre as partes. Assim, a teoria, aproximando-se do positivismo jurídico, em virtude de utilizar-se de um instrumento de apreciação das decisões legislativas e jurisprudenciais sem utilizar valores ou concepções filosóficas ou políticas. (LEITÃO, SANTOS, 2019, p. 173-179).

No entanto, a perspectiva da utilização da microeconomia não se restringe as relações privadas. A análise econômica do direito, através das suas quatro perspectivas de interpretação¹ pode ser utilizada também na relação entre Estado e cidadão, e mais especificamente, pela tutela penal.

Dessa forma, pela AED, o infrator é um ser maximizador da própria felicidade, de forma que, ao contrário de teorias clássicas como o positivismo criminológico, em que o indivíduo seria um ser patológico, fadado à delinquência, na

¹ KORNHAUSER (1992, p. 43-50) retoma historicamente as quatro principais teorias de interpretação sob o viés da análise econômica do direito: a behaviorista, normativa, descritiva e evolucionista. Segundo o autor, a segunda e a terceira, são falsas e sem razões para deter atenção para análise, enquanto a behaviorista detém uma série de críticas, a tese evolucionista, para o professor, traz uma visão que pode dar luz a problemas estruturais do sistema de precedentes americano..

análise econômica do direito não existe mais a concepção de inatos (seja por sua honestidade ou delinquência), mas qualquer indivíduo passa a ser tratado como um potencial criminoso, pensando somente na perspectiva que seria mais benéfica. (STEIN, WEDY, 2018, 97-130).

Nesse sentido, a AED não surge, necessariamente, com o intuito de romper os paradigmas anteriores à criminologia, mas também objetiva trazer uma nova análise, complementando institutos anteriores à sua visão, pelo panorama de que o indivíduo é um agente que contrasta os custos e benefícios de uma atividade, para agir conforme ou contrariamente à lei, levando em conta os benefícios e incentivos advindos da sua conduta, inclusive seu salário (fatores positivos) e a probabilidade de condenação (fatores negativos), somada à relativização no que tange a perspectiva do indivíduo pela sua maior ou menor propensão em cometer a conduta típica, adquirida por sua bagagem cultural. (STEIN, WEDY, 2018, 97-130).

Nessa toada, percebe-se que, por intermédio da análise econômica do direito pela perspectiva penal, reside o posicionamento de que a conduta do agente deve ser avaliada como um maximizador de oportunidades, utilizando-se dos meios que tem a fim de oportunizar a melhor conduta, sobrepesando também os contras que a ocorrência típica pode levar, despidendo a análise de qualquer elemento moral.

No entanto, a utilização da AED em âmbito penal também encontra certos limites, entendendo-se que poderia ser, em alguns casos, insuficiente para a averiguação de crimes, e que tão somente a eficácia da legislação seria capaz de trazer legitimidade para a dogmática do Direito Penal e Processual Penal, haja vista a necessidade ontológica da proteção de bens jurídicos que tutelam o direito penal. (STEIN, WEDY, 2018, 97-130).

Entretanto, como elucidam LEITÃO e SANTOS sobre a utilização da análise econômica do direito em âmbito penal:

introduzindo este instrumento no âmbito do Direito Penal, tenta-se explicar as causas dos crimes e os meios mais adequados para a penalização de comportamentos criminosos. Propugna-se o aperfeiçoamento das normas penais, com o fito de torna-las mais eficientes, racionalizando as políticas públicas, melhorando a escolha das condutas a serem criminalizadas e das penas a serem aplicadas, tendo em conta o resultado almejado.

Logo, é perceptível que o cenário da análise econômica do direito apresenta um auxílio no entendimento dos crimes em geral, seja pelo diálogo e a

perspectiva da eficiência e a postura do agente em vista da conduta típica, ou ainda, mesmo que pelas visões mais clássicas, servindo como um contraponto entre os temas mais espinhosos entre a definição de bens jurídicos e aos desincentivos no ordenamento jurídico aos agentes para a realização de condutas típicas.

Nessa lógica, existe grande relevância sobre a análise econômica do direito, os crimes tributários e legislações que extinguem a punibilidade dos crimes tributários, haja vista a perspectiva do agente pela visão mais benéfica entre o exercício ou não da conduta típica.

Em perspectiva, é importante trazer à lume o entendimento de ZIEMBOWICZ:

Desse modo, tendo em vista que as condutas criminosas previstas nos delitos fiscais (em uma concepção ampla, incluindo-se os crimes contra a previdência social) visam primordialmente ao não recolhimento de tributos e contribuições previstos na legislação, busca o infrator, evidentemente, um resultado econômico, no sentido de evitar o pagamento através da fraude e assim aumentar o respectivo patrimônio privado. O autor é o contribuinte faltoso e as vítimas são o Erário Público (de modo imediato) e a sociedade como um todo (de forma mediata), tornando evidente a estreita relação (ou interdisciplinaridade) da Criminologia com outra ciência, da Análise Econômica do Direito (AED).

Conforme é disposto pela Lei 10.684/03, em seu artigo 9º, e parágrafos, a punibilidade da conduta típica dos crimes tributários é suspensa com parcelamento do crédito tributário e extinta com o integral pagamento do tributo.

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.

Nesse sentido, PACELLI (2021, p. 569) aborda a questão da suspensão dos crimes tributários através do parcelamento, visando a possibilidade da instituição da suspensão da persecução penal dos crimes tributários como benéfica, mas, sendo exigida, como condição para tanto a reparação do dano, por maior que seja a multa fazendária instituída.

No entanto, o simples pagamento do crédito tributário sonegado coloca em cheque a efetividade da legislação penal tributária, tendo por base tanto a perspectiva do bem jurídico tutelado, do procedimento penal e dos benefícios à conduta do sonegador.

O pagamento do tributo, a qualquer momento, extingue a ação penal, de forma que, em exame restrito aos benefícios da conduta exercida pela agente, torna-se mais vantajoso para o contribuinte optar pelo ilícito, tendo em vista que, além dos problemas na persecução penal (não restrita aos crimes tributários) basta o pagamento do tributo para a extinção da punibilidade, mesmo posteriormente ao trânsito em julgado. Assim, o legislador entende que a conduta não tem um grande desvalor, haja vista que, mesmo sendo consumada a conduta, após a integralização do pagamento do tributo sonegado, é extinta a responsabilização penal do indivíduo.

Portanto, não há incentivos da Administração Pública ao pagamento voluntário do tributo, em razão de ser flexível demais a aplicabilidade da pena, de forma que a tutela penal é extremamente mal utilizada, levando-se em consideração que, para fins práticos, é utilizada tão somente para a cobrança do tributo, violando os princípios da intervenção mínima e da subsidiariedade.²

Ainda, reside no tema, por se tratar de um delito típico tributário, a observação efetiva dos ganhos exercidos pela conduta típica. Seguindo a lógica da equação matemática no modelo esquematizado por ZIEMBOWICZ(2020, p. 132)³, o ganho

² LEITÃO, Rômulo Guilherme; SANTOS, Saulo.(2019,p. 173-199) O pagamento e os crimes tributários: um estudo à luz da análise econômica do direito. Themis. Revista da ESMEC, Fortaleza, v. 17, n. 1, p. 173-199, 2019. Disponível em: http://200.205.38.50/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=154189. Acesso em: 3 jan. 2022.

