

Revista SÍNTESE

Direito Penal e Processual Penal

98 – Jun-Jul/2016

Conselho Editorial

Fernando da Costa Tourinho Filho
Geraldo Batista de Siqueira
Jader Marques
Luiz Flávio Gomes
Milton Jordão
Neemias Moretti Prudente
Paulo José Iasz de Moraes
René Ariel Dotti
Roger Spode Brutti
Rômulo de Andrade Moreira
Ronaldo Batista Pinto
Salvador José Barbosa Júnior

sage |  SÍNTESE

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 do STF 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

CLÁUDIO TESSARI

Mestrando em Direito pelo Centro Universitário Ritter dos Reis – UniRitter, Especialista em Gestão de Tributos e Planejamento Tributário Estratégico pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS, Professor nos Cursos de Pós-Graduação em Direito Tributário, do Centro Universitário Ritter dos Reis, de Pós-Graduação da Faculdade de Administração, Contabilidade e Economia da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS, de Pós-Graduação em Direito e Gestão Tributária da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – Unisinos, de Pós-Graduação em Direito de Família Contemporâneo e Mediação da Faculdade de Desenvolvimento do Estado do Rio Grande do Sul – Fadergs, de Pós-Graduação em Direito de Família e Direito Tributário do Instituto de Desenvolvimento Cultural – IDC, Sócio do Instituto de Estudos Tributários, Membro da Diretoria do Instituto Brasileiro de Direito de Família, Seção Rio Grande do Sul – IBDFam, Advogado Tributarista em Porto Alegre/RS.

MARCELO LUIZ SCARIOT

Especialista em Gestão de Tributos e Planejamento Tributário Estratégico pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS, Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBET, Membro Titular do Conselho Municipal de Contribuintes de Canoas/RS, Advogado Tributarista em Canoas/RS.

ÁREAS DO DIREITO: Direito Empresarial, Tributário e Penal

RESUMO: Ao julgar o HC 108.037/ES, o STF decidiu pela possibilidade da persecução penal dos crimes previstos no art. 1º da Lei nº 8.137, de 1990, antes do exaurimento da fase administrativa, contrariando o texto da Súmula Vinculante nº 24, do mesmo Tribunal, e a decisão liminar proferida na Medida Cautelar na Reclamação nº 17.303/MA (HC 236.784) pelo Pretório Excelso, sendo que não há razão que justifique a antecipação da punição penal das condutas do contribuinte, haja vista que sem o encerramento do processo administrativo tributário não se poderá avenir, de forma definitiva, a supressão ou redução de tributo.

PALAVRAS-CHAVE: Crimes contra ordem tributária (art. 1º da Lei nº 8.137 de 1990); persecução penal; necessidade do exaurimento da via administrativa; condição para supressão ou redução de tributo.

ABSTRACT: When judging HC 108,037-ES, the Supreme Court decided the possibility of criminal prosecution of crimes under Art. 1st. Law 8137 of 1990 before the exhaustion of the administrative

stage, contradicting the text of Binding Precedent nº 24, the same court, and the preliminary order issued on Injunctive Relief in the Complaint nº 17,303-MA (HC 236 784) by Praetorium Exalted, and there is no reason to justify the anticipation of criminal punishment of the Taxpayer pipeline, considering that without closing the tax administrative process can not be suggested, definitively, the elimination or reduction of tax.

KEYWORDS: Crimes against tax order (article 1 of Law 8137 of 1990); criminal prosecution; need of the exhaustion of administrative decision; condition for elimination or reduction of tax; binding precedent; material crime or result.

SUMÁRIO: Introdução; 1 Da natureza dos crimes tributários previstos no artigo 1º da Lei nº 8.137/1990 e da necessidade de consumação; 2 A consumação como requisito à tipificação da supressão ou redução de tributos; 3 Análise dos precedentes que deram ensejo à edição da Súmula Vinculante nº 24 do STF; 4 Considerações sobre o julgamento proferido nos autos do *Habeas Corpus* nº 108.037/ES pelo STF; 5 Das contradições existentes entre a Súmula Vinculante nº 24, do STF, e a decisão proferida pela mesma Corte, nos autos do HC 108.038/ES; 6 Da análise da decisão liminar na Medida Cautelar na Reclamação nº 17.303/MA (HC 236.784), proferida em 21.02.2014; 7 Do processo administrativo e das garantias constitucionais ao contraditório e à ampla defesa; 8 Da necessidade do exaurimento da fase administrativa sob pena de infringência ao princípio do *in dubio pro reo*; Conclusões; Referências.

INTRODUÇÃO

Na contramão dos princípios e garantias fundamentais estabelecidos em favor dos contribuintes, o STF, ao julgar o HC 108.037-ES, decidiu pela possibilidade de persecução penal dos crimes previstos no art. 1º da Lei nº 8.137, de 1990, antes do exaurimento da fase administrativa, desde que o Ministério Público verifique, no caso concreto, justa causa para o oferecimento de denúncia.

A decisão proferida pela maioria dos integrantes da 1ª Turma do STF contrariou a Súmula Vinculante nº 24, editada pela própria Corte, que anteriormente estipulara que não se tipifica crime contra a ordem tributária antes do lançamento definitivo do tributo.

Além de a decisão inovadora da Turma do STF ter desconsiderado as normas processuais e regimentais para aplicação de enunciado sumular, concedeu verdadeira carta branca ao Ministério Público, que poderá não aguardar o encerramento do processo administrativo tributário para oferecer denúncia contra os contribuintes.

Demonstrar-se-á que a inexistência de uma decisão definitiva no processo administrativo tributário, que poderá determinar a inexistência da própria obrigação tributária, age como óbice intransponível à certeza da

própria prática do crime, exigida pelo Direito Penal, em que vige o princípio do *in dubio pro reo*.

A existência de discussão administrativa tributária traz em si a incerteza da existência efetiva de um tributo, devido ou não, o que implica, consequentemente, a incerteza da existência de crime contra a ordem tributária.

1 DA NATUREZA DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS PREVISTOS NO ARTIGO 1º DA LEI Nº 8.137/1990 E DA NECESSIDADE DE CONSUMAÇÃO

Os crimes contra a ordem tributária estão previstos nos arts. 1º¹ e 2º² da Lei nº 8.137/1990. Nesses delitos, o bem jurídico tutelado é a ordem tributária, sendo essa entendida como o conjunto de normas que disciplinam o poder de tributar do Estado e, consequentemente, a relação fisco-particular. Tutelam-se a transparência e a licitude na relação entre a Fazenda Pública e o contribuinte, devendo aquela observar os limites legais para a cobrança e arrecadação dos tributos, ao mesmo tempo em que se requer deste honestidade no cumprimento da obrigação tributária³.

