

Parecer

I.

Síntese da situação jurídica existente e a Consulta

Consulta-nos a empresa REFINARIA DE PETRÓLEOS DE MANGUINHOS S/A – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, por intermédio de seus ilustres advogados Marcos Joaquim Gonçalves Alves e Alan Flores Viana, sobre os aspectos *processuais* relacionados à exigência, pelo Estado do Rio de Janeiro, de ICMS-importação em operações denominadas “por conta e ordem”.

Os fatos que geraram a Consulta foram, basicamente, os seguintes.

A Consulente é companhia aberta, com sede na cidade do Rio de Janeiro, atuante no segmento de refino e comércio de produtos derivados do petróleo, bem como na atividade de importação de petróleos crus e na prestação de serviço de armazém geral¹.

No regular desempenho de suas atividades, a Refinaria de Manguinhos utiliza **insumos provenientes do exterior**², cuja entrada no território nacional se dá, em

¹ Nos termos do art. 2º do estatuto social da Consulente, “A Companhia tem por objeto social: a) a exploração, no Estado do Rio de Janeiro, de uma refinaria de petróleo e de outras indústrias conexas ou independentes, desde que não obstadas por ato do Governo Federal; b) a importação de petróleos crus, venda de derivados de petróleo no país e sua exportação quando autorizada; c) a prestação de serviços relacionados com a atividade de refino e armazém geral”.

² Segundo a Consulente, mais de 90% do total de insumos utilizados nas atividades de refino e venda de produtos derivados do petróleo são importados.

grande parte, por meio de importações realizadas sob a modalidade *por conta e ordem de terceiro*³, ou, simplesmente, *por conta e ordem*.

Nos termos do art. 1º, parágrafo único, da Instrução Normativa (IN) n. 225/2002, da Secretaria da Receita Federal (SRF) – que *estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas por conta e ordem de terceiros*, bem como do art. 12, §1º, inciso I, da IN/SRF n. 247/2002⁴, na chamada *operação por conta e ordem* um importador (pessoa jurídica) promove, em seu próprio nome, o *despacho aduaneiro de importação*⁵ de mercadoria que é destinada a outra pessoa – no caso, um *terceiro*, que figura na condição de adquirente final do produto importado⁶.

³ Em determinadas circunstâncias a Consulente realiza *importações diretas*, ocasiões em que a própria Refinaria figura na condição de empresa importadora – e sobre as quais não trataremos neste Parecer, tendo em vista que, no âmbito das operações relacionadas ao comércio exterior, a única que será objeto de nossa análise é a importação aquela realizada por “terceiros”, na modalidade denominada *por conta e ordem*.

⁴ “Art. 12 (...) I - entende-se por importador por conta e ordem de terceiros a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial”.

Ainda, nos termos dos incisos II, III e IV, subsequentes: “II - entende-se por adquirente a pessoa jurídica encomendante da mercadoria importada; III - a operação de comércio exterior realizada mediante a utilização de recursos de terceiros presume-se por conta e ordem destes; e IV - o importador e o adquirente devem observar o disposto na Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002”.

⁵ Nos termos do art. 542 do Regulamento Aduaneiro (Decreto n. 6.759/2009), “Despacho de importação é o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica”. Cumpre registrar, ainda, que, de acordo com o art. 543 do referido regulamento, “Toda mercadoria procedente do exterior, importada a título definitivo ou não, sujeita ou não ao pagamento do imposto de importação, deverá ser submetida a despacho de importação, que será realizado com base em declaração apresentada à unidade aduaneira sob cujo controle estiver a mercadoria”.

⁶ “Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa. Parágrafo único. Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial”.

De acordo com a legislação, nesta modalidade de operação, os recursos voltados à aquisição, do exterior, de produtos ou mercadorias, podem ser provenientes *ou* da empresa importadora *ou* da sociedade para a qual os bens forem destinados após a nacionalização dos bens advindos do mercado externo⁷, do que se pode concluir que, para a identificação dos efeitos jurídicos decorrentes da importação *por conta e ordem de terceiro*, pouco importa quem pagou pelo bem importado (se importador-contratado ou terceiro-contratante); o que interessa, em última análise, é saber quem realizou a operação – ou seja, observar qual foi a pessoa jurídica que emitiu a Declaração de Importação (DI) e participou das etapas do despacho aduaneiro.

Uma vez identificadas as principais características deste modelo de operação, convém registrar que (1) a Refinaria de Manguinhos ocupa o papel de *terceiro*, que, por intermédio de seu estabelecimento localizado no Estado do Rio de Janeiro, (2) contrata sociedade *importadora*, que tem sede em outro Estado da Federação (geralmente Alagoas ou Rondônia⁸) e que realiza, em seu próprio nome, o despacho aduaneiro de importação dos insumos. Ato contínuo, (3) ocorre a liberação dos produtos importados (=desembaraço aduaneiro) junto à repartição alfandegária competente - o que ocorre, muitas vezes, no Porto de Santos – Estado de São Paulo; e, por fim, (4) é emitida, pela empresa importadora, a correspondente documentação fiscal de remessa

⁷ Nesse sentido prevê o art. 5º, da IN/SRF n. 225/2002: “A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001”. (g.n) Da mesma forma dispõe o art. 12, §1º, III, da IN/SRF n. 247/2002: “Art. 12. Na hipótese de importação efetuada por pessoa jurídica importadora, por conta e ordem de terceiros, a receita bruta para efeito de incidência destas contribuições corresponde ao valor da receita bruta auferida com: (...) §1º Para os efeitos deste artigo: (...) III - a operação de comércio exterior realizada mediante a utilização de recursos de terceiros presume-se por conta e ordem destes” (g.n).

⁸ Para elaboração deste Parecer, a Consultante disponibilizou dados relacionados a 26 operações de importação *por conta e ordem de terceiro* celebradas com empresa AXA Oil Petróleo, sediada em Maceió - Estado de Alagoas; e 2 operações da mesma natureza (importações *por conta e ordem*) formalizadas com a sociedade Komport Comercial Importadora, com estabelecimento comercial situado em Porto Velho - Estado de Rondônia.

das mercadorias, do armazém geral localizado no Porto onde ocorreu o desembaraço aduaneiro à sede da Consulente no RJ.

Quanto aos aspectos tributários, interessa saber, para os objetivos relacionados a este Parecer, que a operação de importação por conta e ordem de terceiro está sujeita à incidência do ICMS, nos termos do art. 155, §2º, IX, da Constituição⁹, e do art. 2º, §1º, I, da Lei Complementar n. 87/96¹⁰ - imposto este de competência dos Estados, que o exigem no momento da ocorrência do seu fato gerador, ou seja, por ocasião do *desembaraço aduaneiro* da mercadoria importada¹¹.