³ “No modelo acima, “E[U]” representa a utilidade individual esperada derivada do cometimento do ilícito, ou seja, é uma função da utilidade decorrente do ilícito, que pode ser entendida simplesmente, no caso do crime tributário, como o ganho financeiro. A variável “p” representa a probabilidade de ser condenado (sendo $0 \leq p \leq 1$), e, portanto, $(1 - p)$ representa a possibilidade de não ser condenado. Desta forma, quanto menor a probabilidade de ser condenado, maior a utilidade derivada [do] ato criminoso. “U” é também uma função utilidade $U(I + g)$ relacionada ao ganho apropriado (“g”) derivado do crime de sonegação e “I” a riqueza inicial. De acordo com o modelo teórico da utilidade marginal decrescente, indivíduos que possuam uma quantidade de riqueza inicial alta tendem a somente cometer atividades ilícitas que propiciem um ganho considerável em relação à sua riqueza inicial. Em relação ao segundo termo da função utilidade individual esperada “ $p \cdot U(I - c)$ ” representa o lado negativo do ilícito, isto é, a punição, ou melhor dizendo, o efeito da pena. O termo considera a probabilidade de o delinquente ser condenado em suas ações ilícitas representada pela letra “p”. A variável “c” é o custo da condenação que pode ser uma multa, o custo representado pelo tempo passado na prisão, ou custo representado pelo cumprimento de penas alternativas ou de interdição de direitos. No segundo termo, quanto maior a

esperado é de aproximadamente 32% em relação aos fatos geradores, nos termos dos artigos 114 e 115 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência

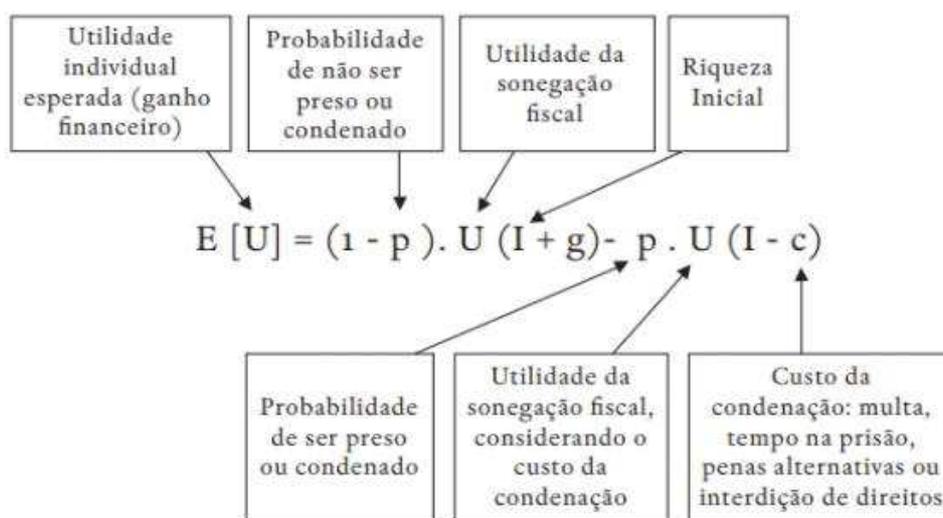
Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Dessarte, além do ganho imposto, a probabilidade de prisão é considerada ínfima, mesmo sem levar em conta o instituto da extinção do crédito tributário pelo pagamento. Em razão do entendimento da Súmula Vinculante n. 24, os crimes tributários só podem ser processados posteriormente a constituição definitiva do crédito tributário, que seria, para o Supremo Tribunal Federal, posterior ao exaurimento do processo administrativo tributário. Assim, além da morosidade do próprio processo penal, é necessário aguardar todo o trânsito da instância administrativa tributária.

Conforme elucida ZIEMBOWICZ, o decurso do tempo para a conclusão do processo administrativo tributário demora, em média, muito mais do que 360 dias⁴(BRASIL, 2007) que a Fazenda Federal tem como prazo para proferir decisão

riqueza inicial “I” menor impacto a punição terá para o infrator.”

GRÁFICO 7 – Equação para análise econômica do crime de sonegação fiscal



Fonte: Elaborado por Rodrigo Luis Ziembowicz, com base no modelo proposto por Alencar (2010, p. 230).

ZIEMBOWICZ (2020, p. 132)

⁴BRASIL, Lei 11.457, de 16 de Março de 2007: Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas

administrativa, já que pode ser 5 anos ou mais, ou seja, o findar do processo administrativo tributário ultrapassa o tempo estimado previsto em lei.

Além disso, ZIEMBOWICZ, traz a noção de que o Processo Administrativo Tributário pode ser suspenso em face da possibilidade do contribuinte ajuizar ação fiscal cível para discussão do crédito tributário, podendo acarretar na suspensão do processo administrativo tributário até que seja findado o processo fiscal. Ainda, conforme dados do Conselho Nacional de Justiça levantados pelo autor, demoram cerca 3 (três) anos e 4 (quatro) meses para serem julgados por tribunal de segunda instância.

Consequentemente, até que seja efetivamente julgado, a conduta típica tributária, nos termos do artigo 1º da Lei 8.137/90, pode levar 12 anos e 6 meses, desde o lançamento tributário até a condenação criminal. (ZIEMBOWICZ, 2020, p. 135)

Assim, tem-se em vista que, além da problemática da legislação penal tributária a partir da Lei 10.684/03, em seu artigo 9º, na qual a tutela penal tornou-se menos eficaz, têm-se a Súmula Vinculante n. 24 como facilitadora da morosidade do procedimento penal tributário, pois soma considerável parcela de tempo para conclusão em feito administrativo tributário e, eventualmente, em âmbito de processo cível, tornando-se um fator mais benéfico para o exercício da conduta típica do artigo 1º da Lei 8.137/90. Portanto, sob a perspectiva da análise econômica do direito, a instituição da SV. 24 é um facilitador para a conduta típica do agente.

3. PRECEDENTES PARA ELABORAÇÃO DA SÚMULA E HISTÓRICO DE DECISÕES DO STF

A preocupação do legislador pátrio pela criminalização das condutas atinentes a evasão fiscal ocorreu partir da noção fortalecida do Estado Social de Direito, com a intervenção de setores da sociedade que antes estavam adstritos a iniciativa privada, demandando uma grande parcela de recursos para a satisfação desses interesses, oportunizando a edição das Leis 4.729/64 e 4.729/65, que trouxeram a definição dos crimes de apropriação indébita tributária, bem como delito de sonegação fiscal. (COELHO, 2014, p.65-85).

Posteriormente à promulgação da Constituição Federal de 1988, foi promulgada a Lei 8.137/90, que além de definir os crimes contra a ordem econômica e

ou recursos administrativos do contribuinte. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm>. Acesso em 04 jan. 2022.

contra as relações de consumo, trouxe em suas disposições os crimes contra a ordem tributária, dispostos entre os artigos 1º ao 2º da Lei supracitada.

A partir da inovação legislativa, foram revogadas tacitamente as disposições da Lei 4.729/65, mas mesmo com as mudanças, a jurisprudência e a doutrina continuaram denominando tais crimes como de Sonegação Fiscal, como explica Kiyoshi Harada.

Nesse sentido, os delitos têm como bem jurídico protegido o ordenamento jurídico pátrio sobre o poder de tributar, tutelando assim a transparência e a licitude dos atos na relação entre Fazenda Pública e contribuinte. Ainda, as disposições do artigo primeiro da Lei trazem o enquadramento da conduta exercida pelo agente como “redução” ou “supressão” do tributo, de forma que, para a efetiva caracterização do crime, deve ser apurada a conduta típica do agente nos resultados finalísticos, motivo pelo qual restaria caracterizado como crime material, sendo condição objetiva da punibilidade, a verificação da redução ou supressão do tributo.(TESSARI; SCARIOT, 2016, p. 79-100).