-
- 1 "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 à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.
- Pena – reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.
- Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V."
- 2 "Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:
- I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
 - II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
 - III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
 - IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuto, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
 - V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.
- Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa."
- 3 MAGLIANO, Ingrid Meira Cartaxo Filgueiras. Crimes tributários: a natureza jurídica do lançamento definitivo. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 103, p. 92, 2012.

A referida norma traz, em seu art. 1º, a definição de tais crimes, estipulando como critério material para o enquadramento da conduta ilícita a verificação de supressão ou redução de tributo, de contribuição ou de qualquer acessório, mediante a utilização de alguma das condutas descritas nos incisos deste artigo⁴.

O dispositivo citado é claro ao trazer, em seu *caput*, as expressões “supressão” e “redução” de tributo ou de obrigação acessória como conduta típica, para fins de enquadramento de uma das condutas previstas em alguns dos incisos, no tipo penal estabelecido na norma em questão. Com isso, em uma análise superficial da norma, já se percebe que, para a ocorrência de tais crimes, há de ser apurada a conduta ilícita do agente, qual seja, a efetiva supressão ou redução de tributos, conduta essa levada a cabo pela prática de um procedimento fraudulento anterior, consubstanciado em alguma daquelas hipóteses elencadas no dispositivo (omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias, fraudar a fiscalização tributária, emitir documento falso, deixar de fornecer ou alterar nota fiscal). Tais manobras são manifestadas mediante a simulação, ocultação ou outra prática ilícita utilizada com vistas a iludir a autoridade administrativa, produzindo uma falsa imagem da realidade.

Fica claro que o crime tipificado no art. 1º da Lei nº 8.137, de 1990, se trata de crime material ou de resultado, haja vista que existe uma condição objetiva de punibilidade: a verificação definitiva de supressão ou redução de tributos pelo contribuinte. O conceito de crimes materiais é muito bem traduzido pelo doutrinador Miguel Reale Júnior, ao definir que, “para a sua ocorrência, não basta uma mera ação, mas se exija um resultado anterior, destacado da ação, mas em consequência dessa, para a configuração do tipo”⁵.

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 tributos⁶.

Portanto, da mesma forma que para a apuração do homicídio se faz necessária a consumação da morte da vítima, no caso da supressão ou redu-

4 Brasil, Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L8137.htm>. Acesso em: 14 nov. 2013.

5 REALE JÚNIOR, Miguel. *Instituições de direito penal*. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 127.

6 PRADO, Luiz Regis. *Direito penal econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. p. 273.

ção de tributos é necessária a caracterização do montante devido a título de tributo que possa ser suprimido ou reduzido pelo contribuinte, bem como a conduta que levou à supressão ou redução, sendo essas condições objetivas de punibilidade, que viabilizarão o oferecimento de denúncia pelo órgão competente e darão ensejo à propositura de eventual ação penal.

A prática isolada dos atos previstos nos referidos incisos, que não leve à supressão ou redução de tributo, ensejará, inevitavelmente, o enquadramento do infrator em um ilícito formal, como bem frisam os doutrinadores Kiyoshi Harada e Leonardo Masumecci Filho:

Poderia, neste ponto, indagar se seria possível a tentativa de crime de supressão ou redução de tributo. Não obstante a questão não seja pacífica na doutrina, não vislumbramos tal hipótese, seja porque a possível “tentativa” dos crimes contra a ordem tributária previstos no art. 1º da Lei 8.137/1990 configura-se, na realidade, na consumação dos crimes formais previstos no art. 2º dessa mesma lei, seja porque o ato de suprimir ou reduzir tributo não comporta fracionamento.⁷

De se salientar que o tipo penal em comento não é punível na forma culposa, tampouco haverá o enquadramento do contribuinte que realizar isoladamente as condutas previstas nos incisos. Somente se verificará a conduta típica caso haja a realização dolosa das condutas que deem causa à supressão ou redução de tributo⁸.

2 A CONSUMAÇÃO COMO REQUISITO À TIPIFICAÇÃO DA SUPRESSÃO OU REDUÇÃO DE TRIBUTOS

Ultrapassada a delimitação da natureza dos crimes contra a ordem tributária, o próximo ponto relevante a ser abordado diz respeito ao momento em que se dá a consumação dos crimes contra a ordem tributária, assim entendido como o momento em que a situação fática posta atende a todos os elementos previstos no tipo penal.

Não serão objetos desta análise as condutas elencadas nos incisos do art. 1º da Lei nº 8.137/1990, haja vista que se trata de comportamentos de meio, que levam ao tipo penal previsto no *caput* do artigo. Com isso, a atenção será voltada à caracterização da efetiva supressão ou redução de tributos, considerando que este é o ponto que se refere ao bem jurídico tutelado, qual seja, a ordem tributária.

7 HARADA, Kiyoshi; MASUMECCI FILHO, Leonardo. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2014. p. 154.

8 TAKANO, Caio Augusto. Crimes contra a ordem tributária: constituição do crédito tributário, consumação e persecução penal à luz da atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 205, p. 11, 2012.

Primeiramente, deve ser salientado que, para que se possa aendar a supressão ou redução de tributos, a existência de um tributo é logicamente fundamental, ou seja, sem a sua presença será impossível a ocorrência do crime previsto na norma em questão. Em que pese a afirmativa anterior pareça lógica, é justamente esse o ponto central da análise, e também o cerne da controvérsia que objetivou o presente artigo, razão pela qual as consequências aqui expostas apresentarão reflexos em todos os tópicos seguintes.

Para fins de incidência da norma, apenas estará finalmente apurado o tributo eventualmente devido com a constituição definitiva do crédito tributário, que se dá com o lançamento final do tributo, ao término do procedimento administrativo-tributário. É esse lançamento definitivo e formalmente notificado ao contribuinte que caracterizará o exato montante de tributo que possa ter sido objeto de redução ou supressão, sendo que somente a partir desse momento poderá ser considerada a efetiva existência do tributo, nos termos do que prevê o art. 1º, *caput*, da Lei nº 8.137, de 1990. Consequentemente, verificada alguma das condutas fraudulentas prévias contidas nos incisos do referido artigo, poderá, a partir desse momento, ser dado seguimento à apuração de conduta criminosa do contribuinte no âmbito do Direito Penal.