Considerando que o ICMS-importação é devido “...ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria”¹², e que, na operação *por conta e ordem*, o destinatário imediato é o importador - que, conforme visto, é aquele que realiza o despacho aduaneiro -, **nas operações que envolveram a Consulente o imposto não é devido ao Rio de Janeiro** (local da sede da Refinaria de Manguinhos), pelo fato de a referida companhia figurar, apenas, como destinatária mediata das mercadorias advindas do exterior.

⁹ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (...) §2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) IX - incidirá também: a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”

¹⁰ “Art. 2º (...) §1º O imposto incide também: I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade”.

¹¹ LC n. 87/96: “Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: (...) IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior”.

¹² Nos termos da parte final do já referido art. 155, §2º, IX, da CF.

Contudo, a partir de 2016, o Fisco do Estado do Rio de Janeiro¹³ passou a exigir, da Refinaria de Manguinhos, por intermédio de diversos autos de infração, o ICMS decorrente das importações *por conta e ordem* realizadas dentro do contexto que se relatou nas linhas anteriores, bem como o estorno dos créditos do imposto que haviam sido apropriados pela Consulente.

De acordo com informações prestadas pela Consulente, até o momento da elaboração deste Parecer foram lavrados:

- 26 autos de infração relacionados a *contratos de prestação de serviços de importação por conta e ordem de terceiros*, celebrados entre a Refinaria de Manguinhos e a empresa AXA Oil Petróleo¹⁴, no valor total de R\$ 7.786.110,84¹⁵, sendo 13 autuações relacionadas ao ICMS-importação devido no momento do desembaraço aduaneiro¹⁶, e as outras 13 decorrentes da glosa do ICMS que havia sido creditado pela Consulente quando do recebimento dos insumos importados em seu estabelecimento¹⁷; e

¹³ Por meio de sua repartição fiscal 0004 IFE Petróleo e Combustível – Secretaria de Estado de Fazenda do Governo do Rio de Janeiro.

¹⁴ Sociedade que, por estar sediada em Maceió, cumpriu as obrigações relativas ao ICMS-importação perante o Estado de Alagoas.

¹⁵ Este valor corresponde à soma dos valores históricos constantes nos 26 autos de infração.

¹⁶ Acrescido de multa e da parcela relativa ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza (sem os acréscimos relativos à mora).

¹⁷ Em virtude do princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 155, §2º, I, da CF, cuja observância é obrigatória para o ICMS, quando da aquisição de mercadorias que serão utilizadas como insumo na atividade industrial – *como é o caso da Consulente, que adquire produtos/insumos destinados ao refino para posterior venda do produto derivado do petróleo* –, o adquirente tem o direito de “apropriar” o crédito do ICMS que vem destacado na respectiva nota fiscal de aquisição dos insumos (no caso, na NF emitida pela AXA) para compensação/abatimento do imposto que será devido na operação futura de venda do produto derivado do petróleo (por exemplo, quando da venda do combustível para a distribuidora). Tendo em vista que o Estado do RJ entende ser de sua titularidade a integralidade do ICMS-importação relativo ao despacho aduaneiro procedido pela AXA, o fisco fluminense afastou/glosou os créditos do imposto que constavam nas notas fiscais emitidas pela empresa importadora, e que haviam sido “apropriados” pela Consulente quando da venda de combustíveis – o que, consequentemente, gerou saldo de ICMS a pagar.

- 2 autos de infração, relativos a contratos firmados entre a Consulente e a sociedade KOMPORT Comercial Importadora (de natureza idêntica àqueles firmados com a AXA), cuja soma, em valores originários, corresponde a 85.309.777,41 – o que compreende uma autuação de valor superior a 15 milhões de reais, relativo à glosa do imposto apropriado quando da entrada dos insumos no estabelecimento da Consulente, e outra de praticamente 70 milhões de reais, referente ao ICMS-importação (fatos geradores ocorridos entre agosto de 2014 e maio de 2015)¹⁸.

Para que se possam compreender as razões que levaram o Estado do Rio de Janeiro a atribuir para si a titularidade do ICMS-importação nas operações em questão, merecem destaque algumas passagens do *Auto de Infração de ICMS n.º 03.493724-3*, por meio do qual se cobra da Consulente a quantia de R\$ 69.837.153,51, a título de ICMS originário de importações *por conta e ordem* realizadas pela sociedade KOMPORT.

Após fazer referência ao art. 155, §2º, IX, “a”, da Constituição, segundo o qual o ICMS-importação será devido “...ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do **destinatário** da mercadoria...” (g.n), o fiscal de rendas do Estado do Rio de Janeiro, no intuito de identificar o sentido, conteúdo e alcance do termo “destinatário” nas operações de importação, fez referência ao voto-vista proferido pelo Ministro CEZAR PELUSO no RE n. 268.586-1. que a seguir se reproduz (em parte):

(...) na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, o **importador de fato é a adquirente, a mandante da importação**,

¹⁸ Com multa de 75%, incluída a parcela relativa ao FECP e sem mora – nos mesmos termos referidos na nota de rodapé n. 15.

aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional; embora, neste caso, o faça por via de interposta pessoa – a importadora por conta e ordem –, que é uma mera mandatária da adquirente.

Em última análise, é a adquirente que pactua a compra internacional e dispõe de capacidade econômica para o pagamento, pela via cambial, da importação. (...)

Dessa forma, mesmo que a importadora por conta e ordem efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, antecipados ou não, não se caracteriza uma operação por sua conta própria, mas, sim, entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente, pois dela se originam os recursos financeiros.

Em seguida, com base nas considerações *supra* e a pretexto de identificar “...os papéis desempenhados pela KOMPORT COMERCIAL IMPORTADORA S/A, CNPJ 07.409.820/0007-76, e a Refinaria de Petróleo de Manguinhos S/A”, se fez constar, no auto de infração, que, após a análise do *contrato de prestação de serviços de importação por conta e ordem de terceiros*:

(...) é perfeitamente identificável a diferença de papel desempenhado entre a KOMPORT COMERCIAL IMPORTADORA S/A e a Refinaria de Petróleo de Manguinhos S/A. A primeira atuou como prestadora de serviços, promovendo o despacho aduaneiro das mercadorias adquiridas pela segunda, esta sim, destinatária jurídica da operação.

Destaco os seguintes textos (...) para corroborar o fato de que a Refinaria de Petróleos de Manguinhos S/A é a real adquirente das mercadorias:

- a) legítima proprietária das mercadorias (cláusula quarta, do contrato);
- b) arcará com todos e quaisquer custos que *de (sic)* direta e/ou indiretamente incidirem sobre a importação das mercadorias, ainda que em nome da IMPORTADORA (cláusula quinta);
- c) responsabiliza-se de forma total, irrestrita e intransferível, por todos os dados, elementos e informações necessárias e trazidas

para a efetivação das importações realizadas pela IMPORTADORA (cláusula décima primeira).

