

SÚMULA VINCULANTE N.24: UMA CRÍTICA A PARTIR DE UM ESTUDO EMPÍRICO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO

BINDING LEGAL PRECEDENT N. 24: A CRITICAL ANALYSIS FROM AN EMPIRICAL STUDY OF THE TAX ADMINISTRATIVE PROCESS IN THE CITY OF RIO DE JANEIRO

Rafael Gaspar Rodrigues¹

Universidade do Estado do Rio de Janeiro

José Danilo Tavares Lobato²

Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Resumo

O presente estudo apresenta uma perspectiva empírica crítica da Súmula Vinculante nº 24, editada pelo Supremo Tribunal Federal, tomando como base a realidade tributária do Município do Rio de Janeiro, com o fim de demonstrar não ter havido uma necessária adaptação das estruturas da Administração Tributária de modo a decidir, com a celeridade necessária, acerca da constituição definitiva do crédito. Isso acaba por produzir uma excessiva demora que, não raro, termina por violar o 'due process of law', ao inviabilizar o exercício de um efetivo direito de defesa do contribuinte no âmbito de um tardio processo penal.

Palavras-chaves

Súmula Vinculante nº 24/STF. Processo Administrativo-Tributário. Direito de Defesa Criminal. Município do Rio de Janeiro.

Abstract

This study presents a critical empirical perspective of Binding Legal Precedent n. 24, edited by the Brazilian Supreme Court, based on the taxing reality of the City of Rio de Janeiro, in order to demonstrate that there had been no necessary adaptation of the structures of the Tax Administration in order to decide, with the necessary speed, on the definitive constitution of the credit. It produces an excessive delay that, not infrequently, ends up violating the due process of law, by making it impossible for the taxpayer to exercise an effective right of defense in the context of a belated criminal procedure.

Keywords

Binding legal precedent n. 24 from Brazilian Supreme Court. Tax Administrative Procedure. Criminal Defense Right. City of Rio de Janeiro.

¹ Mestrando em Direito Penal (PPGD/UERJ), L.LM em Direito Tributário (FGV) e Bacharel em Direito (UERJ). Fiscal de Rendas e Conselheiro representante do Município, no Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro.

² Professor Associado da UFRRJ e Professor Visitante do Programa de Mestrado e Doutorado em Direito da UERJ. Doutor em Direito.

1. INTRODUÇÃO

Decorreu mais de uma década desde a sessão plenária de dois de dezembro de dois mil e nove, em que o Supremo Tribunal Federal aprovou a Súmula Vinculante nº 24. É certo que sua edição não trouxe nenhuma interpretação disruptiva, uma vez que seus contornos não eram propriamente novos. Em verdade, o Pretório Excelso já possuía julgados assumindo o entendimento de que a representação fiscal para fins penais só seria encaminhada ao Ministério Público após ser proferida decisão final na esfera administrativa – independentemente de qual fosse o ente da federação competente pelo tributo³. Não obstante o largo transcurso de tempo iniciado com os primeiros julgados, passando pela edição da Súmula Vinculante nº 24 e por sua regência desde então, essa temática ainda permanece atual e seu debate não se encontra esgotado.

São inegáveis os méritos da Súmula Vinculante nº 24, uma vez que caminhou no sentido da descriminalização de meras condutas irregulares sob o âmbito fiscal. Ao dispor que “*não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo*”, a súmula aqui discutida fez muito mais do que simplesmente resguardar uma relativa certeza da existência da conduta com vistas à sonegação fiscal. Acabou, como é fundamental notar, por permitir que o pagamento (ou qualquer outra forma de extinção do crédito tributário) durante o processo administrativo-tributário tenha o condão de, também, elidir a possibilidade de responsabilização penal.

O enunciado sumular aqui discutido tornou inequívoco, então, o fato de serem os delitos previstos no art. 1º da Lei 8.137/90 crimes materiais⁴, isto é, crimes de resultado⁵, o que, por consequência, os afastou

³ Exemplificativamente, em sede do HC 83.353/RJ.

⁴ Como expõem Tangerino e Olive, em princípio a súmula não se estende aos delitos formais tributários, mas aos crimes materiais, posto que “*(...) os pressupostos centrais da súmula são (i) a exclusividade da Administração em dizer se houve supressão/redução de tributo devido, e em que intensidade (art.142 do CTN); e (ii) o direito constitucional ao contraditório administrativo-fiscal.*”: TANGERINO, Davi; OLIVE, Henrique. Crédito Tributário e Crime: Efeitos Penais da Extinção e da Suspensão da Exigibilidade. São Paulo: Editora InHouse, 2018, p.71.