Quanto à natureza do lançamento, Luís Eduardo Schoueri faz distinção entre dois momentos da relação jurídico-tributária no Código Tributário Nacional:

O primeiro, em que surge o fato jurídico tributário, é denominado “obrigação tributária”, enquanto o segundo, quando essa obrigação é determinada e quantificada, é referido como “crédito tributário”. Entre um momento e outro está o lançamento, que “declara a existência de uma obrigação tributária e, fazendo-o, constitui um crédito”.⁹

Deve ser salientado que o procedimento administrativo tributário confere ao contribuinte os meios para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório. De se pressupor que, se existe o questionamento administrativo pela parte, que utiliza meio legal para contrapor incoerências no lançamento provisório, o mesmo deva ser julgado e definido pela autoridade fiscal previamente à tomada de quaisquer medidas que transcendam ao âmbito administrativo¹⁰.

9 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 191.

10 Brasil, Supremo Tribunal Federal, *Habeas Corpus* nº 81.611-DF, Impetrante: Luiz Alberto Chemin, Autoridade Coatora: Superior Tribunal de Justiça. Brasília, 12 de fevereiro de 2009. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 21 nov. 2013.

A doutrina vem se manifestando nesse sentido:

[...] é livre de dúvidas que a consumação dos crimes contra a ordem tributária só pode ser afirmada depois de esgotadas todas as instâncias administrativas de que dispõe o sujeito passivo para discutir a exação. Isto porque o lançamento tributário, como vimos, pode perfeitamente ser desconstituído, hipótese em que desapareceria o núcleo do tipo penal; a supressão ou redução ilegal do tributo ou contribuição.¹¹

Definido o momento em que surge efetivamente o “tributo” para fins de aplicação da norma penal em análise, o próximo ponto a ser abordado é o comando normativo do art. 83 da Lei nº 9.430, de 1996, a qual determina que, “para fins de apuração dos crimes contra a ordem tributária a representação fiscal, será encaminhada ao Ministério Público após a decisão final proferida na esfera administrativa”, sendo que essa matéria deu ensejo à ampla controvérsia, até que ocorreu sua pacificação, no âmbito do STF, com a edição da Súmula Vinculante nº 24, por essa Corte¹².

3 ANÁLISE DOS PRECEDENTES QUE DERAM ENSEJO À EDIÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE Nº 24 DO STF

Após muito debater sobre as controvérsias expostas nos tópicos anteriores, o STF, ao julgar o *leading case* HC 81.611-DF e, posteriormente, a ADIn 1.571, chegou ao entendimento de que o Ministério Público somente poderia propor ação penal relativa ao crime tributário material (no qual se enquadra a norma do art. 1º da Lei nº 8.137, de 1990) após a definição do processo administrativo tributário.

Sem dúvidas, o grande marco a respeito da matéria em análise foi o julgamento do HC 81.611-DF, momento em que o STF se manifestou sobre o tema e consolidou o entendimento pela necessidade do lançamento definitivo como condição à propositura de ação penal em face de crime tributário.

Quando do referido julgamento, o Relator do processo, Ministro Sepúlveda Pertence, salientou que o art. 1º da Lei nº 8.137, de 1990:

11 ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. São Paulo: Atlas, 2009. p. 120.

12 Brasil, Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L9430.htm>. Acesso em: 14 nov. 2013.

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

É modalidade clara de tipo misto alternativo, porém, de resultado: é dizer, qualquer uma das condutas comissivas ou omissivas descritas nos diversos incisos serve a aperfeiçoar o crime, mas não basta à sua consumação, para a qual não se prescinde de que, de uma ou mais delas, resulte a supressão ou redução do tributo devido.¹³

Se a própria autoridade administrativa, competente para lançar o tributo e, consequentemente, por constituir o crédito tributário, não determinou, em definitivo, a sua exigibilidade, como poderia o Ministério Público, menos técnico em questões tributárias e não legitimado para exercer a função de lançar tributos, pretender propor ação penal contra acusado de crime de supressão ou redução de tributo, que não se sabe ser devido?¹⁴

A decisão do Plenário do STF foi assim ementada:

EMENTA: I – Crime material contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/1990, 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 (ADIInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da Lei nº 8.137/1990 – que é material ou de resultado –, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (Lei nº 9.249/1995, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. 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.¹⁵

Posteriormente, foi reiterado tal entendimento no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.571, proposta pelo Procurador-Geral

13 Brasil, Supremo Tribunal Federal, *Habeas Corpus* nº 81.611-DF (excerto do voto do Rel. Min. Sepúlveda Pertence), Impetrante: Luiz Alberto Chemin, Autoridade Coatora: Superior Tribunal de Justiça, Brasília, 12 de fevereiro de 2009. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 21 nov. 2013.

14 Idem.

15 Idem.

da República, na qual era alegado que o art. 83 da Lei nº 9.430, de 1996, violava, entre outros dispositivos, o art. 129, I, da Constituição Federal¹⁶.

A Corte, por unanimidade, indeferiu o pedido cautelar proposto, de suspensão do dispositivo, e decidiu, liminarmente, que o dispositivo atacado não constitui óbice à atuação do Ministério Público, que poderá, desde logo, ao tomar conhecimento da conduta criminosa pelos mais diversos meios, propor a respectiva ação penal. Afirmou-se ainda que a ação penal nos crimes tributários têm natureza pública incondicionada, sendo a representação fiscal, para fins penais, uma mera *notitia criminis* a ser prestada pelo Fisco, porém não há que ser colocada como condição de procedibilidade¹⁷.

Ao final, o STF, por maioria, julgou improcedente a ação e firmou a constitucionalidade do art. 83 da Lei nº 9.430, de 1996, sob o fundamento de que “a norma atacada se destina aos agentes da administração fazendária, não impedindo a atuação do Ministério Público”. A decisão foi assim ementada:

Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 83 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996. 3. Arguição de violação ao art. 129, I da Constituição. *Notitia criminis* condicionada “à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário”. 4. A norma impugnada tem como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público. É obrigatória, para a autoridade fiscal, a remessa da *notitia criminis* ao Ministério Público. 5. Decisão que não afeta orientação fixada no HC 81.611. Crime de resultado. Antes de constituído definitivamente o crédito tributário não há justa causa para a ação penal. O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita “representação tributária”, se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo. 6. Não configurada qualquer limitação à atuação do Ministério Público para propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 7. Improcedência da ação.¹⁸

Na oportunidade, apesar de os ministros haverem decidido no sentido de que o Ministério Público poderia agir independentemente da comunicação da autoridade administrativa, foi reiterada a necessidade da

16 “Art. 129. São funções institucionais do Ministério Público: I – promover, privativamente, a ação penal pública, na forma da lei; [...].”