Como exposto no presente relato, o Estado legítimo para exigir o ICMS na importação é o de localização do estabelecimento do real adquirente da mercadoria, conforme interpretação dada ao termo “destinatário” contido no trecho final do art. 155, §2º, IX, a, da Constituição Federal.

Tendo em vista que, para o Estado do RJ, a Refinaria de Mangueiras seria o verdadeiro sujeito passivo do ICMS-importação, os créditos do imposto que haviam sido apropriados pela Consulente em sua conta gráfica, e que estavam destacados nas notas fiscais correspondentes às operações celebradas pela KOMPORT, foram glosados, gerando, assim, saldo de ICMS a pagar no *Auto de Infração de ICMS nº 03.493726-8*, lavrado no montante de R\$ 15.472.623,90.

Neste último caso, o lançamento contou com a seguinte fundamentação:

O contribuinte entende que a sociedade empresária KOMPORT COMERCIAL IMPORTADORA S/A, localizada no Estado de Rondônia, é responsável pela importação destas mercadorias e com isto o imposto de importação seria devido ao Estado de Rondônia. As mercadorias eram desembarçadas no Porto de Santos e encaminhadas para o estabelecimento localizado no Rio de Janeiro alvo do presente lançamento (CNPJ 33.412.061/0001-96). Já o estabelecimento localizado no Estado de Rondônia emitia documentos fiscais destas mercadorias para este estabelecimento do Rio de Janeiro, cuja tributação foi de 4%.

No que se refere ao imposto de importação, o fisco Fluminense entendeu de modo diverso e com isto foi lavrado o auto de infração nº 03.493724-3 para exigir o imposto de importação que deixou de ser recolhido para o Estado do Rio de Janeiro. Em decorrência deste fato, não se deve permitir o creditamento de ICMS das “remessas fictas” de Rondônia para o Rio de Janeiro, pois estas “operações” foram desconsideradas pelo fisco Fluminense. O destinatário jurídico das operações de importação

é o estabelecimento alvo do presente lançamento (Refinaria de Petróleos de Manguinhos S/A) e sendo assim a operação efetivamente realizada foi a importação das mercadorias pelo estabelecimento localizado no Estado do Rio de Janeiro e não a importação para o estabelecimento localizado no Estado de Rondônia e a posterior “remessa” para o Estado do Rio de Janeiro.

No que se refere aos 2 lançamentos inerentes às importações *por conta e ordem* promovidas pela KOMPORT Comercial Importadora (sobre as quais se tratou nas linhas acima), aquele relativo à glosa de créditos de ICMS está sendo discutido **administrativamente** no Conselho de Contribuintes do Estado do RJ (em fase recursal, portanto)¹⁹; no que se refere à cobrança do ICMS-importação (de maior valor – relembre-se: quase 70 milhões de reais), já houve o encerramento do correspondente *processo administrativo tributário – PAT* com resultado desfavorável à Refinaria de Manguinhos, bem como a inscrição dos valores na dívida ativa do Estado do Rio de Janeiro.

Quanto às autuações relacionadas às operações realizadas pela AXA Oil Petróleo²⁰, *que seguem o mesmo padrão de fundamentação dos lançamentos relacionados à KOMPORT*, o atual contexto é o seguinte: dos 26 autos de infração, 16 estão sendo discutidos na via administrativa (com 2 em “primeira instância administrativa” e 14 em fase recursal perante o Conselho de Contribuintes do Estado do RJ); já os 10 restantes estão inscritos em dívida ativa, por conta da conclusão, em sentido desfavorável aos interesses da Consulente, dos seus respectivos *processos administrativos tributários – PAT*.

Para encerrar o contexto fático atual no qual está inserido a Refinaria de Manguinhos, cumpre registrar que em outubro de 2018, o Ministério Público do

¹⁹ Auto de Infração n. 03.493726-8, no valor de R\$ 15.472.623,90.

²⁰ 13 relativos ao ICMS-importação e outros 13 referentes à glosa do imposto, conforme já se destacou.

Estado do Rio de Janeiro, por intermédio de sua 24ª Promotoria de Investigação penal (1ª Central de Inquéritos), promoveu, contra os administradores da Consulente²¹, denúncia fundamentada em conduta tipificada na Lei n. 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária.

Na referida peça acusatória, restou consignado que:

Durante ação fiscal, realizada pela Auditoria-Fiscal Especializada de Petróleo e Combustível da Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro – SEFAZ na sede da REFINARIA DE PETRÓLEO MANGUINHOS S/A, restou constatado que ... os três denunciados e administradores (PAULO, JORGE E RONALDO) procuraram ludibriar o fisco do Rio de Janeiro, fazendo crer que a real devedora do tributo ICMS [relativo a operações de importação *por conta e ordem*] seria KOMPORT COMERCIAL IMPORTADORAS/A e o credor fiscal seria o Estado de Rondônia, omitindo informações e inserindo elementos inexatos nos documentos fiscais da referida Refinaria, a fim de não ser pago o valor correspondente ao ICMS e o FECF. (esclarecemos nos colchetes)

Ainda segundo o *parquet*, “Em razão das condutas fraudulentas ora descritas, a Secretaria de Estado de Fazenda fluminense- SEFAZ lavrou o auto de infração nº 03.493724-3 ... demonstrando que restou devido o valor de R\$ 69.837.153,51...”. Por fim, se registrou que estariam “...os denunciados incursos nas sanções penais dos tipos penais descritos no artigo 1º, inciso II²², c/c artigo 12, inciso

²¹ Paulo Henrique Oliveira de Menezes, Jorge Luiz Cruz Monteiro e Ronaldo de Almeida Nobre.

²² “Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (...) II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal”.

I²³, ambos da lei 8.137/90, na forma do artigo 69 (cento e duas vezes) do Código Penal²⁴, pleiteando, o órgão ministerial, pela condenação dos denunciados à reparação por suposto dano patrimonial correspondente ao valor lançado por *Auto de Infração de ICMS nº 03.493724-3*, que, relembre-se, materializa crédito tributário relativo ao ICMS-importação.

Como se pode notar, o **objetivo do MPRJ**, com a referida **denúncia**, é **apenas um**: COBRAR, da Consulente, o ICMS constante no Auto de Infração n. 03.493724-3; para tanto, vale-se o *parquet* do **direito penal** como “instrumento” para, no caso concreto, simultaneamente (e sem qualquer constrangimento):

i) invadir competência institucional privativa da **Procuradoria da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro**²⁵;

ii) atribuir responsabilidade tributária a terceiros (no caso, aos diretores da Consulente) **sem observância dos requisitos previstos no art. 135, III, do Código Tributário Nacional**²⁶; e

iii) responsabilizar os dirigentes (pessoas físicas) por supostas dívidas contraídas pela pessoa jurídica à qual estão vinculados **sem obedecer aos arts. 133 a**

²³ “Art. 12. São circunstâncias que podem agravar de 1/3 (um terço) até a metade as penas previstas nos arts. 1º, 2º e 4º a 7º: I - ocasionar grave dano à coletividade”.

