

REVISTA
TRIBUTÁRIA
E DE FINANÇAS PÚBLICAS
RTrib

ANO 23 • 122 • MAIO-JUNHO • 2015

COORDENAÇÃO:
EDVALDO PEREIRA DE BRITO

DO EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA PARA
PERSECUÇÃO PENAL DOS CRIMES CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA
(ART. 1.º DA LEI 8.137/1990): CONTRADIÇÕES ENTRE
A SÚMULA VINCULANTE 24 DO STF, E AS DECISÕES PROFERIDAS
NO HC 108.037/ES E NA MC NA RCL 17.303/MA
(HC 236.784), EM 21.02.2014, PELO STF

*THE EXHAUSTION OF ADMINISTRATIVE MEANS FOR CRIMINAL PROSECUTION
OF CRIMES AGAINST TAX ORDER (ARTICLE 1 OF LAW 8.137/1990):
CONTRADICTIONS BETWEEN THE BINDING PRECEDENT 24 OF THE SUPREME COURT,
AND A JUDGMENT GIVEN IN HC 108.037/ES AND INJUNCTION IN THE COMPLAINT
17.303/MA (HC 236.784), ON 02.21.2014, BY THE SUPREME COURT*

CLÁUDIO TESSARI

Pós-graduado em Gestão de Tributos e Planejamento Tributário Estratégico pela -PUC-RS. Mestrando em Direito pelo Centro Universitário Ritter dos Reis - UniRitter Laureate International Universities. Professor do curso de Pós-graduação em Direito Tributário do Centro Universitário Ritter dos Reis - UniRitter Laureate International Universities. Professor do curso de Pós-graduação da Faculdade de Administração, Contabilidade e Economia da PUC-RS. Sócio do IET - Instituto de Estudos Tributários. Advogado Tributarista.
tessari@bgt.adv.br

MARCELO LUIZ SCARIOT

Especialista em Gestão de Tributos e Planejamento Tributário Estratégico pela PUC-RS. 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
scariot@scariotwesp.com.br

ÁREA DO DIREITO: Tributário; Penal; Processual

RESUMO: Ao julgar o HC 108.037/ES, o STF decidiu pela possibilidade da persecução penal dos crimes previstos no art. 1.º da Lei 8.137/1990, antes do exaurimento da fase administrativa, contrariando o texto da Súmula Vinculante 24, do

ABSTRACT: When judging HC 108,037/ES, the Supreme Court decided the possibility of criminal prosecution of crimes under Art. 1st. Law 8.137/1990 before the exhaustion of the administrative stage, contradicting the text of Binding Precedent 24,

mesmo Tribunal, e a decisão liminar proferida na MC na Rcl 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 aventar, de forma definitiva, a supressão ou redução de tributo.

PALAVRAS-CHAVE: Crimes contra ordem tributária (art. 1.º da Lei 8.137/1990) – Persecução penal – Necessidade do exaurimento da via administrativa – Condição para supressão ou redução de tributo – *Habeas corpus*.

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 8.137/1990.) – Criminal Prosecution – Need of the exhaustion of administrative decision – condition for elimination or reduction of tax – binding Precedent – Material crime or result – *Habeas corpus*.

SUMÁRIO: 1. Introdução – 2. Da natureza dos crimes tributários previstos no art. 1.º da Lei 8.137/1990 e da necessidade de consumação – 3. A consumação como requisito à tipificação da supressão ou redução de tributos – 4. Análise dos precedentes que deram ensejo à edição da Súmula Vinculante 24 do STF – 5. Considerações sobre o julgamento proferido nos autos do HC 108.037/ES pelo STF – 6. Das contradições existentes entre a Súmula Vinculante 24 do STF, e a decisão proferida pela mesma Corte, nos autos do HC 108.038/ES – 7. Da análise da decisão liminar na MC na Rcl 17.303/MA (HC 236.784), proferida em 21.02.2014 – 8. Do processo administrativo e das garantias constitucionais ao contraditório e à ampla defesa – 9. Da necessidade do exaurimento da fase administrativa sob pena de infringência ao princípio do *in dubio pro reo* – 10. Conclusões – 11. Referências bibliográficas.

1. 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. 1.º da Lei 8.137/1990, 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 1.ª T. do STF contrariou a Súmula Vinculante 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.