17 MAGLIANO, Ingrid Meira Cartaxo Filgueiras. Crimes tributários: a natureza jurídica do lançamento definitivo. Op. cit., p. 101.

18 Brasil, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.571, Requerente: Procurador-Geral da República, Requerido: Presidente da República e outros, Brasília, 10 de dezembro de 2003. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 21 nov. 2013.

da República, na qual era alegado que o art. 83 da Lei nº 9.430, de 1996, violava, entre outros dispositivos, o art. 129, I, da Constituição Federal¹⁶.

A Corte, por unanimidade, indeferiu o pedido cautelar proposto, de suspensão do dispositivo, e decidiu, liminarmente, que o dispositivo atacado não constitui óbice à atuação do Ministério Público, que poderá, desde logo, ao tomar conhecimento da conduta criminosa pelos mais diversos meios, propor a respectiva ação penal. Afirmou-se ainda que a ação penal nos crimes tributários têm natureza pública incondicionada, sendo a representação fiscal, para fins penais, uma mera *notitia criminis* a ser prestada pelo Fisco, porém não há que ser colocada como condição de procedibilidade¹⁷.

Ao final, o STF, por maioria, julgou improcedente a ação e firmou a constitucionalidade do art. 83 da Lei nº 9.430, de 1996, sob o fundamento de que “a norma atacada se destina aos agentes da administração fazendária, não impedindo a atuação do Ministério Público”. A decisão foi assim ementada:

Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 83 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996. 3. Arguição de violação ao art. 129, I da Constituição. *Notitia criminis* condicionada “à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário”. 4. A norma impugnada tem como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público. É obrigatória, para a autoridade fiscal, a remessa da *notitia criminis* ao Ministério Público. 5. Decisão que não afeta orientação fixada no HC 81.611. Crime de resultado. Antes de constituído definitivamente o crédito tributário não há justa causa para a ação penal. O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita “representação tributária”, se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo. 6. Não configurada qualquer limitação à atuação do Ministério Público para propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 7. Improcedência da ação.¹⁸

Na oportunidade, apesar de os ministros haverem decidido no sentido de que o Ministério Público poderia agir independentemente da comunicação da autoridade administrativa, foi reiterada a necessidade da

16 “Art. 129. São funções institucionais do Ministério Público: I – promover, privativamente, a ação penal pública, na forma da lei; [...].”

17 MAGLIANO, Ingrid Meira Cartaxo Filgueiras. Crimes tributários: a natureza jurídica do lançamento definitivo. Op. cit., p. 101.

18 Brasil, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.571, Requerente: Procurador-Geral da República, Requerido: Presidente da República e outros, Brasília, 10 de dezembro de 2003. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 21 nov. 2013.

constituição prévia do crédito tributário, a fim de configurar a justa causa para a propositura de ação penal, o que somente aconteceria ao término do procedimento administrativo.

Posteriormente, no ano de 2010, o STF veio a editar a Súmula Vinculante nº 24, nos seguintes termos: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”¹⁹.

Imaginava-se que a súmula vinculante anteriormente transcrita viesse a pacificar, de forma definitiva, o entendimento sobre a matéria, haja vista a força normativa que possuem os enunciados dessa natureza. Contudo, a matéria veio à tona novamente no julgamento do HC 108.037-ES, quando a 1ª Turma do STF, por maioria, desconsiderou a existência da súmula e julgou em sentido diverso ao proposto no enunciado, conforme se exporá a seguir.

4 CONSIDERAÇÕES SOBRE O JULGAMENTO PROFERIDO NOS AUTOS DO *HABEAS CORPUS* Nº 108.037/ES PELO STF

A segurança jurídica imperou, e a Súmula Vinculante nº 24 foi seguida até o dia 29 de novembro de 2011, data do julgamento do HC 108-037/ES pela 1ª Turma do STF, que exarou decisão contrária ao entendimento anteriormente pacificado pelo próprio Tribunal, abalando as relações jurídicas a partir de então e deixando no ar um grande ponto de interrogação com relação a um assunto que parecia definitivamente decidido.

Com a edição da Súmula Vinculante nº 24, não restava dúvida de que somente se poderia cogitar a persecução penal de alguma conduta do contribuinte com o término do processo administrativo tributário. A decisão do Supremo, contudo, foi de encontro a essa aparente calmaria que se apresentava e julgou de forma diversa.

A decisão foi ementada nos seguintes termos:

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

19 Brasil, Supremo Tribunal Federal, Súmula Vinculante nº 24, DJ de 19 de fevereiro de 2009. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 21 nov. 2013.

justa causa situação concreta em que o Ministério Pùblico 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.²⁰

Em uma primeira e superficial análise, já é possível afirmar que a decisão proferida peca em dois aspectos: primeiro, uma decisão de Turma afrontando uma súmula vinculante editada pelo órgão máximo da principal Corte do País, o Tribunal Pleno do STF, desconsiderando os trâmites próprios para a espécie; segundo, a abertura de um critério subjetivo inaceitável, ao definir que a apuração da “justa causa” para a propositura da ação penal poderá ser apreciada casuisticamente pelo Ministério Pùblico.

A decisão proferida no HC 108.037/ES teve grande e negativa repercussão ao desconsiderar a existência da Súmula Vinculante nº 24, colocando em xeque a força normativa desta, criando um novo debate sobre a natureza das normas dessa espécie. Não restam dúvidas de que o instituto da súmula foi criado com o objeto de gerar segurança jurídica, possuindo o *status* de norma jurídica válida, a ser aplicada de modo desvinculado dos fatos e fundamentos jurídicos apresentados por ocasião de sua elaboração²¹.

Também soa lógico que, quanto mais poderosa a Corte que proferir a decisão, maior a expectativa e a (in)segurança geradas pelo julgamento. Não há, na hierarquia do sistema normativo brasileiro, instituto superior à súmula vinculante, afinal, são verdadeiros mandamentos de aplicação e respeito, razão pela qual seu descumprimento, seja por quem for (inclusive pelo próprio STF), gera tamanho espanto e incerteza a todas as partes envolvidas.

A decisão causou verdadeiro alvoroço na doutrina, que começou a se questionar a respeito da força e dos limites das súmulas vinculantes do STF. A esse respeito, os Professores Mizabel Derzi e Thomas Bustamante se manifestaram de forma apropriada:

A grande questão a ser respondida por uma teoria dos precedentes judiciais é: “o que vale como precedente judicial”?