²⁴ “Art. 69 - Quando o agente, mediante mais de uma ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplicam-se cumulativamente as penas privativas de liberdade em que haja incorrido. No caso de aplicação cumulativa de penas de reclusão e de detenção, executa-se primeiro aquela”.

²⁵ Pois este é o órgão competente para cobrar, via execução fiscal, débitos previamente inscritos em dívida ativa

²⁶ Referido artigo estabelece os requisitos para o redirecionamento de dívida fiscal contra dirigentes de pessoas jurídicas. Confira-se: “Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: (...) III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”. (g.n)

137, do CPC, que tratam dos requisitos e procedimentos voltados à instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

Mais adiante voltaremos a tratar da denúncia; por ora, cumpre-nos registrar que, *em síntese*, o Estado do RJ exige, da Consulente, por intermédio de 28 autos de infração e 1 denúncia promovida pelo MPRJ, valores a título de ICMS que, por sua vez, estão relacionados a importações realizadas por conta e ordem de terceiro. Referida cobrança, por seu turno, está fundamentada na premissa – tida pelo Estado do Rio de Janeiro como verdadeira, absoluta e incontestável – de que, em operações dessa natureza, o sujeito ativo do ICMS-importação é o Estado em que estiver situado o estabelecimento do *destinatário final da operação de importação* (independentemente da sede da empresa importadora), conforme decidido pelo STF no RE n. 268.586.

Contudo, fato é que o tema: sujeição ativa e passiva do ICMS-importação ainda não gerou jurisprudência firme e definitiva no STF, como quer fazer crer o Fisco Fluminense (e também o MP). **Tanto é assim que essa questão foi afetada ao rito dos recursos repetitivos, ARE n. 665.134**, inicialmente distribuído ao Min. Joaquim Barbosa, e que, atualmente, está sob a relatoria do Min. Edson Fachin.

O acórdão que reconheceu a repercussão geral da matéria, dando origem ao **Tema 520**, conta com a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO.
DESTINATÁRIO JURÍDICO. PROPRIEDADES.
IMPORTAÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA.
ESTABELECIMENTO COMERCIAL VAREJISTA
LOCALIZADO EM SP. DESEMBARAÇO ADUANEIRO EM
SÃO PAULO. POSTERIOR REMESSA PARA
ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL LOCALIZADO EM MG
PARA INDUSTRIALIZAÇÃO. RETORNO AO
ESTABELECIMENTO PAULISTA.

ART. 155, §2º, IX, A DA CONSTITUIÇÃO. PROPOSTA PELO RECONHECIMENTO DA REPERCUSSÃO GERAL DA MATÉRIA.

Tem repercussão geral a discussão sobre qual é o sujeito ativo constitucional do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, incidente sobre operação de importação de matéria-prima que será industrializada por estabelecimento localizado no Estado de Minas Gerais, mas, porém, é desembaraçada por estabelecimento sediado no Estado de São Paulo e que é o destinatário do produto acabado, para posterior comercialização.

A despeito de o texto acima se referir à *remessa de matéria-prima para industrialização*, **o âmbito da controvérsia que será objeto de análise pelo Supremo, no ARE n. 665.134, é mais abrangente**, incluindo as operações de importação *por conta e ordem*, como se pode observar da seguinte passagem da manifestação do então relator, Min. Joaquim Barbosa:

Em uma série de precedentes, esta Suprema Corte interpretou o art. 155, § 2º, IX, a da Constituição para confirmar que o sujeito ativo do ICMS incidente sobre a importação de mercadorias é o estado da Federação em que estiver localizado o destinatário final da operação.

Por todos, remeto a Corte ao RE 268.586... [**recurso extraordinário que fundamenta a cobrança perpetrada pelo Estado do RJ em face da Refinaria de Manguinhos**]

Porém, **as autoridades fiscais e os Tribunais têm interpretado cada qual a seu modo o que significa “destinatário final”**. Ora rotulam-no como destinatário econômico, ora partem da concepção de destinatário jurídico.

Em verdade, **há uma série de modalidades legítimas de importação**, com reflexos importantes para a definição do sujeito ativo do tributo.

Para ilustrar, lembro que **os contratos de importação por conta e ordem de terceiros** e por encomenda **projetam elementos imprescindíveis para caracterização do quadro fático-**

jurídico, de modo a caracterizar o importador como destinatário final ou como mero intermediário na operação.

Ambas as espécies de contrato são admitidas pela legislação tributária, especialmente a federal.

Ademais, **a entrada física da mercadoria no estabelecimento é outro dado cuja importância ainda carece de análise mais aprofundada nesta Corte.**

Neste caso ora em apreciação, o recorrente afirma expressamente que a mercadoria ingressou fisicamente no estabelecimento de SP. Esse ponto pode ou não ser relevante, **conforme se considere constitucionalmente válida a entrada ficta, utilizada pela legislação tributária.** [lembrando que, no *Auto de Infração de ICMS n° 03.493724-3*, a mercadoria entrou de forma “ficta”, em conformidade com a legislação vigente, no estabelecimento do importador, situado em Rondônia, para posterior remessa ao Estado do RJ; “fisicamente”, a mercadoria foi remetida do Porto de Santos para a sede da Refinaria de Manguinhos] (destacamos e esclarecemos nos colchetes)

Como se pode observar, os principais aspectos que foram levados em conta pelo Fisco do Estado do RJ e pelo MPRJ, constantes na citação anterior, ainda serão decididos, em caráter definitivo, por meio de RE, com repercussão geral já reconhecida; o que há, hoje, é aquilo que destacou o Min. Joaquim Barbosa na mesma manifestação acima referida: “...diversidade de entendimentos conflitantes, suficientes para desestabilizar a necessária segurança jurídica que deve orientar as relações entre Fisco e contribuintes”²⁷.

²⁷ Para que não haja dúvidas quanto à amplitude da controvérsia que será decidida pelo STF no ARE n. 665.134, confira-se a seguinte passagem da decisão proferida pelo Min. Dias Toffoli nos autos do AgRg no RE n. 490764: “Esta Corte concluiu pela existência da repercussão geral da matéria constitucional versada nestes autos, ao examinar o ARE n° 665.134 RG/RS. O assunto corresponde ao Tema n° 520 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet e busca definir o “Sujeito ativo do ICMS a incidir sobre circulação de mercadorias importadas por um estado da federação, industrializadas em outro estado da federação e que retorna ao primeiro para comercialização. (...) **Em que pese o representativo da controvérsia contenha a peculiaridade da remessa ao estabelecimento industrial, colhe-se da manifestação lançada no plenário virtual a proposta de uma cognição ampla acerca da controvérsia, o que implicará na busca pela definição da sujeição passiva à luz**”

Estes são os principais aspectos que formam quadro fático-jurídico no qual a Refinaria de Manguinhos está inserida, e que servem de ponto de partida para as considerações jurídicas e conclusões constantes deste Parecer.