2. DA NATUREZA DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS PREVISTOS NO ART. 1.º DA LEI 8.137/1990 E DA NECESSIDADE DE CONSUMAÇÃO

Os crimes contra a ordem tributária estão previstos nos arts. 1.º⁰¹ e 2.º⁰² da Lei 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

1. Art. 1.º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas
 - I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
 - II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
 - III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
 - IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
 - V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.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. 2.º 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;

TESSARI, Cláudio; SCARIOT, Marcelo Luiz. Do exaurimento da via administrativa para persecução penal dos crimes contra ordem tributária (art. 1.º da Lei 8.137/1990): contradições entre a Súmula Vinculante 24 do STF, e as decisões proferidas no HC 108.037/ES e na MC na Rcl 17.303/MA (HC 236.784), em 21.02.2014, pelo STF. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. vol. 122. ano 23. p. 267-289. São Paulo: Ed. RT, maio-jun. 2015.

tributar do Estado e, conseqüentemente, 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 tributária.³

A referida norma traz em seu art. 1.º 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 artigo.⁴

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. 1.º da Lei 8.137/1990 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

IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

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

3. MAGLIANO, Ingrid Meira Cartaxo Filgueiras. Crimes tributários: a natureza jurídica do lançamento definitivo. *RTrib* 103, São Paulo: Ed. RT, 2012, p. 92.

4. BRASIL. Lei 8.137 de 27.12.1990. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L8137.htm]. Acesso em: 14.11.2013.

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 tributos.⁶

Portanto, da mesma forma que para a apuração do homicídio se faz necessária a consumação da morte da vítima, no caso da supressão ou redução 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 a 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 a 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. 1.º da Lei 8.137/1990 configura-se, na realidade, na consumação dos crimes formais previstos no art. 2.º 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 tributo.⁸

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

6. Prado, Luiz Regis. *Direito penal econômico*. São Paulo: Ed. RT, 2009. p. 273.

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 STF*. Revista Dialética de Direito Tributário 205, São Paulo: Dialética, 2012, p. 11.

3. 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 objeto desta análise as condutas elencadas nos incisos do art. 1.º da Lei 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.

Primeiramente, deve ser salientado que, para que se possa aventar 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 acima 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. 1.º, *caput*, da Lei 8.137/1990. 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 administrativo.¹⁰

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 9.430/1996, 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 a ampla controvérsia, até que ocorreu sua pacificação, no âmbito do STF, com a edição da Súmula Vinculante 24, por essa Corte.¹²

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

10. Brasil. STF HC 81.611/DF. Impetrante: Luiz Alberto Chemin. Autoridade Coatora: STJ. Brasília, 12.02.2009. Disponível em: [www.stf.jus.br]. Acesso em: 21.11.2013.

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 9.430 de 27.12.1996. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L9430.htm]. Acesso em: 14.11.2013.

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1.º e 2.º da Lei n. 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 n. 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.

4. ANÁLISE DOS PRECEDENTES QUE DERAM ENSEJO À EDIÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE 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 (onde se enquadra a norma do art. 1.º da Lei 8.137/1990) 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, Min. Sepúlveda Pertence, salientou que o art. 1.º da Lei 8.137/1990 “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, conseqüentemente, 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 8.137/1990, art. 1.º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1.571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1.º da Lei 8.137/1990 – que é material ou de resultado –,

13. Brasil. STF HC 81.611/DF (excerto do voto do rel. Min. Sepúlveda Pertence). Impetrante: Luiz Alberto Chemin. Autoridade Coatora: STJ. Brasília, 12.02.2009. Disponível em: [www.stf.jus.br]. Acesso em: 21.11.2013.

14. Idem.

enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (Lei 9.249/1995, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. 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 ADIn 1.571, proposta pelo Procurador-Geral da República, na qual era alegado que o art. 83 da Lei 9.430/1996 violava, dentre outros dispositivos, o art. 129, I, da CF.¹⁶

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 tem 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 procedibilidade.¹⁷

Ao final, o STF, por maioria, julgou improcedente a ação e firmou a constitucionalidade do art. 83 da Lei 9.430/1996, 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 9.430, de 27.12.1996. 3. Arguição de violação ao art. 129, I, da CF. *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

15. Idem.

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. *RTrib* 103, São Paulo: Ed. RT, 2012, p. 101.

