Antonio Pitombo: Devido processo legal e crime fiscal

A comunidade jurídica recebeu a Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal (*"Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo"*) como solução aos diversos problemas da persecução penal, oriundos do oferecimento precipitado de denúncias atinentes a crime fiscal, antes mesmo da definição do

Passados tantos anos de sua aplicação, importante reexaminar aquela afirmação com vistas à melhor aplicação do *devido processo legal* (artigo 5º, LIV, da CR). Desde logo, cabe observar que o princípio do *due process of law* interessa ao procedimento administrativo e ao processo civil pertinentes à questão fiscal, com reflexos sobre todo o *devido processo penal*.

Assim, dois exemplos valem ser ponderados.

Primeiro, o procedimento administrativo-tributário, no qual tão somente se defendeu a empresa, não pode servir como *prova penal* em face da pessoa física, que dele não participou, nem se viu defendida. A ausência de *contraditório* retira, de forma apriorística, a possibilidade de se ofertar acusação pública, com base em elementos colhidos sem a ciência do acusado e sem o exercício do direito de contrariá-los (artigo 5º, LV, da CR).

Segundo, a *penhora de dinheiro,* ou sua substituição por *fiança bancária* ou *seguro garantia* (artigo 835, parágrafo 2º, do CPC), pode ter impactos sobre o processo criminal, não podendo o juiz penal deixar de reconhecer efeitos jurídicos desse fato, para fins de suspensão de procedimento penal, para a eventual extinção da punibilidade, ou ainda para a fixação da pena.

Ora, o vínculo do procedimento administrativo e do processo civil com a *persecutio criminis* mostram a *natureza patrimonial dos crimes tributários*. Todavia, além disso, cumpre ser observado pelo intérprete das infrações penais dessa espécie o *elemento fraude*, o qual pode ser consubstanciado em *falso documental*, ou *ideológico* (artigo 298 e artigo 299, do CP).

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Por óbvio, a Súmula Vinculante 24 deixou claro que não se pode deduzir acusação pública sem o lançamento definitivo do tributo. O lançamento fiscal se mostra necessário para a *justa causa* da ação penal pública, porém, bom penalista há de considerá-lo necessário, mas insuficiente para o *juízo da tipicidade*.

Isso porque a própria Súmula Vinculante 24 reconhece cuidar de *crime material*, o que exige, pelo resultado econômico a ser aferido, *exame do corpo do delito* para o oferecimento de eventual denúncia-crime, a teor do artigo 158 do Código de Processo Penal.

Além disso, nas hipóteses de *falso documental* e *uso de documento falso* realizados como *meio* para *"reduzir e suprimir tributo"* (artigo 1º, da Lei 8.137/90), a perícia pode ser imprescindível para a imputação da fraude fiscal (artigo 158, do CPP). Discussões administrativas, *e.g.*, sobre *inidoneidade do documento fiscal* se exibem inábeis para a *prova penal* do falso.

O tributo, como *elemento constitutivo do tipo*, precisa encontrar-se demonstrado para se iniciar a ação penal. Logo, em simples palavras, inexiste automatismo entre o lançamento fiscal, a consequente representação fiscal para fins penais e a denúncia.

O lançamento fiscal importa à *justa causa* da ação penal, entretanto, a *materialidade do crime*, de resultado, causador de prejuízo ao erário depende, como se assentou acima, de se provarem, por perícia criminal, o *dano* e a *vantagem indevida* do contribuinte, bem assim a *fraude*, via falsidade documental, se esta última for concausa da conduta típica.

Essa conclusão traz repercussões ao *devido processo penal*. Outra vez, verifica-se a importância do inquérito policial para a descoberta da verdade e para demonstração da *materialidade delitiva*. A depender do tipo de autuação fiscal, em particular aquelas fundadas em *presunção*, parece claro a impossibilidade da propositura da ação penal, alicerçada somente no lançamento fiscal. Também, ainda que superado o voto de qualidade nos julgamentos de auto de infração tributária, o resultado de tal votação importa à análise da certeza jurídica quanto ao tributo, o que elimina *relação de causa e consequência* entre o lançamento e a denúncia.

Note-se que o inquérito policial, numa visão mais contemporânea, pode interessar à defesa, que deve se utilizar do procedimento investigatório para infirmar conclusões do procedimento administrativo-fiscal, seja no tocante aos fatos, seja no que se refere à materialidade e à autoria delitiva.

Nesse sentido, importante realçar que a denúncia só pode ser intentada a partir dos *"indícios da autoria"*, conjunto de dados objetivos, concatenados e aptos a evidenciar que um ou mais indivíduos (artigo 29, do CP) praticaram o comportamento típico. Ressalta-se, dessa maneira, a impossibilidade de se combinarem apenas lançamento fiscal e contrato social como supostos documentos que bastariam à imputação penal (artigo 395, III, do CPP).

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

A Súmula Vinculante 24 constituiu-se em manifesto avanço para o Direito pátrio, porque escancarou o mau uso da persecução penal como ferramenta de arbítrio estatal destinada a constranger o contribuinte a não se defender das autuações fiscais, diante do medo do processo criminal. Isso fica claro na leitura do acórdão do HC 81.611 (relator ministro Sepúlveda Pertence, j. 10-12-2003, DJ de 13-5-2005).

Depois de tanto tempo, chegada a hora de interpretá-la em sentido mais atual, preciso em Direito Penal e Processual Penal, reconhecendo-se que *não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990* sem o *exame do corpo do delito*, elaborado por perito oficial, em devido procedimento de inquérito policial (artigo 158 e artigo 159, ambos do CPP).

Na linha do pensar de Hanna Arendt, há a missão de *construir o Direito*, aspecto que impõe aos seus operadores o compromisso de edificarem processo penal mais concernente à *liberdade jurídica* dos indivíduos (artigo 5º, II, da CR).

Date Created
24/05/2021

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.