A questão passa, portanto, pela busca de um critério de interpretação das decisões judiciais. Precedentes, súmulas e enunciados judiciais são, como

20 Brasil, Supremo Tribunal Federal, *Habeas Corpus* nº 108.037/ES, Impetrante: Nelson Castro de Sá Teles e outros, Autoridade Coatora: Superior Tribunal de Justiça, Brasília, 29 de novembro de 2011. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 21 nov. 2013.

21 DERZI, Misabel Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. A súmula vinculante no direito penal tributário: uma nota crítica à decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do HC 108.037/ES. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 200, p. 80, 2012.

enunciados legislativos, textos dotados de autoridade que carecem de interpretação. É trabalho do aplicador do Direito extrair a *ratio decidendi* – o elemento vinculante – do caso a ser utilizado como paradigma.

[...]

Só que essas regras que constituem as *rationes decidendi* podem ter diferentes níveis ou graus de generalização, e o valor delas vai depender sempre de uma decisão do intérprete. É nesse contexto que se pode verificar, portanto, o principal fator que leva à criação de uma súmula judicial.

[...]

A súmula cumpre a função de diminuir a incerteza e potencializar a previsibilidade das decisões judiciais, de modo a proteger as expectativas normativas geradas por essas decisões e desafogar as infundáveis discussões teóricas acerca de qual norma pode ser extraída da totalidade da jurisprudência do Tribunal.

[...]

A súmula ao estabelecer um consenso da própria Corte acerca de uma "norma geral" inequivocamente estatuída e redigida, favorece a aplicação universal do direito e a imparcialidade da jurisdição. Aplica-se uma súmula quando, no caso a ser decidido, for possível subsumir os fatos comprovados pelo juiz na norma geral estabelecida pelo Tribunal.²²

O STF, ao julgar o caso em comento, não só deixou de subsumir o caso concreto à súmula anteriormente editada como utilizou o fato isolado como maneira de submeter a norma vinculante a um verdadeiro procedimento de revisão.

Olvidou-se a 1^a Turma, porém, da existência de procedimento próprio, previsto em lei²³, para fins de edição, revisão ou cancelamento de súmula vinculante. Para quaisquer dessas espécies, o quórum necessário para aprovação é de dois terços dos membros do STF, em sessão plenária.

22 DERZI, Misabel Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. A súmula vinculante no direito penal tributário: uma nota crítica à decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do HC 108.037/ES. Op. cit., p. 84-87.

23 "Art. 2º [...]:

[...]

§ 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." (Brasil, Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L11417.htm>. Acesso em: 14 nov. 2013)

Ainda nos termos do art. 354-B do Regimento Interno do STF²⁴, a votação pelo plenário do STF não se trata do único requisito formal para a modificação de uma súmula; também há a previsão de que os interessados devem ser ouvidos, e, ainda, os autos devem ser encaminhados ao Procurador-Geral da República para parecer em estrita observância ao princípio do contraditório.

Assim, o julgamento da 1^a Turma do STF pode se tornar um perigoso precedente, ao passo que incluiu um critério de subjetividade inadmissível em qualquer área do direito, ainda mais em se tratando de Direito Penal, a *ultima ratio*, em que todas as garantias individuais devem ser ao máximo preservadas.

O Ministro Marco Aurélio, Relator do HC 108.037/ES, afirma em seu voto:

Assim, não havendo disposição legal, no que seria inclusive conflitante com a Carta 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.²⁵

Se for correto o raciocínio de que o requisito da justa causa para a ação penal deve ser examinado caso a caso, independentemente de conclusão do processo administrativo, a consequência prática será de que o Ministério Público poderá ajuizar a ação penal, embora falte um parâmetro minimamente objetivo para aferir o momento em que se considera praticado o delito contra a ordem tributária. Poderá não se aguardar o término do processo administrativo. Desnecessário se os elementos do delito estavam todos presentes no momento do ajuizamento da ação penal, e não interessa se o réu tinha ciência de todos esses elementos e se o Ministério Público tinha total controle sobre a ação penal.

O que importa, afinal, é a praticidade; é o resultado de se condenar o maior número de pessoas possível da forma mais rápida entre as disponíveis para o acusador. Se, no final das contas, o indivíduo for processado e julgado por ter deixado de declarar ou pagar uma operação não tributada, de sorte que o delito não se materialize, tanto pior para ele. O contribuinte,

24 Brasil, Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=legislacaoRegimentoInterno>. Acesso em: 14 nov. 2013.

25 Brasil, Supremo Tribunal Federal, *Habeas Corpus* nº 108.037/ES, Impetrante: Nelson Castro de Sá Teles e outros, Autoridade Coatora: Superior Tribunal de Justiça. Brasília, 29 de novembro de 2011. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 21 nov. 2013.

então, que vá em busca de uma indenização contra o Estado, se ele tiver forças e paciência para isso²⁶.

5 DAS CONTRADIÇÕES EXISTENTES ENTRE A SÚMULA VINCULANTE Nº 24, DO STF, E A DECISÃO PROFERIDA PELA MESMA CORTE, NOS AUTOS DO HC 108.038/ES

O posicionamento firmado pelo STF quando da edição da Súmula Vinculante nº 24 fora objeto de críticas da doutrina em vista do não enfrentamento de forma objetiva da questão da natureza do lançamento, bem como por não deixar clara a razão pela qual a definitividade do crédito tributário se dá como encerramento do processo administrativo.

A decisão proferida nos autos do HC 108-037-ES, porém, além de se omitir com relação a esses mesmos pontos, ainda – e principalmente – permite contrariar a jurisprudência antes firmada, sem que haja ônus argumentativo necessário para infirmar um entendimento pacífico do plenário daquele Tribunal, em que se garantia maior segurança aos indivíduos, transformando a necessidade do esgotamento do processo administrativo não mais em regra, mas em exceção, a ser aferida casuisticamente²⁷.

O entendimento firmado pelo STF, com o argumento inicial de que inexistiria previsão legal na Lei nº 8.137, de 1990, que determinasse expressamente a necessidade do término do processo administrativo para a persecução penal, não merece prosperar, haja vista que a interpretação sistemática do ordenamento jurídico brasileiro leva justamente a entendimento contrário a esse (seja pela análise do tipo penal, observância do princípio da legalidade, pressupostos da persecução penal, lançamento tributário, procedimento administrativo fiscal, constituição da obrigação tributária, suspensão da exigibilidade do crédito, entre outros), de forma tal que não há como se ignorar a efetiva necessidade da consumação do crime tributário ou de fortes indícios da ocorrência do ilícito para início da persecução penal, o que só é possível constatar quando esgotado o procedimento administrativo tributário²⁸.