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

Posteriormente, no ano de 2010, o STF veio a editar a Súmula Vinculante 24, nos seguintes termos: "Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1.º, I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo".¹⁹

Imaginava-se que a Súmula Vinculante acima 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 1.ª T. do STF, por maioria, desconsiderou a existência da Súmula e julgou em sentido diverso ao proposto no enunciado, conforme se exporá a seguir.

5. CONSIDERAÇÕES SOBRE O JULGAMENTO PROFERIDO NOS AUTOS DO HC 108.037/ES PELO STF

A segurança jurídica imperou, e a Súmula Vinculante 24 foi seguida até o dia 29.11.2011, data do julgamento do HC 108-037/ES pela 1.ª T. do STF, que exarou decisão contrária ao entendimento anteriormente pacificado pelo próprio Tribunal, abalando as relações jurídicas a partir de então e deixando

18. BRASIL. STF. ADIn 1.571. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Presidente da República e outros. Brasília, 10.12.2003. Disponível em: [www.stf.jus.br]. Acesso em: 21.11.2013.

19. BRASIL. STF. Súmula Vinculante 24. DJ 19.02.2009. Disponível em: [www.stf.jus.br]. Acesso em: 21.11.2013.

no ar um grande ponto de interrogação com relação a um assunto que parecia definitivamente decidido.

Com a edição da Súmula Vinculante 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 calma 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 justa causa situação concreta em que o Ministério Público haja atuado a partir de provocação da Receita Federal tendo em conta auto de infração relativa à sonegação de informações tributárias a desaguarem em débito do contribuinte”.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 Público.

A decisão proferida no HC 108.037/ES teve grande e negativa repercussão ao desconsiderar a existência da Súmula Vinculante 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 elaboração.²¹

20. BRASIL. STF HC 108.037/ES. Impetrante: Nelson Castro de Sá Teles e outros. Autoridade Coatora: STJ. Brasília, 29.11.2011. Disponível em: [www.stf.jus.br]. Acesso em: 21.11.2013.

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

Também soa lógico que, quanto mais poderosa a corte que proferir a decisão, maior a expectativa e (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 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

22. DERZI, Misabel Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. A súmula vinculante no direito penal tributário: uma nota crítica à decisão do STF no julgamento

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 T., porém, da existência de procedimento próprio, previsto em lei,²³ 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.

Ainda, nos termos do art. 354-B do RISTF,²⁴ 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 T. 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 Min. 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 pro-

do HC 108.037/ES. *Revista Dialética de Direito Tributário* 200, São Paulo: Dialética, 2012, p. 84-87.

23. Art. 2.^o

(...):

§ 3.^o 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 11.417 de 19.12.2006. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L11417.htm]. Acesso em: 14.11.2013.

24. BRASIL. Regimento Interno do STF. Disponível em: [www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=legislacaoRegimentoInterno]. Acesso em: 14.11.2013.

25. BRASIL. STF. HC 108.037/ES. Impetrante: Nelson Castro de Sá Teles e outros. Autoridade Coatora: STJ. Brasília, 29.11.2011. Disponível em: [www.stf.jus.br]. Acesso em: 21.11.2013.

TESSARI, Cláudio; SCARIOT, Marcelo Luiz. Do exaurimento da via administrativa para persecução penal dos crimes contra ordem tributária (art. 1.^o da Lei 8.137/1990): contradições entre a Súmula Vinculante 24 do STF, e as decisões proferidas no HC 108.037/ES e na MC na Rcl 17.303/MA (HC 236.784), em 21.02.2014, pelo STF. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. vol. 122. ano 23. p. 267-289. São Paulo: Ed. RT, maio-jun. 2015.

cesso 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 dentre 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, então, que vá em busca de uma indenização contra o Estado, se ele tiver forças e paciência para isso.²⁶

6. DAS CONTRADIÇÕES EXISTENTES ENTRE A SÚMULA VINCULANTE 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 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 casuisticamente.²⁷

26. DERZI, Misabel Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. A súmula vinculante no direito penal tributário: uma nota crítica à decisão do STF no julgamento do HC 108.037/ES. *Revista Dialética de Direito Tributário* 200, São Paulo: Dialética, 2012, 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 STF. *Revista Dialética de Direito Tributário* 205, São Paulo: Dialética, 2012, p. 18.