⁵ MALAN, Diogo Rudge; SAAD, M. Crimes contra a ordem tributária e a portaria SRF 326/05: novo esforço para restaurar a lógica do sistema. Boletim IBCCRIM, São Paulo, v. 150, p. 11-12, 2005.

do risco de serem engolidos pela tendência de criminalização sob a técnica dos crimes de perigo abstrato, o que tende a ser marca indelével do Direito Penal Econômico⁶. A efetiva lesão ao erário, por meio da supressão ou redução de tributo, é, assim, condição fundamental para a perfectibilização da conduta delituosa – já que, nessa espécie de crime, requer-se a realização do resultado fixado no tipo legal⁷.

Sem prejuízo de seus méritos, há de se reconhecer que não são raras as críticas que recaem sobre o enunciado sumular em tela⁸. Nessa breve investigação, objetiva-se apontar uma nova crítica que, apesar de tomar como base a realidade empírico-tributária do Município do Rio de Janeiro, pode, de certo modo, ser válida para a realidade administrativo-tributária brasileira, posto que a deficiência estrutural do processo administrativo fiscal não é questão exclusiva da capital fluminense.

De fato, a própria edição do enunciado pelo STF, assim como as leis editadas e as decisões judiciais prolatadas que a precederam, parecem ter ignorado a burocrática e morosa realidade administrativo-tributária pátria. É com os olhos voltados a essa realidade, cujo recorte se restringe à administração municipal da cidade do Rio de Janeiro, que se pretende confrontar o entendimento pretoriano sumulado – mas não sem antes deixar de proceder a uma panorâmica revisão dos marcos teóricos que embasam o presente debate.

2. O PROCESSO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO

Nas precisas palavras do saudoso mestre Ricardo Lobo Torres, o processo administrativo tributário é parte “(...) *da atividade de autotutela exercida pela própria Administração, isto é, tem por finalidade o controle da legalidade e da legitimidade do lançamento levado a efeito pelas autoridades*

⁶ CASTELLAR, João Carlos. Direito Penal Econômico versus Direito Penal Convencional: a engenhosa arte de criminalizar os ricos para punir os pobres. Rio de Janeiro: Revan, 2013, pp. 240-243.

⁷ BRUNO, Anibal. Direito Penal. Tomo 2º. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 221.

⁸ Por todos: FISCHER, Douglas. O Manifesto Equívoco Técnico, Dogmático, Sistemático e Lógico da Súmula Vinculante 24 do STF. In: PEDROSO, Fernando Gentil Gizzi de Almeida e HERNANDES, Luis Eduardo Camargo Outeiro (Orgs.). Direito Penal Econômico: temas essenciais para a compreensão da macrocriminalidade atual. São Paulo: JusPodivm, 2017, pp. 221-264.

administrativas.⁹ Trata-se, em brevíssimo resumo, de uma sequência de atividades, prevista na legislação tributária, que visa a verificar a correção da atividade administrativa – plenamente vinculada – de lançamento. Note-se que, estando no âmbito das competências tributárias de cada ente, essas normas podem ser – e, de fato, o são – editadas pela União, pelo Distrito Federal e por cada um dos estados e municípios da federação¹⁰. Não é difícil concluir que esse fato contribui significativamente para o pandemônio de normas tributárias do Estado Brasileiro. Felizmente, contudo, para os que militam na área, parece haver uma série de atos normativos siameses regulando os processos administrativos tributários dos Estados, de suas capitais, do Distrito Federal e da União, salvo no que toca a alterações de nomes de órgãos e de – algumas eventuais – mudanças de prazos e requisitos burocráticos.

No que se refere ao processo administrativo tributário, podem ser demarcadas duas fases: a não-contenciosa e a contenciosa. Na lição do festejado professor cearense Hugo de Brito Machado¹¹, a fase não-contenciosa, precedente à contenciosa, inicia-se pelo ato formal da autoridade competente com vistas à constituição do crédito tributário pelo lançamento. Ordinariamente, esse ato é o termo que dá ciência ao contribuinte do início da ação fiscal, mas outros podem lhe fazer as vezes, como termos de apreensão e arrecadação de mercadorias, livros ou documentos, por exemplo. Essa etapa é encerrada com a lavratura de um termo de encerramento da ação fiscal, que será acompanhado de um auto

⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 19ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 343.