A decisão emanada pela 1^a Turma do STF deixa aberta uma lacuna imensa no que se refere à segurança jurídica dos contribuintes, ao permitir a análise caso a caso para aferição de eventuais condutas ilícitas. Essa afirma-

26 DERZI, Misabel Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. A súmula vinculante no direito penal tributário: uma nota crítica à decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do HC 108.037/ES. Op. cit., p. 94.

27 TAKANO, Caio Augusto. Crimes contra a ordem tributária: constituição do crédito tributário, consumação e persecução penal à luz da atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Op. cit., p. 18.

28 TAKANO, Caio Augusto. Crimes contra a ordem tributária: constituição do crédito tributário, consumação e persecução penal à luz da atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Op. cit., p. 19.

tiva poderia ser exemplificada das mais diversas formas, porém, imaginemos um exemplo em que um contribuinte, no exercício de seu objeto social, recolha ICMS, por ser este o seu entendimento e nunca terem pairado dúvidas a respeito de seu procedimento estar correto. Contudo, após muitos anos de recolhimento de ICMS, o município onde a empresa desse contribuinte se situa estuda sua atividade e autua-o, enquadrando-o como prestador de serviço, passando a exigir ISS, retroativamente, até o prazo prescricional.

Pois bem, o que impediria o Ministério Público, a partir desse momento, de enquadrar a conduta deste contribuinte como uma “redução ou supressão de tributo” e dar início à persecução criminal desta conduta? Pelo novo entendimento do STF, estaria plenamente autorizado para tanto.

Trata-se de verdadeiro absurdo, sob qualquer ângulo pelo qual se analise. Se existe um procedimento administrativo tributário, em que o contribuinte procure discutir a existência do dito crédito tributário, processo esse analisado pela própria autoridade administrativa, que poderá julgar favoravelmente ao contribuinte, parece claro que a intervenção penal, nos moldes do julgado do STF no referido HC, seja de todo equivocada, uma vez que poderá ser realizada em situações nas quais inexista crime.

Em sendo verificada a inexistência de delito do contribuinte, pela própria autoridade fiscal em processo administrativo tributário, não há argumento plausível que justifique intervenção tão invasiva quanto à persecução penal. O processo administrativo não resulta em qualquer afronta, pois é direito assegurado ao próprio contribuinte, sendo que, da mesma forma, não gera qualquer prejuízo ao Ministério Público, haja vista que o prazo prescricional fica suspenso.

Os ilustres doutrinadores Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Abreu Machado Derzi exemplificam o exposto por meio de apresentação de caso em que é oferecida denúncia pelo Ministério Público com relação a crime no qual há a desconstituição do crédito tributário no curso do processo administrativo, concluindo que existe verdadeiro constrangimento ilegal na situação narrada:

[...] Em visão distorcida dos fatos, o Ministério Público Federal oferece denúncia em desfavor de diretores de empresas avalistas, sob acusação de terem incidido nas penas do art. 1º, incisos I e II, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990; do parágrafo único do art. 22 da Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986, em crime continuado; e do § 1º, incisos I e II, do art. 1º da Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, combinados ainda com os arts. 29 e 69 do Código Penal Brasileiro.

Antes do encerramento do processo administrativo em curso no Conselho de Contribuintes para apreciação da pretensa omissão de receita (por meio de passivo fictício), a denúncia caracteriza verdadeiro constrangimento ilegal. O ilícito tributário – omissão de receita – desencadeia as acusações penais de crime contra a ordem tributária, Lei nº 8.137/1990; de crime contra a ordem financeira, Lei nº 7.492/1986; e de crime de lavagem de dinheiro, Lei nº 9.613/1998.²⁹

Os autores concluem no sentido da impossibilidade de caracterização de crime contra a ordem tributária sem a comprovação da existência do ilícito tributário, traçando um excelente paralelo, ao referir que não pode existir crime tributário de qualquer espécie que, simultaneamente, não configure transgressão de dever tributário, ilícito fiscal. Mas a recíproca não é verdadeira. Inversamente, poderá haver infringência de norma tributária (não pagamento de tributo, ou pagamento insuficiente), portanto antijuridicidade tributária, sem que, entretanto, ocorra fato delituoso³⁰.

De toda sorte, eventual transgressão tributária, que possa ensejar a apuração de ilícito criminal, somente poderá ser definitivamente afirmada com o término do procedimento administrativo tributário, que culminará com decisão da própria autoridade administrativa acerca do crédito tributário devido. Aí, sim, respeitado o processo administrativo e concedido o direito ao contraditório, poderá-se aventar o início de processo de apuração de conduta criminosa do contribuinte.

6 DA ANÁLISE DA DECISÃO LIMINAR NA MEDIDA CAUTELAR NA RECLAMAÇÃO Nº 17.303/MA (HC 236.784), PROFERIDA EM 21.02.2014

A decisão liminar proferida na Medida Cautelar na Reclamação nº 17.303/MA merece referência, pois vai de encontro ao julgamento do HC 108.037/ES, confirmando e trazendo à baila o respeito à validade e a vigência da Súmula Vinculante nº 24. Confira-se, a propósito, a ementa do julgamento da referida medida cautelar, pelo STF:

DIREITO PENAL – CONDIÇÃO OBJETIVA DE PUNIBILIDADE – CRIME TRIBUTÁRIO – DENÚNCIA OFERECIDA ANTES DA CONCLUSÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL

29 COËLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Denúncia penal antes do término do processo administrativo tributário – Impossibilidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 118, p. 133, 2005.

30 Idem, p. 135.

1. O crime tributário previsto no art. 1º, incisos I e II, da Lei nº 8.137/1990, é de natureza material, uma vez que sua consumação se dá, não com a conduta da declaração falsa ou omissão de dados, mas sim com a ocorrência do resultado consistente da supressão ou redução do tributo.
2. Há condição objetiva de punibilidade em relação ao crime de natureza material apenas quando constituído definitivamente o crédito tributário – vale dizer, após preclusa a via administrativa na qual se discutem a sua existência e o seu montante.
3. Nesse exame inicial, o encerramento do procedimento fiscal após o oferecimento da denúncia não teria o efeito de convalidar o vício consistente na ausência de materialidade delitiva, considerando que a justa causa deve ser aferida no momento da apresentação da exordial.
4. Liminar deferida.