TESSARI, Cláudio; SCARIOT, Marcelo Luiz. Do exaurimento da via administrativa para persecução penal dos crimes contra ordem tributária (art. 1.º da Lei 8.137/1990): contradições entre a Súmula Vinculante 24 do STF, e as decisões proferidas no HC 108.037/ES e na MC na Rcl 17.303/MA (HC 236.784), em 21.02.2014, pelo STF. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. vol. 122. ano 23. p. 267-289. São Paulo: Ed. RT, maio-jun. 2015.

O entendimento firmado pelo STF, com o argumento inicial de que inexistiria previsão legal na Lei 8.137/1990, 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, dentre 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 de constatação quando esgotado o procedimento administrativo tributário.²⁸

A decisão emanada pela 1.^a T. 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 afirmativa 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 *habeas corpus*, seja de todo equivocada, uma vez que poderá ser realizada em situações nas quais inexistia crime.

28. TAKANO, Caio Augusto. Crimes contra a ordem tributária: Constituição do crédito tributário, consumação e persecução penal à luz da atual jurisprudência do STF *Revista Dialética de Direito Tributário* 205, São Paulo: Dialética, 2012, p. 19.

TESSARI, Cláudio; SCARIOT, Marcelo Luiz. Do exaurimento da via administrativa para persecução penal dos crimes contra ordem tributária (art. 1.º da Lei 8.137/1990): contradições entre a Súmula Vinculante 24 do STF, e as decisões proferidas no HC 108.037/ES e na MC na Rcl 17.303/MA (HC 236.784), em 21.02.2014, pelo STF. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. vol. 122. ano 23. p. 267-289. São Paulo: Ed. RT, maio-jun. 2015.

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. 1.º, I e II, da Lei 8.137, de 27.12.1990; do parágrafo único do art. 22 da Lei 7.492, de 16.06.1986, em crime continuado; e do § 1.º dos incs. I e II do art. 1.º da Lei 9.613, de 03.03.1998, combinados ainda com os arts. 29 e 69 do CP 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 8.137/1990; de crime contra a ordem financeira, Lei 7.492/1986; e de crime de lavagem de dinheiro, Lei 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 delituoso.³⁰

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

30. *Idem*, p. 135.

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, poder-se-á aventar o início de processo de apuração de conduta criminosa do Contribuinte.

7. DA ANÁLISE DA DECISÃO LIMINAR NA MC NA RCL 17.303/MA (HC 236.784), PROFERIDA EM 21.02.2014

A decisão liminar proferida na MC na Rcl 17.303/MA merece referência, pois vai de encontro ao julgamento do HC 108.037/ES, confirmando e trazendo a baila o respeito à validade e a vigência da Súmula Vinculante 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.

1. O crime tributário previsto no art. 1.º, I e II, da Lei 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 delitativa, considerando que a justa causa deve ser aferida no momento da apresentação da exordial.

4. Liminar deferida”.

A liminar proferida no dia 21.02.2014 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 con-

denatória 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 convalidou 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.

8. 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 judicial.³²

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-tributário.³³

O processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal tem sua previsão, basicamente no Dec. 70.235/1972 e na Lei 9.784/1990, a qual dispõe, de forma expressa, em seu art. 2.º, que a Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, da finalidade, da motivação,

31. MC na Rcl 17.303, j. 21.02.2014, rel. Min. Roberto Barroso, DJe 041, divulg. 26.02.2014, public. 27.02.2014.

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: 07.02.2014.

33. Idem.

da razoabilidade, da proporcionalidade, da moralidade, da ampla defesa, do contraditório, da segurança jurídica, do interesse público e da eficiência.³⁴

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. 1.º da Lei suprarreferida. 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 dever 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 todas as suas alegações de caráter processual e material, bem como as provas com que pretenda corroborar as suas alegações.³⁶

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 Constitui-

34. BRASIL. Lei 9.784, de 29.01.1999. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L9784.htm]. Acesso em: 14.11.2013.

35. Idem.

36. MENEZES, Ana Lucia Araújo de. *A ampla defesa no processo administrativo-tributário*. Obtido na biblioteca virtual da Escola de Administração Fazendária – Esaf. Disponível em: [www.esaf.fazenda.gov.br]. Acesso em: 07.02.2014.