II.

Quesitos

Diante do contexto relatado no item precedente, a **Consulente nos indaga:**

1) A afetação de um recurso extraordinário pelo STF, para ser julgado no regime dos repetitivos, implica, necessariamente, suspensão de todos os casos em que a matéria discutida seja idêntica àquela que foi afetada – inclusive aqueles que tramitam na via administrativa e na via judicial, no âmbito penal?

2) Caso a resposta ao quesito anterior seja afirmativa, em que medida o sobrestamento interfere no cômputo do prazo prescricional?

3) No caso da Consulente, a ação penal está sendo utilizada como instrumento de cobrança de ICMS sem observância das regras estabelecidas na Lei das Execuções Fiscais?

do real conteúdo da expressão destinatário jurídico”. (RE 490764 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 26/03/2013 - destacamos)

III.

Pontos cuja análise é necessária para responder à Consulta

III.a

Precedentes vinculantes e a necessidade de suspensão de toda e qualquer demanda que compreenda o tema objeto de afetação no âmbito do STF

O Direito deve gerar condições para que o jurisdicionado saiba como deverá pautar sua conduta, com algum grau de segurança.

Em outras palavras: o Direito existe para servir às pessoas, proporcionando segurança nas relações de caráter intersubjetivo; e para que tal objetivo seja atingido, é necessário que o ordenamento jurídico seja composto por *normas* que disciplinem, *sem surpresas*, as condutas e as consequências juridicamente relevantes. É fundamental, portanto, que o jurisdicionado tenha um mínimo de previsibilidade quanto ao futuro, para que possa programar o seu comportamento de acordo com a ordem jurídica em vigor – não ficando, portanto, submetido aos efeitos do mero *acaso*, principalmente em áreas do direito permeadas de princípios que priorizam a segurança jurídica.

Justamente por isso, é que, e isto se percebe com nitidez, o CPC de 2015 valoriza de modo evidente a palavra do Judiciário, ou seja: precedentes (às vezes isolados) e a jurisprudência.

Esta previsibilidade não se atinge pelo simples fato de haver leis. Há necessidade de que a lei seja interpretada de modo igual por todo Judiciário.

É evidente que os princípios da legalidade e da isonomia ficam comprometidos se a lei é a mesma para todos, mas se cada tribunal a interpreta de um modo diferente.

Por isso, a relevância do tema *precedentes* no Brasil. Essa relevância é relativamente recente e, muito provavelmente, vem decorrendo de que, cada vez mais frequentemente, a mesma questão jurídica é decidida de formas diferentes por diversos tribunais brasileiros. Hoje isto ocorre com mais frequência do que em outros tempos. Acontece, também, infelizmente, de a mesma questão ser decidida de modos diferentes por um mesmo tribunal! Não raramente, são os próprios Tribunais de cúpula, cujo sentido e a razão de ser é dar a última palavra sobre o sentido da lei e da CF/1988 (em temas a respeito dos quais há repercussão geral), que proferem decisões diferentes acerca da mesma questão de direito. E, ademais, alteram sua jurisprudência muito rapidamente.

A preocupação com as decisões conflitantes dos tribunais superiores e, por conseguinte, dos demais órgãos do Judiciário, extrapolou a academia e se tornou um problema para o operador do direito e para a própria sociedade, por três razões: a) o fenômeno passou a ser excessivamente frequente, somado a muitas bruscas mudanças de “opinião” dos Tribunais; b) muitas dessas decisões conflitantes são proferidas para resolver controvérsias que envolvem *questões de massa*. Neste caso, a ofensa à isonomia é mais gritante e, portanto, intolerável; c) passou a ser escancaradamente visível o fato de que os princípios da legalidade, da isonomia, ficam inteiramente comprometidos por este quadro fático e a necessidade de que haja segurança jurídica e certa dose saudável de previsibilidade tornam-se irrealizáveis no plano empírico, nesse contexto.

O art. 926 é sinal evidente desta tendência: trata-se de um dispositivo de natureza principiológica, em que se recomenda aos Tribunais, em geral, que uniformizem a sua jurisprudência, mantenham-na estável, íntegra e coerente.

O novo CPC age em todos os flancos: a) estimula a criação de jurisprudência uniforme e estável, com toda uma parte principiológica que está contida nos arts. 926 e 927. Assim, concretiza-se o princípio constitucional da isonomia, gera-se mais previsibilidade, criando-se uma dose mais elevada de segurança jurídica; b) usa esse parâmetro para empregar técnicas de aceleração do julgamento como, por exemplo, se faz no art. 932, que trata dos poderes do relator; c) usa como parâmetro para especificar casos de cabimento ou de não cabimento de recursos (art. 1.035, § 3.º); d) usa a conformidade com precedentes para resolver questões de direito idênticas, de massa, como ocorre no IRDR e nos recursos repetitivos.

O CPC elegeu alguns casos em que a decisão judicial, em certas circunstâncias (art. 927, III) já nasce como sendo precedente, em que se devem necessariamente basear decisões posteriores, em casos iguais, sob pena de reclamação. São precedentes de obrigatoriedade *forte*, já que o sistema concebeu um remédio cujo específico objetivo é levar à correção das decisões que deixam de se basear no que foi decidido anteriormente.

Portanto, hoje se deve admitir que as normas jurídicas não emanam exclusivamente do Poder Legislativo.

Há normas que emanam da Administração Pública; outras editadas pelo Poder Judiciário (como as súmulas vinculantes ou não) mas, sobretudo, não se pode perder de vista, todas elas são *interpretadas* pelo Poder Judiciário, que lhes dá a última e definitiva “versão”.

Portanto, o Poder Judiciário e Administração Pública participam do *processo de criação do direito*, introduzindo, no sistema jurídico, normas que, dispostas numa ordem de hierarquia e subordinação que tende à coerência, devem respeito a

outros enunciados normativos de superior hierarquia, não sendo demais lembrar que, neste âmbito, a Constituição, na interpretação que lhe seja dada pelo STF, congrega as regras de mais elevado grau hierárquico²⁸⁻²⁹.

Toda a concepção do sistema de precedentes vinculantes e de valorização da jurisprudência tem fundamentalmente em vista prestigiar e concretizar o *princípio da unicidade: o direito é um só*.