¹⁰ Nesse sentido, vide FERRAZ, Sergio e DALLARI, Adilson Abreu. Processo Administrativo. 4a ed. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 42: *“Que não se obscureça: é palmar que todas as pessoas jurídicas de direito público, dotadas de competência normativa na Lei Maior, podem regular, exaurientemente até, seus processos (e procedimentos) administrativos. O que há de comando normativo nacional, aplicável a toda a arquitetura federal brasileira, é a pauta principiológica, figurando a consagrada na Constituição do Brasil como patamar mínimo indeclinável, de obrigatoria observância pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Mas há que compatibilizar inteiramente os comandos constitucionais dos arts. 22, I, (competência privativa da União para legislar sobre direito ‘processual’, sem qualquer especificação), e 24, XI, (competência concorrente da União Estados e Distrito Federal para legislar sobre ‘procedimentos’).*

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, pp. 461-467.

de infração sempre que se verificar que dispositivos da legislação tributária foram desrespeitados¹². Já a fase contenciosa, por sua vez, é iniciada com a impugnação ao lançamento realizado pela autoridade administrativa. À interposição dessa peça impugnatória propriamente dita, seguem-se atos de instrução processual, como, frequentemente, a manifestação da autoridade autuante, a produção de provas e, finalmente, o julgamento em primeira instância administrativa.¹³

Na grande maioria dos casos, o julgamento em primeira instância dá-se por um órgão monocrático e admite recurso para um órgão colegiado, frequentemente paritário (com representantes, em igual número, da Fazenda Pública e dos contribuintes). Para além de admitir esse facultativo recurso à instância superior, é comum que os entes federativos prevejam uma espécie de reexame necessário, similar ao previsto no art. 496, I, do Código de Processo Civil, para as decisões que deem provimento à reclamação do contribuinte. Desse modo, seja por opção do contribuinte ou por mandamento legal ou regulamentar, é frequente a atuação dos órgãos de julgamento em segunda instância administrativa. Em nível federal, esse órgão é denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Em boa parte dos municípios e estados brasileiros, denomina-se Conselho de Contribuintes.

Não raro, as decisões desses órgãos colegiados admitem, ainda, um recurso especial à instância superior. Para a interposição desse recurso, variam consideravelmente entre os entes federativos as finalidades, que dentre outras são a uniformização dos entendimentos e o controle de legalidade pelo próprio titular da fazenda, e os requisitos, que dentre uma enorme gama de possibilidades podem ser decisões serem não-unânicas e valor mínimo do crédito tributário em disputa.

Julgado esse recurso especial de forma desfavorável ao contribuinte, mesmo que parcialmente, ou, ainda, esgotado o prazo para interposição de quaisquer dos recursos acima citados sem sua interposição, as decisões administrativas passarão a ser definitivas. Ter-se-á, na hipótese, o que a doutrina convencionou chamar de “*coisa julgada administrativa*”¹⁴.

¹² *Ibidem*, p. 461-462.

¹³ *Ibidem*, pp. 462-464

¹⁴ FRANCO JUNIOR, Nilson José. *Processo Administrativo Tributário*. Curitiba: CRV, 2019, p. 109.

Como bem salienta Nilson José Franco Junior¹⁵, trata-se de hipótese em que, da decisão, não cabe mais recurso administrativo, restando a possibilidade de a decisão ser modificada no âmbito judicial. Perceba-se que ocorre, nesse momento, o “lançamento definitivo do tributo” – instituto jurídico citado na Súmula Vinculante nº 24.

Nesse ponto, parece razoável frisar a relevante observação feita por Cassone & Cassone¹⁶: a despeito de ter sido descrita a presença, razoavelmente comum, de três instâncias recursais no âmbito administrativo, é inequívoco que o direito fundamental à ampla defesa¹⁷ se exerce na conformidade da lei, inexistindo direito subjetivo a um duplo grau de jurisdição. Nesse sentido, inclusive, já decidiu o Pretório Excelso por inúmeras vezes¹⁸.

Estabelecidas, assim, as linhas gerais dos processos administrativos tributários, passar-se-á à análise quantitativa – e também dos dados empíricos coletados – dos processos tributários no âmbito do Município do Rio de Janeiro, de modo a trazer amparo fático à crítica jurídica e à reflexão que se objetiva fazer em torno da Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal.

3. ESTUDO EMPÍRICO NO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO¹⁹

No âmbito do Município do Rio de Janeiro, o processo administrativo tributário tem suas linhas gerais previstas nos artigos 243-247 do Código Tributário Municipal (Lei 691/84). É, contudo, no Decreto Rio 14.602/96, que regulamenta os citados dispositivos, que se encontram,

¹⁵ *Ibidem*, p. 109.