ção por natureza, tendo por finalidade principal a garantia na aplicação da norma constitucional.

9. 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, dentre 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, especificidade 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 acima 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 T. do STF e que também já foi apresentado por outros tribunais regionais, no sentido de que, para a propositura da ação penal pelo Ministério Público, bastaria a existência de prova indiciária da conduta delituosa do Contribuinte, já seria de todo absurdo em qualquer

37. COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Denúncia penal antes do término do processo administrativo tributário – impossibilidade. *Revista Dialética de Direito Tributário* 118, São Paulo: Dialética, 2005, p. 135.

TESSARI, Cláudio; SCARIOT, Marcelo Luiz. Do exaurimento da via administrativa para persecução penal dos crimes contra ordem tributária (art. 1.º da Lei 8.137/1990): contradições entre a Súmula Vinculante 24 do STF, e as decisões proferidas no HC 108.037/ES e na MC na Rel 17.303/MA (HC 236.784), em 21.02.2014, pelo STF. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. vol. 122. ano 23. p. 267-289. São Paulo: Ed. RT, maio-jun. 2015.

âmbito do direito, contudo, quanto mais na esfera criminal, na qual aquilo que está em jogo é, afinal, a garantia individual da liberdade do contribuinte.³⁸

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 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 Min. 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 Ministério Público desencadeie a ação penal”.³⁹

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 inócua.

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, conseqüentemente, a incerteza da existência de crime contra a ordem tributária.

38. BRASIL. TJRJ. HC 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, 30.10.2001. Disponível em: [www.tjrj.jus.br]. Acesso em: 21.11.2013.

39. BRASIL. STF. HC 95.443/SC. Impetrante: Juliano Schumacher e outro. Autoridade Coatora: STJ. Brasília, 25.08.2009. Disponível em: [www.stf.jus.br]. Acesso em: 21.11.2013.

10. CONCLUSÕES

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

O entendimento, contrário à Súmula Vinculante 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 1.^a T. do STF, constitui-se num 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 relação a crédito que, eventualmente, seja declarado inexistente pela própria autoridade administrativa.

11. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. São Paulo: Atlas, 2009.
- BRASIL. Lei 5.172 de 25.10.1966. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm]. Acesso em: 14.11.2013.
- BRASIL. Lei 8.137 de 27.12.1990. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L8137.htm]. Acesso em: 14.11.2013.
- BRASIL. Lei 9.430 de 27.12.1996. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L9430.htm]. Acesso em: 14.11.2013.
- BRASIL. Lei 9.784, de 29.01.1999. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L9784.htm]. Acesso em: 14.11.2013.
- BRASIL. Regimento Interno do STF. Disponível em: [www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=legislacaoRegimentoInterno]. Acesso em: 14.11.2013.

- COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Denúncia penal antes do término do processo administrativo tributário – impossibilidade. *Revista Dialética de Direito Tributário* 118, São Paulo: Dialética, 2005.
- DERZI, Misabel Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. A súmula vinculante no direito penal tributário: uma nota crítica à decisão do STF no julgamento do HC 108.037/ES. *Revista Dialética de Direito Tributário* 200, São Paulo: Dialética, 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. *RTrib* 103, São Paulo: Ed. RT, 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: 07.02.2014.
- PRADO, Luiz Regis. *Direito penal econômico*. São Paulo: Ed. RT, 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 STF. *Revista Dialética de Direito Tributário* 205, São Paulo: Dialética, 2012.

PESQUISAS DO EDITORIAL

Veja também Doutrina

- Controvérsias relativas à necessidade de exaurimento das vias administrativas para os crimes contra a ordem tributária – Análise jurisprudencial, de Antonio Baptista Gonçalves e Bruna Melão Delmondes – *RTrib* 114/273 (DTR\2014\42);
- Crimes contra a ordem tributária e a representação fiscal para fins penais, de Lais Vieira Cardoso – *RTrib* 57/69 (DTR\2004\495);
- O término do processo administrativo-fiscal como condição da ação penal nos crimes contra a ordem tributária, de Fabio Machado de Almeida Delmanto – *RBCCrim* 22/63 (DTR\1998\176), e
- Prévio esgotamento da via administrativa e ação penal nos crimes contra a ordem tributária, de Hugo de Brito Machado – *RBCCrim* 15/231 (DTR\1996\242).