Todas as situações idênticas devem ser disciplinadas por uma única norma, na mesma interpretação. Não é desejável, nem mesmo tolerável, que a mesma regra escrita seja entendida de modos diversos por diferentes Tribunais, pela Justiça cível e pela Justiça penal, e pela esfera administrativa. Esta situação compromete definitivamente a isonomia, a previsibilidade, gerando, em última análise, uma *sociedade angustiada*.

²⁸ Os teóricos gerais do direito costumam discernir as regras jurídicas em dois grandes grupos: normas de comportamento e normas de estrutura. As primeiras estão diretamente voltadas para a conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade; as de estrutura ou de organização dirigem-se igualmente para as condutas interpessoais, tendo por objeto, porém, os comportamentos relacionados à produção de novas unidades deôntico-jurídicas, motivo pelo qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p.165). Tanto o Judiciário como o Poder Executivo (integrado pelos órgãos da Administração Pública) criam *normas individuais e concretas*, como visto acima; registre-se, ainda, que tais órgãos também possuem atribuição de criar normas gerais e abstratas – como é o caso das normas regimentais que tratam do funcionamento de um Tribunal, de uma repartição pública etc.

²⁹ Como bem destacou Roque Antonio Carrazza, “O ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas, dispostas hierarquicamente. Das inferiores, criadas por particulares (os *contratos*), às constitucionais, forma-se aquilo que se convencionou chamar de “pirâmide jurídica”. Nela, as normas ordenam-se segundo uma relação sintática, pela qual as inferiores recebem *respaldo de validade* daquelas que as encimam, até o patamar máximo, que é o Constitucional. (...) As normas subordinadas devem guardar harmonia com as superiores, sob pena de deixarem de ter validade no ordenamento jurídico. (...) É que nos modernos *Estados de Direito* o exercício dos poderes normativos é sempre circunscrito pela Constituição”. (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 37-38)

Voltemos, agora, nossos olhos especialmente àquilo que nos interessa, porque diz respeito de perto ao tema central deste parecer. O NCPC permite que se fale em diferentes **graus de obrigatoriedade** no que tange à necessidade de observância dos precedentes³⁰.

Há os que **vinculam** formalmente, já que a sua não observância admite o manejo da reclamação - estes encontram previsão no inciso III, do art. 927, do CPC, que elenca “os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em **juízo de recursos extraordinário** e especial **repetitivos**”, além do recurso extraordinário “avulso”, art. 988, § 5.º, II.

Também há os precedentes com força vinculante a que temos chamado de *média*, cujo desrespeito pode ser corrigido, por exemplo, pela via recursal. Um bom exemplo é uma decisão tomada pela Corte Especial do STJ.

A vinculatividade fraca é meramente cultural: é a do juiz/ou tribunal ao seu próprio precedente. Ela é fraca em muitos países, dentre os quais se inclui o Brasil.

Mas todos devem ser respeitados!

³⁰ Sobre os diferentes graus de obrigatoriedade de observância dos precedentes, já escrevemos, levando em conta o art. 927, do CPC/15, que, além do grau **forte**, que é verificado no inciso III, “Nos incs. IV e V estão as situações em que a obrigatoriedade é **média**. É normal e desejável que esses parâmetros sejam respeitados, e se houver afastamento deles, a decisão pode ser corrigida (ou não) pela via recursal. É que há súmulas antigas, contraditórias, superadas ... Quanto às decisões do plenário e do órgão especial, de fato, desrespeitá-las é não entender o sentido da estrutura de um tribunal. ... Pode-se, ainda, falar de um grau que no Brasil é **fraco**, de obrigatoriedade: a ‘vinculatividade’ de um juiz às suas próprias decisões. Esta vinculação é suave: mas é evidente que se espera coerência dos agentes do Poder Público, que devem inspirar confiabilidade na sociedade, permitindo previsibilidade. Um Tribunal que desrespeita permanentemente seus precedentes presta um desserviço ao país”. (WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. Precedentes. In WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; WAMBIER, Luiz Rodrigues (coords.). *Temas Essenciais do Novo CPC: análise das principais alterações do sistema processual civil brasileiro*. São Paulo: RT, 2016, p. 488).

Esta última espécie de vinculação, ou seja, a do juiz ao seu próprio precedente (à decisão que proferiu antes) é insita, inerente, co-natural a qualquer sistema jurídico e prestigia o princípio da confiança (que deve poder ter o jurisdicionado na coerência das autoridades de seu país).

No caso da Consulente, há recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida que foi afetado, para ser julgado no regime dos repetitivos, no caso, **ARE n. 665.134**, que corresponde ao Tema 520 e está pendente de julgamento.

À luz do CPC/15, o STF, ao julgar o recurso repetitivo em questão, criará **norma jurídica** que, desde o seu nascedouro, será dotada de força de precedente vinculante, o que implica dizer que a solução que será conferida ao ARE n. 665.134 deverá ser respeitada pelo **Poder Judiciário e os demais órgãos da Administração Pública, inclusive aqueles que atuam no campo da gestão tributária (como as delegacias de julgamento e os conselhos de contribuintes)**, e, na verdade, **por toda a sociedade**.

Diante de tal circunstância, pergunta-se: qual tratamento deve ser conferido aos demais processos pendentes de julgamento, nos quais se discute matéria de direito semelhante ou idêntica àquela que será decidida, pelo STF, sob o rito dos recursos repetitivos?

A resposta advém da melhor interpretação que se pode dar aos arts. 1.035, §5º, e 1.037, do CPC, a seguir transcritos:

- **Art. 1.035.** (...) §5º *Reconhecida a repercussão geral, o relator no Supremo Tribunal Federal determinará a **suspensão do processamento de todos os processos pendentes**, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional; e*

- **Art. 1.037.** *Selecionados os recursos, o relator, no tribunal superior, constatando a presença do pressuposto do caput do art. 1.036, proferirá decisão de afetação, na qual: (...) II - determinará a **suspensão do processamento de todos os processos pendentes**, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional.*

O Código de Processo Civil determina, então, a **suspensão de todos os processos pendentes**, e não apenas dos *processos judiciais cíveis pendentes*.

A racionalidade do ordenamento jurídico leva a que se entenda que a determinação de suspensão deve estender-se a TODOS os casos que possam ser influenciados pela norma que será criada pelo tribunal superior, que é *individual e concreta* para as partes envolvidas no recurso repetitivo, mas *geral e abstrata* para aquelas que integram os polos ativo e passivo de outras demandas (seja qual for a sua natureza).

Essa constatação nos permite dizer, sem qualquer sombra de dúvida, que, quando se está diante de um recurso extraordinário ou de um recurso repetitivo (extraordinário ou especial), a decisão do relator do tribunal superior que determinar a *suspensão do processamento de todos os processos pendentes*, principalmente quando se tratar de matéria tributária, terá seus efeitos propagados para **todos os âmbitos do direito**, de modo a atingir todas as demandas, sejam elas **judiciais ou administrativas**, que tratem da **mesma questão de direito** que foi objeto de afetação. De rigor, até um processo de mediação ou de conciliação devem ser suspensos.