¹⁶ CASSONE, Vittorio e CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. *Processo Tributário: teoria e prática*. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 53.

¹⁷ CRFB/88, art. 5º, LV.

¹⁸ Exemplificativamente, no AgRg no AI 209.954/SP.

¹⁹ Apesar de essa investigação ter como base os dados que constam nas pautas de julgamento e nos extratos dos acórdãos publicados que são regularmente publicados no Diário Oficial do Município do Rio de Janeiro (disponível em <https://doweb.rio.rj.gov.br/>), esse trabalho teria sido bem mais árduo sem a presteza do Ilustre Presidente do Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, Dr. Fernando Miguez Bastos da Silva, e da Secretária-Geral desse órgão, Sra. Cláudia Bernardo Correa Lima, que disponibilizaram o acesso à compilação do histórico de dados do município, razão pela qual há de se registrar o agradecimento dos autores.

detalhadamente, os procedimentos a serem seguidos em eventual litígio entre Município e contribuinte. Notar-se-á, de pronto, que o processo administrativo tributário do ente sob análise se enquadra perfeitamente às regras gerais que regulam os sistemas tributários de outros entes da federação.

De fato, no âmbito do citado Município, uma vez efetuado o lançamento tributário por meio de auto de infração – que inclui multa – ou simples nota de lançamento²⁰, é facultado ao contribuinte, no prazo de trinta dias²¹, apresentar impugnação – que tem o condão de, efetivamente, instaurar o litígio²². Após exame de tempestividade pelo órgão lançador²³ e manifestação da autoridade administrativa responsável pelo lançamento²⁴, essa peça de combate ao lançamento é julgada monocraticamente pelo titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários²⁵. Em caso de decisão – ainda que parcialmente – favorável ao particular, desde que não incorrendo em alguma das exceções regulamentares previstas²⁶, essa autoridade deve recorrer de ofício ao Conselho de Contribuintes do Município (CCM)²⁷ – órgão colegiado de julgamento em segunda instância administrativa. Ainda, no prazo de trinta dias de decisão que lhe for desfavorável, pode o contribuinte apresentar recurso voluntário a esse citado órgão²⁸.

O estudo empírico descrito no presente trabalho partiu, justamente, da análise do trabalho do CCM. Foram analisadas todas as 193 (cento e noventa e três) decisões definitivas proferidas por esse órgão, em processos relativos ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza²⁹

²⁰ Decreto Rio 14.602/96, art. 79, I.

²¹ *Ibidem*, art. 27, II, 2.

²² *Ibidem*, art. 79.

²³ *Ibidem*, art. 83.

²⁴ *Ibidem*, art. 86.

²⁵ *Ibidem*, art. 91.

²⁶ *Ibidem*, art. 99, §1º.

²⁷ *Ibidem*, art. 99.

²⁸ *Ibidem*, art. 101.

²⁹ A escolha desse imposto para fins de recorte da pesquisa justifica-se pelo fato de que são os lançamentos desse tributo (seja pelo vulto – constantemente maior do que os demais tributos municipais –, seja pela complexidade da legislação tributária ou até pelo

(ISSQN), ao longo do ano de 2019. Pretendeu-se, com isso, verificar a duração total desses litígios administrativos, de modo a se poder estimar eventuais impactos desse período em eventual defesa dos administradores do contribuinte em âmbito criminal – a qual, necessariamente, só ocorreria após todo o trâmite administrativo e a constituição definitiva do crédito, por imposição da Súmula Vinculante nº 24.

Isto posto, da análise acima citada, verificou-se que a duração média dos processos administrativos fiscais, contada do período compreendido entre a instauração do litígio e a constituição definitiva – ou anulação – do crédito foi de 8 (oito) anos e 1 (um) mês. Acaso considerados apenas os processos em que houve, ao final, a constituição definitiva de pelo menos uma parte do originalmente lançado, os quais correspondem a 90,3% do total, o número se reduz ligeiramente para 7 (sete) anos e 7 (sete) meses.