Nesse sentido é o que assevera TESSARI e SCARIOT:

Em suma, não basta a simples realização de alguma das condutas previstas nos incisos; tampouco é suficiente para a configuração do tipo penal apenas a supressão ou redução do tributo; é imprescindível a presença de ambos: ação e resultado, sendo a ocorrência de uma das condutas fraudulentas previstas condição necessária, mas não suficiente, a qual deve ter como resultado a efetiva supressão de tributos.

Em prosseguimento, além da problemática que envolve os crimes tributários e a análise econômica do direito, o artigo primeiro da Lei 8.137/90, foi objeto de divergência entre entendimentos nos tribunais superiores pátrios, até a aparente pacificação realizada pela edição da Súmula Vinculante n. 24.

Na vigência do diploma anterior, a saber, da Lei 4.729/65, pelo paradigma do RHC 50.523/SP⁵, na qual o STF entendeu que a propositura da ação penal nos crimes de sonegação fiscal independia da conclusão nas vias administrativas.

No entanto, mesmo que prevalente tal entendimento, existiam ainda diversas decisões conflitantes entre as esferas administrativa e penal, gerando tanto a

⁵ RHC 50523 Delito de sonegação fiscal. Regular procedimento penal. Inexistência de constrangimento ilegal. Recurso de habeas corpus a que se nega provimento. BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma, Relator(a): DJACI FALCÃO, julgado em 09/02/1973, DJ 30-03-1973 PP-01923 EMENT VOL-00904-02 PP-00640,). Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur240544/false>>. Acesso em 26/12/2021.

incoerência dos sistemas como também notórios casos de injustiça, como entende COELHO.

Posteriormente à edição da Lei 8.137/90, sobrevieram dois entendimentos divergentes sobre o tema.

De um lado, o precedente do STJ, através do REsp 17.776/RS⁶, que colocava a possibilidade de oferecimento de denúncia do Ministério Público anteriormente a questão ser findada em esfera de processo administrativo tributário, de forma que não seria necessário o prévio exaurimento da via administrativa uma condição ou pressuposto de punibilidade ou condição de procedibilidade para o exercício da ação penal.

No entanto, existiam entendimentos jurisprudenciais em sentido diametralmente oposto ao disposto pelo STJ, dois em destaque de tribunais de apelação, os quais concluíam que a ação penal tributária independe da conclusão em esfera administrativa. (COELHO, 2014, p.65-85).

O primeiro deles, HC 96.03.05.8815-6 do TRF da 3ª Região⁷, tinha o entendimento no sentido de que seria falta de justa causa para o exercício da ação penal, haja vista que haveria incerteza da existência do ilícito tributário, pela discussão administrativa ou judicial sobre a exigibilidade do tributo, caracterizando-se como questão prejudicial ao exame da ocorrência de crime tributário.

⁶. REsp 17.776/RS Sonegação Fiscal. Condição de Procedibilidade. O fato, por si só, de ter sido ajuizada ação anulatória de débito fiscal, precedida de depoimento judicial não constitui óbice a procedibilidade da ação penal por sonegação, se os fatos, tal como descritos na denúncia, revestem-se, em tese, de ilicitude penal. Jurisprudência reiterada da Corte. Recurso provido para que se prossiga a ação penal. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Rel. Cid Flaquer Scartezini, julgado em 09/11/1994.

⁷ HABEAS CORPUS - TRANCAMENTO DE AÇÃO PENAL - FALTA DE JUSTA CAUSA - AÇÃO PENAL POR CRIME FISCAL INSTAURADA NA PENDÊNCIA DE RECURSO NA ESFERA ADMINISTRATIVA - INEXISTÊNCIA DA CERTEZA DO ILÍCITO TRIBUTÁRIO - QUESTÃO PREJUDICIAL ABSOLUTA - ORDEM CONCEDIDA.1. A CERTEZA DA EXISTÊNCIA DE TRIBUTO DEVIDO E NÃO PAGO É PRESSUPOSTO PARA A INSTAURAÇÃO DA AÇÃO PENAL, POIS DIZ COM A PROVA DA MATERIALIDADE DELITIVA, QUE É CONDIÇÃO DA AÇÃO PENAL. 2. O ART. 83 DA LEI 9.430/96 NÃO CRIOU HIPÓTESE DE CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE, DESTINANDO-SE APENAS A DERROGAR NORMAS CONTIDAS NO DECRETO 982/93, QUE PREVIA A REPRESENTAÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL AO MINISTÉRIO PÚBLICO TÃO LOGO LAVRADA A NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO.3. COMPETE PRIVATIVAMENTE À AUTORIDADE FISCAL DIZER DA EXISTÊNCIA DE TRIBUTO DEVIDO (ART. 142 DO CTN). ANTES DE APURADA A EXISTÊNCIA DE ILÍCITO TRIBUTÁRIO, NÃO SE PODE FALAR EM ILÍCITO PENAL. PRECEDENTES.4. ORDEM CONCEDIDA, PARA TRANCAR-SE A AÇÃO PENAL POR FALTA DE JUSTA CAUSA. BRASIL, TRF da 3ª Região, Rel. Juíza Sylvia Steiner, Julgamento em 01/04/1997.

Em paralelo, o segundo entendimento disposto pelo HC 283.226/4⁸, do (já extinto) TACrim/SP que entendeu pela impossibilidade do oferecimento da ação penal sem que houvesse o exaurimento da via administrativa, argumentando-se por questões de prudência, economia processual, e garantias dispostas pelo contraditório e ampla defesa.

Ainda, COELHO considera que anteriormente ao precedente que ensejou a elaboração da Súmula Vinculante sobre o tema, o julgamento do HC 77.002/RJ⁹, pela Segunda Turma do STF, no qual, mesmo com a perda do objeto da impetração, fomentou a argumentação sobre o tema, de forma que o Min. Relator dispôs que a constituição definitiva do crédito tributário configuraria condição objetiva de punibilidade do delito fiscal, seguindo a mesma lógica dos crimes falimentares.

Em registro histórico, a discussão paradigmática, sobre o tema foi o HC 81.611/DF(BRASIL, 2003), julgado em 10 de dezembro de 2003, no qual o Ministério Público argumentou que, ao condicionar a legitimidade da ação penal a uma representação de fins administrativos, haveria de forma efetiva uma representação fiscal para fins tributários, que infringiria, na ótica do Ministério Público, a teoria acerca da independência da proposição da Ação Penal Pública. A resolução desse caso é o considerado o *leading case* para a elaboração da Súmula Vinculante nº24.

EMENTA: I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do

⁸ HC 283.226/4 TACrim/SP, Rel. Ricardo Lewandowski, julgado em 23/11/95, visto em COELHO, Thales Cavalcanti. Súmula vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal: ação penal, consumação e prescrição nos crimes materiais contra a ordem tributária. **Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal**, Porto Alegre, v. 10, n. 57, p. 65-85, dez./jan.. 2014. Disponível em: http://200.205.38.50/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=104137.

⁹ HC 77002/RJ EMENTA: Habeas corpus que se julga prejudicado por perda de objeto, tendo em vista que, segundo informação dos impetrantes, o paciente foi absolvido nas duas ações penais que deram causa à impetração BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma, , Relator(a): NÉRI DA SILVEIRA, julgado em 21/11/2001, DJ 02-08-2002 PP-00059 EMENT VOL-02076-04 PP-00609.

lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. 3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo.

No entanto, o Min. Sepúlveda Pertence, ao contrário do que foi manifestado pelo *Parquet*, entendeu que não deveria prevalecer o entendimento do Ministério Público como a representação fiscal condicionante a propositura da ação, mas sim de forma que o ato de lançamento do crédito tributário era ato vinculado da Administração Pública, de forma que os presentes crimes tributários são incondicionados.(LEVENHAGEN, 2017, p. 06-16).