Afinal de contas, no caso específico da situação da Consulente, não pode haver **um conceito** de “destinatário final”, para fins de cobrança do ICMS-

importação, para discussões administrativas, e outro para discussões judiciais! **Isso implicaria abandonar-se a ideia da unicidade do direito.**

O nosso sistema foi concebido com o objetivo racional de gerar segurança para a sociedade, evitando surpresas. Se a lei comporta diversas formas de interpretação, e cabe ao Supremo dizer qual é a “correta”, não se pode admitir que na esfera administrativa continuem sendo proferidas decisões que, em última análise, *criem pautas de conduta que possam vir a ser conflitantes com aquilo que o STF decidirá*. Neste caso, a própria razão de ser do princípio da legalidade fica comprometida – que apenas tem sentido pragmático se for concretizado à luz da igualdade³¹.

Como se pode notar, o respeito ao precedente *deve começar desde o instante da afetação da tese pelo tribunal superior (ou seja, antes mesmo do seu surgimento)* (e este respeito consiste na suspensão, para aguardar o precedente). pois, do contrário, entre a decisão de afetação (art. 1.035, *caput*, do CPC) e o efetivo pronunciamento do tribunal superior, quanto ao mérito da questão a ser decidida, todos estarão submetidos a um caminho de incertezas, caracterizado pela dispersão de entendimentos e decisões (no âmbito administrativo e judicial), situação que serve apenas para desacreditar (ainda mais) a figura do Estado e decepcionar a sociedade³².

Em suma, tendo em vista que compete ao Judiciário a “...responsabilidade na criação e na manutenção do Estado de Direito, do Estado que

³¹ A administração pública está submetida ao princípio da legalidade (art. 37, CF) – e, hoje, legalidade não significa mero apego à letra da lei; pelo contrário, decidir de acordo com a lei é *decidir conforme o sistema jurídico*, especialmente à luz da isonomia.

³² Se o julgador, na esfera administrativa, tiver a liberdade para decidir conforme sua convicção pessoal (lembrando que os processos administrativos costumam ter a marca da convicção fazendária), os principais objetivos pretendidos com a sistemática da repercussão geral e dos recursos repetitivos – justiça, isonomia, segurança jurídica, coerência e harmonia sistêmicas – serão simplesmente reduzidas ao *nada*. Neste caso, a integridade do direito é simplesmente destruída, por se privilegiar uma decisão com base na preferência pessoal da administração em detrimento daquela que será proferida pelo STF, e que, de fato, deverá prevalecer em relação a qualquer outra.

não oprime e que não permite a ação de instituições opressoras, do **Estado que preserva a segurança, a previsibilidade e a paz**³³ – o que implica admitir que a este “Poder” é atribuída a função de *dar a última palavra sobre o Direito* –, a racionalidade torna imperativo estender às demandas administrativas pendentes a suspensão prevista nos arts. 1.035, §5º, e 1.037, do CPC, haja vista que, seja qual for o teor da decisão proferida no âmbito de um processo administrativo, esta não terá condição alguma de prevalecer se não estiver em consonância com aquilo que o STF vier a decidir;

Dissemos antes que esta suspensão se revela imprescindível ainda mais porque se trata de matéria tributária. Isto se deve a que, a nosso ver, o Direito Tributário é uma área do direito a que temos chamado de *rigida*, ou seja, daquelas em que são relevantíssimos princípios como, por exemplo, o da anterioridade, que se relacionam intimamente com os valores previsibilidade e segurança jurídica.

Do que se disse, depreende-se que a *não suspensão dos feitos em discussão na via administrativa põe em risco*, no que tange ao sistema jurídico, a:

i) racionalidade, pois o Estado, que também é uno, terá um dos seus setores impulsionados (o administrativo) para decidir algo que poderá, no fim das contas, configurar algo diametralmente oposto à posição do STF – ou seja, *que não servirá para absolutamente nada*.

ii) eficiência, pois é totalmente *desnecessário e contraproducente* conferir impulso a um processo (seja ele qual for e em que âmbito estiver – *judicial ou administrativo*) sem se saber qual é a conduta que deve pautar o comportamento tanto do particular como do Estado.

³³ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. Precedentes e Evolução do Direito. In WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (Coord.). *Direito Jurisprudencial*. São Paulo: RT, 2012. p. 93. (g.n)

iii) isonomia, –à luz, inclusive, da legalidade e da segurança jurídica, pois de nada valeria a lei ser igual para todos se a Administração e o Judiciário pudessem interpretá-las de diferentes maneiras, ficando o particular à mercê do acaso daquilo que se se pode chamar de *decisões-surpresa*.

Por fim, são dignos de nota outros dois aspectos.

O primeiro deles está relacionado ao **art. 15, do CPC**, que trata da aplicação **supletiva** e **subsidiária** das disposições do Código de Processo Civil aos processos administrativos. Eis os termos em que o referido artigo foi redigido: “*Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente*”.

Portanto, não havendo proibição na lei do processo administrativo da União, dos Estados e dos Municípios (o que, como visto, não pode mesmo haver, uma vez que tal medida seria contrária a diversos princípios constitucionais), há que se aplicar, de modo supletivo e subsidiário, a regra imposta pelos arts. 1.035, §5º, e 1.037, do CPC, que impõe o sobrestamento dos processos nos quais se discute matéria afetada pelo tribunal superior ao rito da repercussão geral ou do julgamento dos recursos repetitivos.

O segundo aspecto envolve a análise da necessidade de suspensão de todos os processos (seja qual foi o âmbito de tramitação) à luz do **princípio da razoabilidade**, que tem sido levado em conta por um dos mais importantes tribunais administrativos do país – o *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF* – para fundamentar o sobrestamento de casos em que são discutidos temas pendentes de julgamento pelo STF nos ritos estabelecidos pelos dispositivos mencionados no parágrafo anterior.

A esse respeito, confira-se a seguinte passagem do voto proferido no processo n.10600.720049/2016-42 pelo Conselheiro (relator) Gustavo Guimarães da Fonseca, que, ao decidir pela necessidade de suspensão do processo administrativo *em virtude da pendência de julgamento, pelo STF, de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida*, registrou que:

...o princípio da razoabilidade impõe esta medida, haja vista a existência de riscos consideráveis tanto para a Fazenda Nacional, quanto para o contribuinte, caso se proceda ao julgamento da lide administrativa antes da resolução da querela pelo Supremo. Em linhas gerais, caso não se promova o sobrestamento do feito e se julgue a tese favoravelmente ao contribuinte, ... na eventualidade de uma decisão da Corte Suprema favoravelmente ao fisco, verificar-se-á uma perda considerável para o erário público. [Sim, pois a Administração está impedida de ajuizar ação anulatória contra ato *seu* que porventura proceda à anulação de um crédito] E a recíproca também é verdadeira, já que, julgado este feito contra os interesses do contribuinte e sedimentado, pelo Judiciário, entendimento que convalide os efeitos da coisa julgada em relação à Lei 7.869/88 mesmo após a decisão proferida na ADI 15-02, a empresa se verá compelida a pagamento de exação em valores substanciais o que, mesmo que novamente levado ao crivo do Judiciário, lhe trará imensuráveis prejuízos tanto processuais como materiais³⁴.