Apenas esses dados abstratamente considerados já permitiriam conclusões preocupantes, uma vez que, se levado em conta o prazo decadencial de 5 (cinco) anos que a autoridade fiscal possui para efetuar o lançamento³⁰, percebe-se que eventual sonegação tributária objeto de autuação, que futuramente será o mote de representação fiscal para fins penais, poderia ter ocorrido até 5 (cinco) anos antes da instauração do litígio tributário. Ter-se-ia, no caso, um intervalo de mais de 12 (doze) anos entre os fatos que originaram a denúncia e o acionamento do Ministério Público – o qual, obviamente, também não propõe a ação penal de forma instantânea, o que tende a alargar esse interregno.

Mais importante, contudo, que a frieza da média, é a crueza de alguns dados obtidos nesse estudo a partir de um grupo menor de processos. De fato, essa investigação mostrou que 28 (vinte e oito) dentre os 193 (cento e noventa e três) processos do universo pesquisado, pouco mais de 14% (catorze por cento), possuíram duração de mais de 15 (quinze) anos, sendo que 4 (quatro) deles, pouco mais de 2% (dois por cento), tramitaram administrativamente por mais de incríveis 20 (vinte) anos antes da constituição definitiva do crédito. Sob essa perspectiva,

fato de o mesmo ser lançado por homologação) os que mais frequentemente ensejam representações fiscais para fins penais.

³⁰ CTN, art. 173.

percebe-se que, no município do Rio de Janeiro, é perfeitamente possível que, no ano de 2021 (dois mil e vinte e um), o Ministério Público tenha recebido uma representação fiscal relativa a um auto de infração lavrado no século passado, caso esse tivesse sido editado no longínquo ano de 1999 (mil novecentos e noventa e nove) que, por sua vez, poderia abranger fatos geradores ocorridos em 1994 (mil novecentos e noventa e quatro).

Como, passados tantos anos, poderão os sócios dessas pessoas jurídicas autuadas se defender de uma acusação criminal? Que eventuais provas terão sobrevivido por tão longo período? Essas, entre outras possíveis implicações da morosidade administrativa tributária, serão objeto de algumas reflexões a seguir.

4. DAS POSSÍVEIS REPERCUSSÕES PENAIS

Como se verificou na seção anterior, corolário direto da edição da Súmula Vinculante nº 24 e da morosidade característica do processo administrativo-tributário é o surgimento do risco – nada hipotético – de que eventuais acusados de crimes fiscais se vejam compelidos a se defenderem em um processo penal somente após o decurso de inúmeros anos da data da efetiva prática dos atos delituosos, o que pode ocorrer mesmo depois do transcurso de duas décadas. Essa possibilidade demonstra a existência de uma falha sistêmica que não deveria ocorrer – até porque, justamente para se evitar consequências práticas dessa ordem, é que existe o instituto da prescrição. É, então, nos fundamentos desse instituto jurídico que devem ser buscados os efeitos adversos atualmente possibilitados pela conjunção do enunciado sumular e da realidade da Administração Pública. Não se pode perder de vista que o direito à duração razoável do processo está consagrado na legislação pátria e abrange tanto a esfera penal, quanto a fiscal³¹ e que, indubitavelmente, ao

³¹ “O direito à razoável duração do processo penal (e somente do processo penal), contudo, já havia ingressado no ordenamento jurídico brasileiro em 07 de julho de 1992, quando foi publicado o Decreto nº592/1992, que promulgou o Pacto Internacional sobre Direitos Cívicos e Políticos” (...) “já o direito à razoável duração do processo civil, trabalhista, fiscal e qualquer outro e dos procedimentos administrativos ingressaram no ordenamento jurídico pátrio em 9 de novembro de 1992, quando foi publicado o Decreto nº 678/1992, que promulgou a Convenção Americana sobre Direitos Humanos, também conhecida como Pacto de São José da Costa Rica”: NICOLAU, Flávio Itabaiana de

se normalizar judicialmente essa falha sistêmica, está-se admitindo por parte do Poder Judiciário uma atuação em total desconsideração ao direito fundamental previsto no art. 5º, LXXVIII, da CRFB/88.