Em prosseguimento, o Min. Rel. Sepúlveda Pertence entendeu, no mesmo HC, que a constituição definitiva do crédito tributário seria um elemento essencial do tipo penal.

No entanto, tal posicionamento não foi unânime, como a divergência exposta pelo Min. Joaquim Barbosa, que entendia a decisão definitiva da Administração não como elemento essencial do tipo, mas sim como uma “questão prejudicial heterogênea”, nos termos do artigo 93 do Código de Processo Penal, tese que poderia preservar a independência entre esferas administrativa/penal, em que bastaria tão somente o ato declaratório do lançamento do imposto, de forma que o lançamento definitivo deveria ser requisito somente para as execuções fiscais. No entanto, a presente tese foi rechaçada pelo Ministro Relator e por seus pares.

Existe também o precedente do HC 85.463(BRASIL, 2005), de relatoria do Ministro Carlos Britto, no qual existe o reforço do entendimento de que é necessário o exaurimento da via administrativa nos crimes de redução ou supressão do tributo, de forma que, caso não tenha o lançamento definitivo do crédito tributário nessa modalidade dos crimes contra a ordem econômica e tributária, haverá o impedimento do recebimento da denúncia. (MACHADO, 2011, p. 189-203).

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

exaurida a esfera administrativa. Razão pela qual fica suspenso o curso do prazo prescricional.

Nesse sentido, a edição da Súmula Vinculante nº 24 se deu posteriormente a adoção do entendimento do precedente do *leading case*, o HC 81.611/DF.

4. A DEFINIÇÃO DA SUMÚLA VINCULANTE E SUA PROBLEMÁTICA

A partir do *leading case* HC 81.611/DF, houve a definição da súmula vinculante nº 24, bem como também de seu verbete, como disposto a seguir:

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.

Apesar do intuito de pacificar o tema, a definição da matéria da ordem de crimes tributários previstos no artigo 1º não se mostrou imune de críticas e ponderações por parcela expressiva da doutrina pátria.

A fim de solucionar uma das grandes problemáticas dos crimes tributários – a incoerência do sistema pela incorreção entre definições distintas no que tange aos âmbitos administrativo e tributário, o precedente buscou o entendimento de que seria necessário o exaurimento da via administrativa para que houvesse efetiva justa causa para o oferecimento da denúncia pelo órgão de persecução criminal.

Conforme elucida TAVARES(2007, p. 147), existe no ordenamento jurídico pátrio norma que determina a extinção da punibilidade do crime tributário pelo seu pagamento, razão pela qual é possível admitir o esgotamento da instância administrativa como justa causa para que seja proposta ação penal:

el objetivo oculta de la ley nos es la protección de las formas de recaudación, que podría fundar también la protección a la veracidad o a la autenticidad de los documentos recaudatorios, sino la cobranza de tributos por mérito del Derecho penal. (...) Si el Derecho penal es empleado como instrumento de cobranza, nada más correcto que subordinar la tipicidade penal a la previa decisión administrativa, que declare el fraude, por lo cual se quiere cobrar el tributo, antes del proceso criminal.¹⁰

No que diz respeito a terminologia do verbete sumulado em questão, MACHADO (2011, p. 189-203) entende que não há óbice na interpretação, indicando a

¹⁰ Em tradução livre: “O objetivo oculto da lei não é a proteção das formas de cobrança, o que também poderia estabelecer a proteção da veracidade ou autenticidade dos documentos de cobrança, mas sim a cobrança de tributos por meio do direito penal. (...) Se o direito penal for utilizado como instrumento de cobrança, nada mais correto do que subordinar a tipificação penal à decisão administrativa anterior, que declara a fraude, pela qual o imposto deve ser cobrado, antes do processo penal/.”

necessidade de aguardar a decisão definitiva em processo tributário administrativo, que a definição do termo “lançamento definitivo” nada mais indica que o lançamento não pode mais ser questionado em via administrativa, sem ser relevante a discussão entre lançamento provisório ou não.

Ainda para MACHADO (2011, p. 189-203), a normativa imposta pela Súmula Vinculante n. 24 se justifica por dois principais aspectos: a adequação da súmula com o sistema e a precisão dos conceitos atribuídos pela súmula.

A adequação que a súmula proporciona ao sistema jurídico pátrio é disposta por três principais aspectos: primeiro aspecto - a coerência do sistema, definida pela preservação da competência administrativa em realizar o lançamento tributário e as definições do tributo, sendo possível o Ministério Público provocar a autoridade administrativa para que ocorra o devido prosseguimento do feito, podendo tomar as medidas judiciais cabíveis para tanto; segundo aspecto - a preservação das garantias constitucionais, já que o contribuinte teria respeitada suas garantias em processo administrativo, de forma que o processo penal não fosse utilizado como artefato de coação para constrangimento ao pagamento. Por fim, pode-se citar como terceiro aspecto o direito à extinção da punibilidade, em razão de se ver extinto o tributo pelo pagamento, com a garantia que o tributo também é exigível por execução fiscal, sem ser necessária ultrapassar a mácula do processo criminal em questão que pode ser extinta pelo pagamento do tributo. (MACHADO, 2011, p. 189-203).

Já a precisão dos conceitos se dá através da definição da supressão ou redução do tributo como crime material, já que para MACHADO (2011, p. 189-203) é correto pensar que o crime só pode ser consumado com a decisão definitiva do processo administrativo, e que essa é uma questão prejudicial sob o ponto de vista do direito material, e não processual; e o tributo é elemento normativo do tipo, já que é indispensável para a constituição da conduta típica apurar a constituição do tributo, e, por esse poder ser desconstituído ao longo do processo administrativo tributário, desaparecerá o núcleo da conduta típica, consolidando a noção do tributo como questão prejudicial do ponto de vista material. (MACHADO, 2011, p. 189-203).

Tal entendimento trouxe, por um lado, a sensação aparente de segurança jurídica, pela necessidade da resolução da questão em âmbito administrativo de forma a ser findado antes da persecução. No entanto, apesar de ter esse intuito, a súmula não pacificou a questão no todo, principalmente no que diz respeito a data do entendimento da consumação do crime e o elemento do tipo.

No entanto, no que diz respeito a Súmula Vinculante, o campo doutrinário também aponta divergências, como exposto pela análise econômica do direito e a própria edição da súmula. O verbete sumulado não encontra somente respaldo na doutrina pátria, mas também uma série de críticas.

Conforme preleciona HARADA, reside problema sobre a percepção de lançamento definitivo:

Se a intenção dos doutos Ministros do STF era a de impedir a apresentação de denúncia criminal antes do encerramento do processo administrativo tributário em que se discute o crédito tributário, o enunciado da Súmula não cumpre a finalidade visada. É que, por não existir lançamento provisório do tributo, reputa-se definitivamente constituído o crédito tributário com a notificação do lançamento referido no art. 142(vide CTN). Notificado do ato do lançamento, o sujeito passivo pode efetuar o pagamento extinguindo o crédito tributário, ou pode apresentar impugnação dando nascimento ao processo administrativo tributário. O procedimento administrativo do lançamento, normalmente a cargo de um agente fiscal, esgota-se com a notificação do lançamento. O processo administrativo tributário é julgado por outras autoridades administrativas em primeira, segunda e instância especial, conforme lei de regência da matéria de cada ente político que, se for o caso, por meio de decisão administrativa, desconstitui o crédito constituído pelo lançamento, tanto quanto uma decisão judicial. Essas autoridades administrativas, dentre as quais os representantes dos contribuintes nos órgãos colegiados de julgamento, sequer em tese têm o poder de constituir o crédito tributário que é ato privativo do agente fiscal integrante do quadro próprio. Logo, as discussões quanto à possibilidade ou não de formulação da denúncia antes do encerramento do processo administrativo fiscal irão continuar, pois notificado o sujeito passivo do ato do lançamento (art. 145 do CTN), constituído estará definitivamente o crédito tributário, possibilitando a apresentação de denúncia ao teor do enunciado da Súmula Vinculante nº 24.