A liminar proferida no dia 21 de fevereiro de 2014 pelo Relator Ministro do STF Roberto Barroso em tal reclamação, interposta contra o acórdão do STJ no HC 236.784, determina que o Ministério Público “se abstenha de executar a ordem de prisão expedida em desfavor do reclamante”, na medida em que “não há tributo sem que a autoridade administrativa, após o devido processo legal, constitua o crédito em termos definitivos”.

O reclamante considerou oportuno e conveniente à interposição da reclamação, pois estava ameaçado de prisão em decorrência de sentença condenatória transitada em julgado, prolatada em ação penal iniciada sem a conclusão do processo administrativo tributário, desrespeitando o entendimento do STF, já sumulado, quanto à concretização do crime tributário. Assim, garantiu o entendimento de que “não há tributo sem que a autoridade administrativa, após o devido processo legal, constitua o crédito em termos definitivos”³¹.

Explanadas e argumentadas as razões cabíveis e legais, o Relator validou o entendimento de que a justa causa para a persecução penal de crime tributário de resultado somente passará a existir após o exaurimento do processo administrativo tributário, sem o qual não estarão preenchidas as condições objetivas de punibilidade.

31 Rcl 17303 MC, Rel. Min. Roberto Barroso, Julgado em 21.02.2014, Publicado em Processo Eletrônico DJe-041, Divulg. 26.02.2014, Public. 27.02.2014.

7 DO PROCESSO ADMINISTRATIVO E DAS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA

A submissão do Estado à lei é uma das características mais importantes do Estado Democrático de Direito. A Administração Pública, no exercício de sua atividade, deve atuar conforme o ordenamento jurídico, o que significa, no âmbito do processo administrativo tributário, o cumprimento do texto constitucional que determina a obediência ao devido processo legal e, consequentemente, às garantias da ampla defesa e do contraditório, mesmas garantias conferidas ao processo judicial³².

Ao atribuir ao processo administrativo as mesmas garantias fixadas ao processo judicial – contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes –, a Constituição Federal de 1988 concedeu ao processo administrativo uma nova dimensão, que irá repercutir no exame das questões fundamentais relativas ao processo administrativo tributário³³.

O processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal tem sua previsão, basicamente no Decreto nº 70.235, de 1972, e na Lei nº 9.784, de 1990, a qual dispõe, de forma expressa, em seu art. 2º, que a Administração Pública obedecerá, entre outros, aos princípios da legalidade, da finalidade, da motivação, da razoabilidade, da proporcionalidade, da moralidade, da ampla defesa, do contraditório, da segurança jurídica, do interesse público e da eficiência³⁴.

A referida legislação tem como finalidade a apuração de forma objetiva das situações apresentadas, “visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração”³⁵, nos termos do art. 1º da lei suprareferida. Trata-se de instrumento valioso de solução de conflitos, de forma mais célere e menos dispendiosa, tanto para o contribuinte como para a própria autoridade fiscal. O processo administrativo é forma adicional de controle de atuação do Fisco, que verificará a legalidade dos seus atos previamente ao seu lançamento definitivo.

A ampla defesa deve ser observada no processo administrativo, sob pena de nulidade, e manifesta-se pela oportunidade concedida ao sujeito passivo de opor-se à pretensão, fazendo serem conhecidas e apreciadas to-

32 MENEZES, Ana Lucia Araújo de. A ampla defesa no processo administrativo-tributário. Obtido na biblioteca virtual da ESAF. Disponível em: www.esaf.fazenda.gov.br. Acesso em: 7 fev. 2014.

33 Idem.

34 Brasil, Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L9784.htm>. Acesso em: 14 nov. 2013.

35 Idem.

das as suas alegações de caráter processual e material, bem como as provas com que pretenda corroborar as suas alegações³⁶.

Se a ampla defesa no processo administrativo tributário corresponde à possibilidade de utilização dos meios de impugnação previstos para o exercício do adequado contraditório, respeitados os limites impostos pelo ordenamento, parece claro que o oferecimento de denúncia pelo Ministério Público previamente ao deslinde do processo administrativo afronta tanto os interesses e garantias dos contribuintes como os próprios interesses estatais, haja vista que, eventualmente, poderá oferecer denúncia em relação ao fato de que reste desconstituído no próprio âmbito administrativo.

Ademais, ainda que seja possibilitado ao contribuinte o oferecimento de defesa no processo administrativo, fica o questionamento: que contraditório é este que permite a suspensão da exigibilidade do crédito tributário ao longo de discussão, porém que deixa nas mãos do Ministério Público para que, à sua conveniência, dê início à persecução penal no curso do processo? Não restam dúvidas de que direitos fundamentais dos contribuintes estejam sendo colocados em segundo plano, frente à sede sancionatória estatal, sendo tal sangria punitiva autorizada justamente pelo Tribunal, que é o guardião da Constituição por natureza, tendo por finalidade principal a garantia na aplicação da norma constitucional.

8 DA NECESSIDADE DO EXAURIMENTO DA FASE ADMINISTRATIVA SOB PENA DE INFRINGÊNCIA AO PRINCÍPIO DO *IN DUBIO PRO REO*

Não obstante todas as graves afrontas a princípios e garantias individuais apontadas ao longo do presente artigo, não há dúvidas de que a maior delas diga respeito à relativização da legislação e de uma súmula vinculante, em desfavor do contribuinte, parte hipossuficiente no processo, indo de encontro aos princípios mais básicos do direito penal, entre eles o do *in dubio pro reo*.

A doutrina mostra-se tranquila quanto à aplicação dos princípios de Direito Penal aos crimes contra a ordem tributária, em que pese se trate de delito de fundo fiscal:

[...] mesmo quando o delito é de fundo fiscal, configurando crime contra a ordem tributária, sujeita-se integralmente aos princípios gerais de Direito Penal e à parte geral do Código Penal. Direito Penal Tributário não guarda nenhuma peculiaridade. É Direito Penal. [...] Assim, os delitos contra a ordem tributária submetem-se às seguintes regras [...] legalidade, especificida-

36 MENEZES, Ana Lucia Araújo de. Op. cit.

de conceitual rígida dos delitos, irretroatividade, retroatividade da lei mais benigna, culpabilidade pessoal, benefício da dúvida, devido processo penal, admissão de erro escusável, etc.³⁷

Com base no entendimento anteriormente referido, deve ser sempre lembrado que a persecução penal de uma conduta constitui-se como *ultima ratio*, medida extrema e subsidiária que somente deve ser aplicada como último remédio. No caso dos crimes em questão, a eventual aplicação é justamente subsidiária e dependente do resultado final do procedimento administrativo, que demonstrará, em derradeira análise, se houve a redução ou supressão de tributos pelo contribuinte.