Uma importante questão prática que deve ser levantada diz respeito ao prejuízo provocado à ampla defesa dos réus que se vejam submetidos a processos penais embasados em processos administrativos fiscais amparados em fatos geradores tributários muito antigos, posto que inevitavelmente a possibilidade de produção de provas pelos réus será sensivelmente reduzida pelo tempo. Não por outra razão que um dos fundamentos da prescrição penal é justamente a teoria do desgaste probatório. Assim, veja-se a precisa lição de João Paulo Martinelli e de Leonardo Schmitt de Bem ao exporem que “(...) a prescrição é um remédio para evitar eventual condenação com base em provas deterioradas. Quanto mais o tempo passa, mais frágeis ficam as provas, especialmente a prova testemunhal.”³² Parece não sujeito a maiores contradições o fato de que, passada mais de uma década, haverá inequívoca perda e desgaste de provas, tornando mais delicada a defesa desses denunciados. Afinal, considerada a infindável quantidade de obrigações acessórias a que estão sujeitos os contribuintes brasileiros, como garantir a guarda de documentos por tão longos períodos? Mormente porque se está tratando de um dever jurídico que, por sua própria condição, acaba tendo um caráter continuado (ou seja, como o contribuinte padrão, em princípio, permanecerá exercendo sua atividade, de forma individual ou com apoio de uma micro ou pequena estrutura), o agente continuará realizando ao longo dos anos o fato gerador e tendo, por consequência, o dever legal de guardar a integridade do histórico de todas as suas operações fiscais, o que se tornará uma grande bola de neve

Oliveira. O Direito à Razoável Duração do Processo e seus Reflexos no Processo Penal. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p.13 e s. Essa consagração se última com a Emenda Constitucional nº 45/2004 que incluiu o inciso LXXVIII no artigo 5º da CF que dispõe que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

³² MARTINELLI, João Paulo e BEM, Leonardo Schmitt de. Direito Penal Parte Geral: Lições Fundamentais. 6ª ed. Belo Horizonte: D’Plácido, 2021, p. 1321.

e inexoravelmente tenderá a dificultar sensivelmente suas condições concretas de exercer uma defesa efetiva³³.

Outro fator sempre destacado para justificar o instituto da prescrição trata de que, com o passar dos anos, a pessoa pode ter sido corrigida, ou seja, a emenda do criminoso é também apresentada como fundamento desse instituto³⁴. Nesse sentido, se porventura os primeiros crimes não vierem a ser sucedidos por outros, tornar-se-á lógico que se presuma a emenda do autor. O passar do tempo sem uma reincidência delitiva leva à suposição da reintegração social do outrora criminoso, extinguindo, por consequência, a razão para punição da primeira infração penal. Encontra-se ainda, na doutrina, a assertiva de que o Código Penal Brasileiro expressamente baseia-se nesse fundamento, a *contrario sensu*, quando traz a previsão no artigo 117, inciso VI, da interrupção da prescrição da pretensão executória pela reincidência³⁵. Em outras palavras, é, então, de se perceber que a pena perde boa parte de sua função preventiva – restando, quase que exclusivamente, a retribuição do mal praticado com o mal³⁶.

Ainda que se advogue que esses argumentos não se sustentam, pode-se tal como Christiano Jorge Santos³⁷ escorar uma justificativa na Teoria do Esquecimento, outro dos sustentáculos da prescrição penal. Destaca, então, que o fluir do tempo também provoca o esquecimento da sociedade acerca do delito, deixando de existir interesse social na apenação, ou seja, até mesmo os danos causados pelo crime já estariam, possivelmente, remediados após o transcurso de um interregno razoável³⁸. Nas palavras do citado doutrinador:

³³ Aqui, mais até que a prescrição, dever-se-ia assumir um prazo máximo específico para essa espécie processual que se não cumprido daria ensejo à extinção da punibilidade criminal. Sobre essa ideia, cf.: GOMES, Décio Alonso. (Des)Aceleração Processual: Abordagens sobre Dromologia na Busca do Tempo Razoável do Processo Penal. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p.122 e ss.

³⁴ JESUS, Damázio E. de. Prescrição Penal. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 19.

³⁵ *Ibidem*.

³⁶ FERREIRA, Gilberto. Aplicação da Pena. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p.25.

³⁷ SANTOS, Christiano Jorge. Prescrição Penal e Imprescritibilidade. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 38.

³⁸ *Ibidem*.

“Também sob o mesmo manto argumentativo, abriga-se o apelo de que a punição visa à busca da pacificação da sociedade e, se o tempo já cuidou de cicatrizar as feridas, passa a não haver razão para reabertura das chagas, a pretexto de curá-las, ou seja, torna-se desnecessária a punição após certo lapso temporal, até mesmo porque não mais há “interesse” nela.”³⁹

Ainda que pareça de todo procedente a crítica de que “esquecer” pressuponha um “conhecer” prévio, inexistente na maioria dos casos em que a prescrição se opera, não deve restar dúvidas que, no mais das vezes, os danos causados pelo delito já não se fazem mais sentir – ao menos diretamente – no seio social. Imagine-se, como aqui se discute, uma sonegação fiscal que tenha privado a sociedade de recursos fundamentais para investimentos em saúde, educação, segurança pública etc.. Passados, por exemplo, vinte anos e o mesmo número de orçamentos anuais, poder-se-iam apontar, no máximo, efeitos indiretos da atividade criminosa – distantes, por demais, os efeitos de suas causas.