Dessa forma, como entende o autor, a conduta típica tributária se aperfeiçoaria já no lançamento, de forma que esse é o momento em que a administração pública entende que ocorreu a supressão ou redução do tributo, e quando notificado o contribuinte, o crédito tributário estará definitivamente constituído, observando a forma da redação da Súmula Vinculante Nº24.

Sobre o tema, é importante explicar que a definição dos crimes tributários da Lei 8.137/90 não apresenta em seu verbo típico qualquer menção a “constituição

definitiva do crédito”, mas tão somente a menção a supressão do tributo ou redução do tributo.¹¹

Por conseguinte, no que diz respeito a problemática das “duas verdades” sobre o mesmo ordenamento jurídico, existe a crítica tecida na vinculação da esfera penal pela esfera administrativa, tendo em vista que existem casos em que o fisco dificilmente apuraria a existência da fraude, mas a persecução penal exercida pelo Parquet poderia chegar a tal fim.(PANOEIRO, 2014, p. 310).

Em vista dessa questão, ressoam entendimentos na Suprema Corte brasileira, nos quais o posicionamento pelo qual é possível a propositura de ação penal sem que seja findada a apuração da fraude ou supressão do tributo pela via administrativa, em que a própria estrutura fazendária participa ou induz na conduta delitiva.¹²

Dessa forma, como elucida LEVENHAGEN (2017, p. 06-16)., o meio para que seja averiguada a supressão ou redução do tributo é o lançamento do tributo, o único meio para calcular o montante devido, nos termos do artigo 142 do CTN.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, é no momento do lançamento que se averigua o tributo devido, não importando se este irá ser discutido posteriormente em âmbito administrativo, de forma que a relevância da questão está no montante suprimido. No entanto, a redação do verbete da Súmula ocasiona algumas confusões terminológicas, tendo em vista que menciona “lançamento definitivo”, mas o lançamento do tributo é definitivo desde a notificação do contribuinte, de forma que a possibilidade de autoridade administrativa superior poder

¹¹ BRASIL, Lei 8.137, 27 de Dezembro de 1990: Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: 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.

¹² VIDE HC 84.965, Rel. Min Gilmar Ferreira Mendes, Segunda Turma, DJe 11/02/2012 e HC 96.324/SP, Rel. Min Marco Aurélio de Mello, Primeira Turma, DJe 17/8/2011.

rever o lançamento não retira a característica de definitividade do ato. (LEVENHAGEN, 2017, p. 06-16).

Ademais, pela característica do processo tributário, ou seja, por ele objetivar tão somente a suspensão do crédito tributário, não tem condão de alterar a definição da suspensão ou redução dos tributos, de forma que os elementos essenciais do tipo do artigo 1º da Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária são atingidos a partir do lançamento do verbo típico, sem ter o que falar em constituição definitiva do crédito tributário, sendo este tão somente um dos requisitos para a ação fiscal fazendária. (LEVENHAGEN, 2017, p. 06-16).

Ainda, COELHO enumera duas questões que foram mal resolvidas pela normativa da Súmula Vinculante n.24: o tributo como elemento normativo do tipo penal e o momento da consumação delitiva; assim como os efeitos do término do processo fiscal e demonstração da materialidade nos crimes contra a ordem tributária. (COELHO, 2014, p.65-85).

A primeira problemática reside no entendimento expansivo do STF de que o lançamento definitivo do tributo consiste em pressuposto para o prosseguimento da ação penal, tendo em vista que o elemento normativo da conduta típica é o tributo, já que o *iter criminis* dispõe uma das fraudes elencadas nos incisos do artigo 1º da Lei, de forma que o resultado exigido para caracterização como crime se dá a partir do descumprimento total ou parcial da obrigação tributária. Dessa forma, a noção vinculada ao verbo típico é tributo, e não “lançamento definitivo do tributo”, concluindo-se que não parece correto a vinculação da persecução penal a um mero ato administrativo. Tal entendimento implica também na noção da consumação do ato, que seria a partir da data do lançamento da obrigação tributária, ao contrário do que dispõe o referido entendimento sumulado. (COELHO, 2014, p.65-85).

A segunda questão levantada por COELHO se dá através do problema em relação à materialidade probatória e a noção do processo administrativo fiscal. A conclusão no processo administrativo tributário traz prova da ocorrência delitiva, mas não prova efetiva do crime, já que foi consumado em data anterior, ou seja, no lançamento tributário, inclusive concluindo que é a partir desse prazo que deve fluir a contagem do prazo prescricional. (COELHO, 2014, 65-85).

Dessa forma, é notório que não são pacíficos na doutrina pátria os efeitos na conceituação dos crimes tributários, pelo aspecto teórico e prático a partir da edição

da Súmula Vinculante, seja pela ótica da vinculação da esfera administrativa a penal, bem como também pela consumação do crime dos termos do artigo 1º da Lei 8137/90.

5. OS PRECEDENTES POSTERIORES À SÚMULA E SUAS CONSEQUÊNCIAS

O entendimento sumulado do STF, como já apresentado no capítulo anterior, é alvo de muitas críticas por boa parte dos doutrinadores que lecionam sobre o tema.

Foi uma noção instituída no ordenamento jurídico pátrio a partir da Emenda Constitucional 45/2004, inspirada pelo no efetivo acesso à justiça, a agilização do processo e maior segurança jurídica, adotando um sistema de precedentes vinculantes, responsável por proporcionar, em teoria, maior segurança jurídica e celeridade. (BOTTINO, 2018, 177-219).

A Súmula Vinculante pode ser definida também como um enunciado cogente exarado pelo Tribunal Superior, que dispõe sobre a eficácia, a validade e a interpretação de normas sobre as quais existem controvérsias, findando assim múltiplas interpretações que acarretam em violação do princípio da isonomia e insegurança jurídica. (BOTTINO, 2018, 177-219).

Dessa forma, a noção de Súmula Vinculante está estritamente atrelada à pacificação do entendimento pelo Supremo Tribunal Federal, e a vinculação dos tribunais inferiores a esse entendimento. Assim, em que pese a perspectiva dos crimes tributários pela análise econômica do direito que demonstra ser mais benéfica efetuar a conduta típica, bem como as divergências doutrinarias sobre o tema, houve, a tentativa do Supremo Tribunal Federal de pacificar o momento da consumação da sonegação fiscal nos crimes tributários.

No entanto, mesmo após a elaboração e a consolidação da súmula, a necessidade da concretização do processo administrativo tributário para que seja possível o recebimento da denúncia não é pacífico, passando por decisões divergentes entre tribunais inferiores, e até mesmo precedentes do STF que mitigam ou vão de encontro ao que foi sumulado.

Partindo desse pressuposto, percebe-se que, em julgados exarados pelo próprio STF, o entendimento disposto pela SV. 24 foi desrespeitado, como será explicado a seguir.

O primeiro caso é o HC 108.037/ES (BRASIL, 2011), de relatoria do Min.

Marco Aurélio, julgado pela 1ª Turma do STF:

CRIME TRIBUTÁRIO – PROCESSO ADMINISTRATIVO – PERSECUÇÃO CRIMINAL – NECESSIDADE. Caso a caso, é preciso perquirir a necessidade de esgotamento do processo administrativo-fiscal para iniciar-se a persecução criminal. Vale notar que, no tocante aos crimes tributários, a ordem jurídica constitucional não prevê a fase administrativa para ter-se a judicialização. CRIME TRIBUTÁRIO – JUSTA CAUSA. Surge a configurar a existência de justa causa situação concreta em que o Ministério Público haja atuado a partir de provocação da Receita Federal tendo em conta auto de infração relativa à sonegação de informações tributárias a desaguarem em débito do contribuinte.