O entendimento proferido pela 1^a Turma do STF e que também já foi apresentado por outros tribunais regionais, no sentido de que, para a proposta da ação penal pelo Ministério Pùblico, bastaria a existência de prova indiciária da conduta delituosa do contribuinte, já seria de todo absurdo em qualquer âmbito do direito, contudo, quanto mais na esfera criminal, na qual aquilo que está em jogo é, afinal, a garantia individual da liberdade do contribuinte³⁸.

A denúncia oferecida antes de exaurida a via administrativa deve, sim, ser considerada como inepta, pois, conforme referido, há a possibilidade de que a impugnação e recursos oferecidos pelo contribuinte sejam julgados procedentes na própria via administrativa. O posicionamento anterior do STF, que dera ensejo à edição da Súmula Vinculante nº 24, mostrava-se muito mais adequado à garantia dos interesses gerais dos envolvidos no processo e não propiciava que quaisquer das partes pudessem se sobressair ao adversário, além de não apresentar qualquer elemento de subjetividade.

Em julgamento anterior à edição da súmula, o STF já vinha decidindo no sentido de que era necessário o término do processo administrativo previamente ao início da persecução penal. Em seu voto, a Ministra Ellen Gracie apresentou a seguinte argumentação:

[...] se a impugnação for julgada procedente, afirmando que o contribuinte não suprimiu ou reduziu tributo, estaria então, afastado o juízo positivo de tipicidade da conduta a permitir que o MP desencadeie a ação penal.³⁹

37 COËLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Denúncia penal antes do término do processo administrativo tributário – Impossibilidade. Op. cit., p. 135.

38 Brasil, Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, *Habeas Corpus* nº 2001.059.02685, Impetrante: Mosche Boruch Sendacz e outros, Autoridade Coatora: Juízo de Direito da 1^a Vara Criminal da Comarca de Jacarepaguá/RJ, Rio de Janeiro, 30 de outubro de 2001. Disponível em: www.tjrj.jus.br. Acesso em: 21 nov. 2013.

39 Brasil, Supremo Tribunal Federal, *Habeas Corpus* nº 95.443-SC, Impetrante: Juliano Schumacher e outro, Autoridade Coatora: Superior Tribunal de Justiça, Brasília, 25 de agosto de 2009. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 21 nov. 2013.

Trata-se de verdadeira aplicação do princípio do *in dubio pro reo*, ou seja, na dúvida, as ações devem ocorrer em favor do réu. Com isso, não há como justificar a ação prévia do Ministério Público, a fim de dar início à persecução penal de suposto crime que ainda não restou consumado. Reitere-se que a espera pelo deslinde do procedimento administrativo não gera qualquer prejuízo ao Estado; muito pelo contrário, pode refletir inclusive em economia, caso seja desconstituído o crédito tributário, evitando, assim, uma persecução penal inócuia.

A inexistência de uma decisão definitiva no processo administrativo fiscal, que pode culminar na confirmação da inexistência de própria obrigação tributária, age como óbice intransponível à certeza da própria prática do crime, exigida pelo Direito Penal, em que vige o princípio do *in dubio pro reo*. A existência de discussão administrativa traz em si a incerteza da existência efetiva de um tributo (débito tributário), devido ou não, o que implica, consequentemente, a incerteza da existência de crime contra a ordem tributária.

CONCLUSÕES

Ao contrário do quanto asseverado pela 1ª Turma do STF, nos autos do HC 108.038/ES, em nosso entender, há, sim, no bojo do art. 1º da Lei nº 8.137, de 1990, comando legislativo que determina o encerramento do processo administrativo tributário para a persecução penal, na medida em que, sem tal encerramento, não se poderá aendar, de forma definitiva, a supressão ou redução de tributo conforme previsto no tipo penal, como, inclusive, foi reconhecido pelo Ministro Roberto Barroso ao proferir a decisão liminar na Medida Cautelar na Reclamação nº 17.303/MA (HC 236.784), em 21.02.2014.

O entendimento, contrário à Súmula Vinculante nº 24, também do STF, afronta as normas processuais e regimentais para prolação de decisão em sentido contrário ao enunciado sumular. Ademais, a decisão proferida nos autos do HC 108.038/ES, pela 1ª Turma do STF, constitui-se em um perigoso precedente que materializa um enorme retrocesso no aspecto da segurança jurídica, na medida em que se conferiu uma “carta branca” ao Ministério Público, que poderá não aguardar o encerramento do processo administrativo tributário para oferecer denúncia contra os contribuintes.

Outrossim, não há razão que justifique a antecipação da persecução penal das condutas do contribuinte, haja vista que o processo administrativo tributário suspende o prazo prescricional da ação penal, não restando qualquer prejuízo ao Estado. Contrariamente, ao contribuinte poderá ser causado prejuízo irreparável, caso venha a sofrer processo criminal com re-

lação a crédito que, eventualmente, seja declarado inexistente pela própria autoridade administrativa.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. São Paulo: Atlas, 2009.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 14 nov. 2013.
- _____. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L8137.htm>. Acesso em: 14 nov. 2013.
- _____. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L9430.htm>. Acesso em: 14 nov. 2013.
- _____. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L9784.htm>. Acesso em: 14 nov. 2013.
- _____. Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=legislacaoRegimentoInterno>. Acesso em: 14 nov. 2013.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Denúncia penal antes do término do processo administrativo tributário – Impossibilidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 118, 2005.
- DERZI, Misabel Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. A súmula vinculante no direito penal tributário: uma nota crítica à decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do HC 108.037/ES. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 200, 2012.
- HARADA, Kiyoshi; MASUMECCI FILHO, Leonardo. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2014.
- MAGLIANO, Ingrid Meira Cartaxo Filgueiras. Crimes tributários: a natureza jurídica do lançamento definitivo. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 103, 2012.
- MENEZES, Ana Lucia Araújo de. A ampla defesa no processo administrativo-tributário. Obtido na biblioteca virtual da ESAF. Disponível em: www.esaf.fazenda.gov.br. Acesso em: 7 fev. 2014.
- PRADO, Luiz Regis. *Direito penal econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.
- REALE JÚNIOR, Miguel. *Instituições de direito penal*. São Paulo: Saraiva, 2002.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- TAKANO, Caio Augusto. Crimes contra a ordem tributária: constituição do crédito tributário, consumação e persecução penal à luz da atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 205, 2012.