Para além de se desconsiderar o não atendimento das finalidades preventivas da pena criminal, permitir que seja punido o autor da infração penal tantos anos após o ocorrido é, ainda, ignorar a Presunção da Negligência do Estado. Na lição de Fábio Guedes de Paula Machado⁴⁰, essa teoria fundamenta a prescrição na negligência dos agentes públicos incumbidos do *ius perseguendi*. E, no caso, é pouco contestável que processar criminalmente alguém por uma sonegação fiscal ocorrida há mais de 20 anos, ou até há 10 anos, significa referendar a negligência estatal para com a sociedade e, principalmente, para com a segurança jurídica do agente. Por essa razão, não se consegue concordar com a utópica assertiva de Marcelo Almeida Ruivo de que o “*Direito Tributário e o Direito Penal Tributário têm desenvolvido conteúdo ético nas últimas décadas*”⁴¹,

³⁹ Ibidem.

⁴⁰ MACHADO, Fábio Guedes de Paula. Prescrição Penal: prescrição funcionalista. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 98.

⁴¹ RUIVO, Marcelo Almeida. Os Crimes de Sonegação Fiscal (Arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90). In: Gisele Barra Bossa e Marcelo Almeida Ruivo (orgs.), Crimes contra Ordem Tributária – Do Direito Tributário ao Direito Penal – Atas do Seminário Crimes contra a Ordem Tributária – Faculdade de Direito da USP – São Paulo, abril de 2019. São Paulo: Almedina Brasil, 2019. p.429.

posto que o que ora se critica reside em uma total falta de ética nessa proclamada sintonia.

No caso que aqui se discute, mesmo que muitas vezes a mora não possa ser atribuída aos agentes policiais ou ao Ministério Público, é fato que o transcurso de imenso período entre o fato delituoso e sua persecução penal é culpa da morosidade estatal – ainda que representada, no mais das vezes, pela Administração Tributária. Não se pode esquecer, contudo, das lições propedêuticas de Direito Administrativo, que ensinam que todo e qualquer ato oriundo dos órgãos estatais são como havidos da própria entidade que os compõe, nesse sentido “*os órgãos do Estado são o próprio Estado compartimentado em centros de competência, destinados ao melhor desempenho das funções estatais.*”⁴² Independente, assim, do órgão ou ainda do Poder que, com sua inércia, mais contribuiu para a mora e a inércia, resta certa e indiscutível a ocorrência de uma ineficiência estatal – com cujas consequências o indivíduo não deveria, definitivamente, ter que arcar.

Por todas as razões antes expostas, parece ser possível defender a conclusão de que, ao utilizar o Direito Penal como meio coercitivo de cobrança de tributos⁴³, o legislador acabou por deixar a justeza do próprio processo penal refém da (ir)razoável duração do processo administrativo⁴⁴ que, indiscutivelmente, pelo menos no Município do Rio de Janeiro, não se tem verificado.

5. CONCLUSÃO

Procurou-se demonstrar, no presente trabalho, que, a despeito dos propalados ganhos obtidos⁴⁵ com a edição da Súmula Vinculante nº 24 pelo Supremo Tribunal Federal, que fixou a obrigatoriedade da constituição definitiva do crédito tributário para a tipificação dos crimes de

⁴² MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 42ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 73.

⁴³ RODRIGUES, Savio Guimarães. *Bem Jurídico Penal-Tributário: A legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 185.

⁴⁴ Sobre a questão, conferir: XAVIER, Bianca Ramos. *A Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal*. Dissertação de Mestrado. UCAM. Rio de Janeiro, 2009, p.72 e ss..

⁴⁵ Independentemente da perspectiva que se queira adotar, pode-se afirmar “ganhos” de ordem arrecadatória e/ou ganhos oriundos da descriminalização de meras condutas sem efetivo potencial lesivo.

sonegação fiscal nos incisos I a IV do art. 1º da Lei 8.137/90, a morosidade característica da Administração Pública Tributária brasileira – que parece ter sido desconsiderada no pensamento dos ministros do Pretório Excelso⁴⁶ – traz um obstáculo de ordem prática para o Processo Penal ao exercício do direito de defesa.