Inicialmente, conforme disposto em ementa, o julgado dispõe que a análise dos crimes tributários deve se dar caso a caso, que a disciplina legal jurídica pátria não prevê a fase administrativa como requisito para judicialização, e, no caso que ensejou o entendimento, bastou o auto de infração autuado pela Receita Federal que demonstrava o débito do contribuinte.

Pela análise do precedente, é notório que, em menos de dois anos da edição da Súmula Vinculante 24, a delimitação do tema definido pela súmula foi frontalmente atacada pelo entendimento supracitado, tendo em vista que, mesmo sem o findar do procedimento administrativo, a ação penal foi válida.

Como dissertam TESSARI e SCARIOT (2016, p. 79-100), o STF, ao julgar o caso em comento, além de não aplicar o entendimento sumulado no caso concreto, submeteu a súmula, em termos práticos, a um procedimento de revisão, sem, no entanto, respeitar o Regimento Interno¹³ do próprio Tribunal.

Vale, para tanto, a definição do Min. Relator sobre o caso:

No mais, observem que a questão alusiva ao término do processo administrativo-fiscal para ter-se a persecução criminal mostrou-se construção pretoriana. A rigor, a Lei nº 8.137/90 não encerra, para a configuração da prática criminosa, considerada a supressão ou a redução de tributo, contribuições sociais e qualquer acessório, a necessidade de esgotar-se a via administrativa. Aliás, quanto a esta, a Carta da República somente versa a condição no tocante à Justiça Desportiva e ao processo referente ao dissídio coletivo, de competência da Jurisdição especializada do Trabalho. Assim, não havendo disposição legal, no que seria inclusive conflitante com a Carta

¹³ BRASIL, Lei nº 11.417, 19 de dezembro de 2006: Art. 2[...] § 2º O Procurador-Geral da República, nas propostas que não houver formulado, manifestar-se-á previamente à edição, revisão ou cancelamento de enunciado de súmula vinculante. §3º A edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula com efeito vinculante dependerão de decisão tomada por 2/3 (dois terços) dos membros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária.

da República, prevendo a fase administrativa para a persecução criminal quanto ao crime tributário, há de apreciar-se, caso a caso, as peculiaridades presentes na denúncia, para saber se é necessário, ou não, apurar administrativamente, observado o contraditório, o tributo devido.

Portanto, mesmo com a pretensa da uniformização entre entendimentos, existe precedente do STF que coloca a análise do caso concreto para a observância da necessidade ou não se aplicar a conclusão do feito administrativo, não vinculando este como justa causa para propositura da ação penal.

Ainda, reside na Corte Suprema outro precedente conflitante à Súmula Vinculante n. 24, o HC 96.324/SP (Brasil, 2011), também de relatoria do Min. Marco Aurélio:

ACÇÃO PENAL – DENÚNCIA – PARÂMETROS – LANÇAMENTO DEFINITIVO DE TRIBUTO – INEXIGIBILIDADE. Versando a denúncia, folha 100 a 129, esquema a envolver empresas visando à prática de sonegação fiscal, descabe exigir, para ter-se a sequência da persecução criminal, o término do processo administrativo-fiscal.

Nesse julgamento, é notório que, pela conduta residir maior complexidade, vide a dissimulação do agente, por intermédio da criação de empresas laranjas – empresas fictícias com o fim de dissimular algo, o STF entendeu que, por gerar consequências excepcionais, poderia ser afastado o enunciado da súmula.

Nesse mesmo sentido, existem entendimentos mais recentes, que, se não atacam frontalmente, mitigam a aplicação da Súmula Vinculante. 24.

O primeiro deles, o HC 106.152/MS (BRASIL, 2016), de relatoria da Ministra Rosa Weber:

EMENTA HABEAS CORPUS. PROCESSO PENAL. SUBSTITUTIVO DE RECURSO CONSTITUCIONAL. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. CRIMES FISCAIS. QUADRILHA. CORRUPÇÃO. INTERCEPTAÇÃO TELEFÔNICA. DENÚNCIA ANÔNIMA. ENCONTRO FORTUITO DE PROVAS. INCONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE DE TRIBUTOS TIDOS COMO SONEGADOS. 1. Contra a denegação de habeas corpus por Tribunal Superior prevê a Constituição Federal remédio jurídico expresso, o recurso ordinário. Diante da dicção do art. 102, II, a, da Constituição da República, a impetração de novo habeas corpus em caráter substitutivo escamoteia o instituto recursal próprio, em manifesta burla ao preceito constitucional. 2. Notícias anônimas de crime, desde que verificada a sua credibilidade por apurações preliminares, podem servir de base válida à investigação e à persecução criminal. 3. Apesar da jurisprudência desta Suprema Corte condicionar a persecução penal à existência do lançamento tributário definitivo (Súmula vinculante nº 24), o mesmo não ocorre quanto à investigação

preliminar. 4. A validade da investigação não está condicionada ao resultado, mas à observância do devido processo legal. Se o emprego de método especial de investigação, como a interceptação telefônica, foi validamente autorizado, a descoberta fortuita, por ele propiciada, de outros crimes que não os inicialmente previstos não padece de vício, sendo as provas respectivas passíveis de ser consideradas e valoradas no processo penal. 5. Fato extintivo superveniente da obrigação tributária, como o pagamento ou o reconhecimento da invalidade do tributo, afeta a persecução penal pelos crimes contra a ordem tributária, mas não a imputação pelos demais delitos, como quadrilha e corrupção. 6. Habeas corpus extinto sem resolução de mérito, mas com concessão da ordem, em parte, de ofício.

Em leitura breve do precedente, a Ministra condiciona não só o processo administrativo tributário, mas também outros meios, por intermédio das diligências do Ministério Público, para comprovação da justa causa, durante ou até mesmo antes do denominado “lançamento definitivo”, já discutido na seara deste trabalho.

Conforme entende BOTTINO, ao afirmar paulatinamente que uma súmula vinculante pode ser mitigada, o próprio STF cria incentivos para que surjam novos recursos a fim de discutir aspectos em casos concretos, de forma que deixando de fazer o controle das súmulas (seja revisando-as ou até mesmo revogando-as), o Supremo Tribunal Federal contribui com os crescentes processos que não deveriam existir.

Existe ainda o julgamento do ARE 936.653 (BRASIL, 2016), do Min. Rel. Luís Roberto Barroso:

1. Os crimes contra a ordem tributária pressupõem a prévia constituição definitiva do crédito na via administrativa para fins de tipificação da conduta. A jurisprudência desta Corte deu origem à Súmula Vinculante 24, a qual dispõe: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”. 2. Não obstante a jurisprudência pacífica quanto ao termo inicial dos crimes contra a ordem tributária, o Supremo Tribunal Federal tem decidido que a regra contida na Súmula Vinculante 24 pode ser mitigada de acordo com as peculiaridades do caso concreto, sendo possível dar início à persecução penal antes de encerrado o procedimento administrativo, nos casos de embaraço à fiscalização tributária ou diante de indícios da prática de outros delitos, de natureza não fiscal. 3. O Tribunal de origem, com apoio no acervo fático-probatório e na interpretação da legislação infraconstitucional aplicável à espécie, decidiu pela legitimidade da multa isolada e da multa de revalidação. Para firmar entendimento diverso do acórdão recorrido, seria indispensável o reexame da legislação infraconstitucional e do acervo probatório dos autos, providências vedadas em sede de recurso extraordinário. 4. Esta Corte já decidiu que as alegações de afronta aos princípios da legalidade, do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa, dos limites da coisa julgada e da prestação jurisdicional, quando dependentes de exame de

legislação infraconstitucional, configurariam ofensa constitucional indireta. 5. Agravo regimental a que se nega provimento.

No caso acima apontado, prevaleceu o entendimento de que é possível a mitigação da normativa da súmula vinculante nos casos em que existirem crimes conexos, ou qualquer outro tipo de embaraço a investigação. Assim, novamente, utilizando a justificativa da percepção do caso concreto, não seria necessária a observância da “justa causa” de que seja findado o processo administrativo tributário, em casos complexos, de difícil apuração, podendo residir outros termos justificantes para a persecução penal.

Ainda, tal entendimento é paradigmático, conforme é consubstanciado pelo entendimento em Decisão Monocrática do Min. Rel. Edson Fachin, no RHC 191.394/PI (BRASIL, 2021), exarada em Junho de 2021:

O STJ, por sua vez, manteve a decisão, forte na orientação da Corte de que a Súmula Vinculante 24/STF pode ser mitigada nos casos de embaraço à fiscalização tributária ou de indícios da prática de outras infrações de natureza não fiscal (eDOC 1, p. 387/396). O entendimento exarado pelas instâncias antecedentes, a meu ver, se alinha à jurisprudência desta Suprema Corte.

Pelos diversos entendimentos dissonantes, a principal justificativa de existência da súmula, que trata justamente de argumento baseado na segurança jurídica, não é atingida.

Além dos precedentes contrários a normativa da súmula vinculante, reside uma investigação da sua eficácia vinculante em tribunais inferiores, a partir da pesquisa empírica de BOTTINO, entre os anos de 2010 e 2016, com os parâmetros da súmula vinculante para a discussão entre os 5º TRF's, STF e STJ.

O objetivo da pesquisa foi a verificação do respeito ao precedente por uma premissa simples: se esta estivesse sendo respeitada, os tribunais superiores não realizariam julgamentos sobre a súmula vinculante, já que a sua aplicabilidade, a partir da edição da súmula seria simples: caso não findado o processo administrativo tributário sem definição definitiva, o processo penal não deveria ser iniciado.

No entanto, desde o universo programado pela pesquisa de BOTTINO, houve, em média, um grande aumento da discussão sobre a aplicabilidade ou não da SV. 24 nos tribunais de instâncias superiores, como pode-se observar pelo gráfico elucidado abaixo:



Gráfico 1: Processos julgados pelos cinco TRFs, STJ e STF em que se aplica a SV-24, excluída a categoria 8, ano a ano, totalizando 971 casos examinados. Houve 35 casos em que não foi identificada a data de julgamento do recurso, por se tratarem de processos em segredo de justiça.

Isto posto, apesar da pretensa súmula ter como objetivo a vinculação das instâncias judiciais inferiores a este entendimento, com a finalidade de oportunizar segurança jurídica, percebe-se que os tribunais não ficaram adstritos ao entendimento da normativa sumulada, pelo crescente aumento de discussões sobre o tema.

Na avaliação de BOTTINO, as principais causas da quantidade de demandas em instâncias inferiores são pela própria vagueza do entendimento sumulado, que não delimitou expressamente os crimes que incidiriam a pretensa da súmula (já que existem uma gama de crimes materiais tributários, além dos dispostos do artigo 1º da Lei 8.137/90), bem como a mitigação da súmula pelos diversos entendimentos do STF, que alterou o posicionamento pela possibilidade do recebimento da ação penal anteriormente ao findar do processo administrativo tributário, de forma que, ao não tratar a questão em plenário o Supremo Tribunal Federal enfraquece o entendimento sumulado.

Dessa forma, apesar de pretender delimitar o momento que os crimes tributários deveriam ser apurados, o STF caiu em contradições pelas suas próprias decisões, prejudicando o principal fundamento da Súmula Vinculante 24, a segurança jurídica ao jurisdicionado.

6. CONCLUSÃO

O Supremo Tribunal Federal pretendia, ao normatizar a Súmula Vinculante n. 24, trazer segurança jurídica no que diz respeito aos crimes tributários.

A partir da análise econômica do direito, a súmula em debate é mais um dos aspectos que incentivam a conduta delitativa, tendo em vista que, eventuais acréscimos na apuração da existência ou não de uma conduta típica, a partir da necessidade de se aguardar o transcurso do procedimento administrativo tributário e eventual execução

fiscal aumentam o tempo para eventual análise penal, oportunizando mais vantagens à conduta típica.

Dessa forma, passando por essa perspectiva em comento, os crimes tributários, com a visão crítica da análise econômica do direito, detêm uma fragilidade conceitual, evidenciada principalmente por questões não restritas a Lei 8.137/90, mas também ligadas a institutos como a suspensão da exigibilidade penal pelo parcelamento do crédito tributário e a extinção da punibilidade através do arrependimento posterior a conduta, noção instituída somente aos crimes tributários, estranho a outras condutas típicas.

Ainda, a normatização da súmula deixou longe de ser majoritária na doutrina e na própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Como exposto no trabalho, residiam, desde em entendimentos monocráticos ou votos vencidos, pareceres distintos e mais acertados sobre a não necessidade de se aguardar o findar do processo administrativo para que fosse iniciada a persecução criminal.

Além disso, pela disposição expressa em Lei, não se fala de “constituição definitiva” do crédito, mas tão somente a supressão ou redução do tributo, que é constituído através do lançamento, sem falar em conclusão do processo administrativo tributário.

Ademais, a discordância do mérito que enseja a questão, o entendimento sumulado teve, em menos de dois anos de sua vigência, decisões dissonantes no próprio STF, sejam aquelas que atacam frontalmente o verbete, ou que o mitigavam em parte, além das numerosas decisões em instâncias superiores sobre o tema, que demonstra a não aderência do verbete da súmula as instâncias inferiores e juízos monocráticos.

À vista disso, os precedentes divergentes ao entendimento da súmula, promulgados pelo próprio STF oportunizaram, ainda mais, a discussão do mérito da Súmula Vinculante bem como seus efeitos entre os tribunais inferiores, desrespeitando assim a normativa do ordenamento jurídico pátrio com o sistema de entendimentos jurisprudenciais vinculantes.

Portanto, diante do que foi exposto, tanto pela desnecessidade do esgotamento da via administrativa, quanto pela insegurança jurídica que o precedente vem acarretando, além de toda fragilidade conceitual da súmula com relação ao momento da consumação do crime, mostra-se a súmula uma tentativa mal operada de normatização do sistema jurídica, motivo pelo qual defende-se nessa monografia que a Súmula Vinculante n. 24 deve ser cancelada.

REFERÊNCIAS

BOTTINO, Thiago. A súmula vinculante vincula? Um estudo da eficiência da súmula vinculante 24. Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo, v. 26, n. 143, p. 177-219, mai.. 2018. Disponível em: <http://200.205.38.50/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=143411>.

BRASIL, Lei nº 11.417, 19 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111417.htm>, acesso em 05 de janeiro de 2022.

BRASIL, Lei 11.457, de 16 de Março de 2007, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm>. Acesso em 04 jan. 2022.

BRASIL, Lei 5.172, de 25 de Outubro de 1966, Código Tributário Nacional: Art. 114 e Art. 115, Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 04 jan.2022.