Como os Processos Administrativo-Tributários podem se arrastar por décadas, tal como verificado no âmbito do Município do Rio de Janeiro, os cidadãos encontram-se sob o risco de se verem compelidos a terem de se defender contra denúncias criminais ofertadas, pelo Ministério Público, décadas após a hipotética falta ou supressão de tributo, o que obstaculiza gravemente o direito de defesa do acusado e demonstra um comportamento administrativo-processual desleal do Estado incompatível com o *due process of law* próprio de um Estado Democrático de Direito.

O decurso de largo espaço temporal inviabiliza o direito à prova e, também, subverte os fundamentos que justificam a existência de uma teoria da prescrição penal. Por essa razão, subsiste, aos penalistas, a atualidade de se (re)discutir a Súmula Vinculante 24 do STF, agora, contudo, partindo de um prisma empírico, e, aos tributaristas, pensar na revisão de normas que tornem o processo administrativo-tributário acorde à garantia fundamental da duração razoável do processo.

⁴⁶ Interessa notar algumas análises da doutrina que enxergam a posição do Supremo Tribunal Federal apenas como a favor das garantias constitucionais de ampla defesa, contraditório e devido processo legal sem considerar, contudo, todos os problemas que a citada súmula acarreta, nesse sentido, cf.: PEREIRA, Mariana Correia. A Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal e a Discussão Judicial do Crédito Tributário. In: Gisele Barra Bossa e Marcelo Almeida Ruivo (orgs.), Crimes contra Ordem Tributária – Do Direito Tributário ao Direito Penal – Atas do Seminário Crimes contra a Ordem Tributária – Faculdade de Direito da USP – São Paulo, abril de 2019. São Paulo: Almedina Brasil, 2019. p.171 e p.194.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 209.954/SP. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 15 de setembro de 1998. Publicação em 04 de dezembro de 1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Habeas Corpus nº 83.353/RJ. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 13 de setembro de 2005. Publicação em 16 de dezembro de 2005.

BRUNO, Anibal. *Direito Penal*. Tomo 2º. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

CASSONE, Vittorio e CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. *Processo Tributário: teoria e prática*. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

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

FERRAZ, Sergio e DALLARI, Adilson Abreu. *Processo Administrativo*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

FERREIRA, Gilberto. *Aplicação da Pena*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

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

FRANCO JUNIOR, Nilson José. *Processo Administrativo Tributário*. Curitiba: CRV, 2019.

GOMES, Décio Alonso. *(Des)Aceleração Processual: Abordagens sobre Dromologia na Busca do Tempo Razoável do Processo Penal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007

JESUS, Damázio E. de. *Prescrição Penal*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MACHADO, Fábio Guedes de Paula. *Prescrição Penal: prescrição funcionalista*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

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

MARTINELLI, João Paulo e BEM, Leonardo Schmitt de. *Direito Penal Parte Geral: Lições Fundamentais*. 6a ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2021.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 42ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

NICOLAU, Flávio Itabaiana de Oliveira. *O Direito à Razoável Duração do Processo e seus Reflexos no Processo Penal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

PEREIRA, Mariana Correia. *A Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal e a Discussão Judicial do Crédito Tributário*. In: Gisele Barra Bossa e Marcelo Almeida Ruivo (orgs.), Crimes contra Ordem Tributária – Do Direito Tributário ao Direito Penal – Atas do Seminário Crimes contra a Ordem Tributária – Faculdade de Direito da USP – São Paulo, abril de 2019. São Paulo: Almedina Brasil, 2019.

RODRIGUES, Savio Guimarães. *Bem Jurídico Penal-Tributário: A legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013.

RUIVO, Marcelo Almeida. *Os Crimes de Sonegação Fiscal (Arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90)*. In: Gisele Barra Bossa e Marcelo Almeida Ruivo (orgs.), Crimes contra a Ordem Tributária – Do Direito Tributário ao Direito Penal – Atas

do Seminário Crimes contra a Ordem Tributária – Faculdade de Direito da USP – São Paulo, abril de 2019. São Paulo: Almedina Brasil, 2019.

SANTOS, Christiano Jorge. *Prescrição Penal e Imprescritibilidade*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

TANGERINO, Davi e OLIVE, Henrique. *Crédito Tributário e Crime: Efeitos Penais da Extinção e da Suspensão da Exigibilidade*. São Paulo: Editora InHouse, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

XAVIER, Bianca Ramos. *A Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal*. Dissertação de Mestrado. UCAM. Rio de Janeiro, 2009.