BRASIL, Lei 8.137, 27 de Dezembro de 1990, Brasília, DF, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>, acesso em 26 dez. 2022

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, HC 77002/RJ , Relator(a): NÉRI DA SILVEIRA, julgado em 21/11/2001, DJ 02-08-2002 PP-00059 EMENT VOL-02076-04 PP-00609. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur100327/false>> . Acesso em 26/12/2021.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, HC 81611, Relator(a): SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2003, DJ 13-05-2005 PP-00006 EMENT VOL-02191-1 PP-00084. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur95121/false>>. Acesso em 26 dez. 2021

BRASIL, TRF da 3ª Região, Rel. Juíza Sylvia Steiner, Julgamento em 01/04/1997. Visto em TESSARI, Cláudio; SCARIOT, Marcelo Luiz. Do exaurimento da via administrativa para persecução penal dos crimes contra ordem tributária (artigo 1º da lei nº 8.137/1990): contradições entre a súmula vinculante nº 24 e as decisões proferidas no HC 108.037/ES e na medida cautelar na reclamação nº 17.303/MA (HC 236.784), em 21.02.2014, pelo STF. Revista Síntese de direito penal e processual penal, Porto Alegre, v. 17, n. 98, p. 79-

100, jun./jul.. 2016. Disponível em:
http://200.205.38.50/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=130051.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Rel. Cid Flaquer Scartezini. REsp 17.776/RS, julgado em 09/11/1994. Visto em TESSARI, Cláudio; SCARIOT, Marcelo Luiz. Do exaurimento da via administrativa para persecução penal dos crimes contra ordem tributária (artigo 1º da lei nº 8.137/1990): contradições entre a súmula vinculante nº 24 e as decisões proferidas no HC 108.037/ES e na medida cautelar na reclamação nº 17.303/MA (HC 236.784), em 21.02.2014, pelo STF. Revista Síntese de direito penal e processual penal, Porto Alegre, v. 17, n. 98, p. 79-100, jun./jul.. 2016. Disponível em:
http://200.205.38.50/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=130051.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, HC 50523, Relator(a): DJACI FALCÃO, Primeira Turma julgado em 09/02/1973, DJ 30-03-1973 PP-01923 EMENT VOL-00904-02 PP-00640,). Disponível em:
<<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur240544/false>>. Acesso em 26/12/2021.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, HC 85463/RJ, Relator(a): CARLOS BRITTO, Primeira Turma, julgado em 07/06/2005.. Disponível em:
<<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur9228/false>>. Acesso em 26 dez. 2021

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma. HC 108037, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 29/11/2011, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-022 DIVULG 31-01-2012 PUBLIC 01-02-2012 RDDT n. 200, 2012, p. 146-149, Disponível em <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur203771/false>>. Acesso em 05/01/2021.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma. HC 96324, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 14/06/2011, DJe-157 DIVULG 16-08-2011 PUBLIC 17-08-2011 EMENT VOL-02567-01 PP-00060. Disponível em <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur196245/false>>. Acesso em 05/01/2022.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma. HC 96324, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 14/06/2011, DJe-157 DIVULG 16-08-2011 PUBLIC 17-08-2011 EMENT VOL-02567-01 PP-00060. Disponível em <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur196245/false>>. Acesso em 05/01/2022.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma. HC 106152, Relator(a): ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 29/03/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-106 DIVULG 23-05-2016 PUBLIC 24-05-2016. Disponível em <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur348930/false>>. Acesso em 05 jan. 2022.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma. ARE 936653 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 24/05/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-122 DIVULG 13-06-2016 PUBLIC 14-06-2016). Disponível em <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur350675/false>>. Acesso em 05 jan. 2022.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Dec. Monocrática. RHC 191.394/PI, Rel(a). Min. EDSON FACHIN, julgado em 24/05/2021, DJe 25/05/2021, PUBLICADO em 26/05/2021. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho1202841/false>>. Acesso em 5 de jan.2022.

COELHO, Thales Cavalcanti. Súmula vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal: ação penal, consumação e prescrição nos crimes materiais contra a ordem tributária. Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal, Porto Alegre, v. 10, n. 57, p. 65-85, dez./jan.. 2014. Disponível em: http://200.205.38.50/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=104137.

HARADA, Kiyoshi. Crimes tributários: alcance da Súmula Vinculante nº24. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas. Porto Alegre/São Paulo, Magister/CEU, n.17, nov/dez 2009

HARADA, Kiyoshi.; MUSUMECCI, Leonardo,. .; POLIDO, F.; MORENO, Gustavo. *Crimes contra a Ordem Tributária, 2ª edição*. São Paulo, Grupo GEN, 2014. 9788522493012. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522493012/>.

KORNHAUSER, Lewis A. A análise econômica do direito. Sub Judice: justiça e sociedade, Coimbra, n. 2, p. 43-50, jan./abr.. 1992. Disponível em: http://200.205.38.50/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=55980.

LEITÃO, Rômulo Guilherme; SANTOS, Saulo. O pagamento e os crimes tributários: um estudo à luz da análise econômica do direito. Themis. Revista da ESMEC, Fortaleza, v. 17, n. 1, p. 173-199, 2019. Disponível em: http://200.205.38.50/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=154189.

LEVENHAGEN, Antonio José Ferreira. Da "constituição definitiva do tributo" como elemento essencial dos tipos penais dos crimes contra a ordem tributária - súmula vinculante nº 24. Boletim do Instituto de Ciências Penais, Belo Horizonte, n. 119, p. 06-16, jan./mar.. 2017. Disponível em: http://200.205.38.50/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=143085.

MACHADO, Hugo de Brito. A propositura da ação penal no crime de supressão ou redução de tributo e a Súmula Vinculante 24. Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo, v. 19, n. 88, p. 189-203, jan./fev.. 2011. Disponível em: http://200.205.38.50/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=85531.

PACELLI, Eugênio. Curso de Processo Penal. 25. Ed. São Paulo. Grupo GEN, 2021. Disponível em: Minha Biblioteca.

PANOEIRO, José Maria de Castro. Política Criminal e Direito Penal Econômico: um estudo interdisciplinar dos crimes econômicos e tributários. Porto Alegre: Núria Fabris Ed. 2014.

TAVARES, Juarez, La persecución de los delitos económicos em Brasil. In BAJO FERNÁNDEZ, Miguel; BACIGALUPO, Silvana; GOMEZ-JARA DÍEZ, Carlos. Política fiscal y delitos contra la hacienda pública. Madrid: Ramón Areces, 2007, p. 147

TESSARI, Cláudio; SCARIOT, Marcelo Luiz. Do exaurimento da via administrativa para persecução penal dos crimes contra ordem tributária (artigo 1º da lei nº 8.137/1990): contradições entre a súmula vinculante nº 24 e as decisões proferidas no HC 108.037/ES e na medida cautelar na reclamação nº 17.303/MA (HC 236.784), em 21.02.2014, pelo STF. Revista Síntese de direito penal e processual penal, Porto Alegre, v. 17, n. 98, p. 79-100, jun./jul.. 2016. Disponível em: http://200.205.38.50/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=130051.

SÃO PAULO, HC 283.226/4 TACrim/SP, Rel. Ricardo Lewandowski, julgado em 23/11/95, visto em COELHO, Thales Cavalcanti. Súmula vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal: ação penal, consumação e prescrição nos crimes materiais contra a ordem tributária. **Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal**, Porto Alegre, v. 10, n. 57, p. 65-85, dez./jan.. 2014. Disponível em: http://200.205.38.50/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=104137.

STEIN, Luís Gustavo; WEDY, Miguel Tedesco. A análise econômica do direito penal entre possibilidades e limitações. Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo, v. 26, n. 148, p. 97-130, out.. 2018. Disponível em: http://200.205.38.50/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=146287.

ZIEMBOWICZ, Rodrigo. L. *Crimes Tributários*, Grupo Almedina (Portugal), 2020.
9788584935680. Disponível em:
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584935680/>.