Interessante notar que a decisão do CARF leva em consideração *o risco de dano ao interesse público*, pois, se na via administrativa, se decidir que o tributo X não é devido, e, posteriormente, o STF se pronunciar no sentido de que esse mesmo gravame é constitucional, haverá prejuízo aos cofres públicos uma vez que a Fazenda Pública não poderá ingressar com ação anulatória com vistas à anulação de seu próprio ato.

³⁴ Processo 10600.720049/2016-42, recurso voluntário, 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, julgado em 20 de setembro de 2017.

Também se levou em conta o perigo de se submeter o particular ao constrangimento e ao ônus de uma cobrança reputada legítima, num primeiro momento, na via administrativa, mas que, posteriormente, tem sua inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal.

Trata-se, aqui, de outros dois argumentos que reforçam algo que nos parece inquestionável: havendo recurso extraordinário submetido ao rito da repercussão geral ou ao regime dos repetitivos, TODOS os processos – inclusive os administrativos – devem ser sobrestados, **bastando requerimento da parte interessada nos próprios autos do respectivo processo**. É esta a solução adequada, no nosso sistema jurídico.

III.b

Necessidade de Suspensão da Ação Penal

É evidente, diante da argumentação acima exposta – *calcada em valores irrenunciáveis como segurança jurídica, isonomia, coerência e economia* -, que a necessidade de sobrestamento dos processos que versem sobre tema afetado ao rito da repercussão geral *atinge também os processos de natureza criminal*.

Tal conclusão é depreendida de fato incontroverso: o Direito, como visto, se submete ao *princípio de unicidade*. Sendo o Direito uno, conseqüentemente *também é una a jurisdição*. Sim, pois como atividade e expressão do Poder Público, a jurisdição é *una* no sentido de se tratar de intervenção do Estado junto aos jurisdicionados para fins de aplicação do Direito ao caso concreto. Todos os atos e decisões judiciais proferidos nos processos pelos órgãos investidos de jurisdição,

qualquer que seja a competência do juiz ou do tribunal, configuram, assim, manifestação do poder estatal jurisdicional³⁵.

No exercício dessa complexa atividade - e sobretudo em atenção aos critérios constitucionais de distribuição do Poder Público -, o poder jurisdicional foi objeto de repartição de competências, *com o objetivo de melhor operacionalizar a administração da Justiça*. É nessa ordem de considerações que surge o critério da especialização do Poder Judiciário, a ditar a repartição constitucional de competências em razão da *matéria* dada ao conhecimento de cada órgão da jurisdição³⁶.

E eis um ponto essencial a este Parecer: a distribuição do Direito e da jurisdição em *matérias* ou, dito de outro modo, em *esferas* independentes, busca justamente *uma melhor efetivação da Justiça*. Se assim o é, **as esferas, não obstante sejam independentes, não podem jamais ser incoerentes, sob pena de se sacrificar a Justiça que se pretendia efetivar.**

Portanto, não obstante as esferas estejam organizadas de forma independente, deve haver respeito à *coerência* quando da indissociável relação entre elas – e essa indissociável *relação entre as esferas* se dá porque, como adverte ARAGONESES ALONSO³⁷, os fatos da vida não ocorrem respeitando os critérios e categorias abstratamente previstas pelo Direito, senão que sua perplexidade permeia, muitas vezes, *diferentes jurisdições*.

³⁵ Nesse sentido PACHELLI DE OLIVEIRA, Eugenio. *Curso de processo penal*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 199.

³⁶ PACHELLI DE OLIVEIRA, Eugenio. *Curso de processo penal*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 200.

³⁷ ARAGONESES ALONSO, Pedro. *Instituciones de Derecho Processal Penal*. 5. ed. Madrid: Editorial Rubí Artes Gráficas, 1984, p. 88.

É exatamente o que reconhece (também) o legislador ao prever, nos **arts. 92 e seguintes do Código de Processo Penal**³⁸, as **questões prejudiciais**.

A palavra *prejudicial*, de origem latina, derivada de *praejudicium*, em sua acepção literal, indica “o que deve preceder ao juízo”. Não se trata de prejuízo no sentido vulgar de *dano*, mas no sentido etimológico de *praejudicium*, isto é. anterior, prévio, preliminar ao juízo da questão; de cujo êxito depende a pronúncia definitiva da justiça penal. Trata-se, em suma, de antecedente lógico-jurídico de que depende a própria existência do delito, posto que a controvérsia assenta justamente sobre um dos elementos que compõe o crime”³⁹.

Portanto, o termo advém do fato de que a solução de algumas matérias – fornecida ora pelo juízo de esfera cível, ora pelo juízo de esfera tributária ou administrativa – condiciona a própria existência do crime e, portanto, obriga o juiz a sobrestar a ação, até a sua solução definitiva. E exatamente nisso reside a sua prejudicialidade: na impossibilidade de uma correta – e *coerente* - decisão penal sem o prévio julgamento da matéria cível/administrativa/tributária⁴⁰.

O caso subjacente a este Parecer está marcado por evidente prejudicialidade obrigatória. Leia-se: trata-se de caso em que a matéria objeto da

³⁸ Mais especificamente, determina o art. 92 do CPP que: “Se a decisão sobre a existência da infração depender da solução de controvérsia, que o juiz repute séria e fundada, sobre o estado civil das pessoas, o curso da ação penal ficará suspenso até que no juízo cível seja a controvérsia dirimida por sentença passada em julgado, sem prejuízo, entretanto, da inquirição das testemunhas e de outras provas de natureza urgente”. Já o art. 93 do CPP estabelece que: “Se o reconhecimento da existência a infração penal depender da decisão sobre questão diversa da prevista no artigo anterior, da competência do juízo cível, e se neste houver sido proposta ação para resolvê-la, o juiz criminal poderá, desde que essa questão seja de difícil solução e não verse sobre direito cuja prova a lei civil limite, suspender o curso do processo, após a inquirição das testemunhas e realização das outras provas de natureza urgente.” (grifos nossos).

³⁹ AZEVEDO, Vicente de Paulo Vicente de. *As questões prejudiciais no processo penal brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Martins, 1940, p. 17-20.

⁴⁰ LOPES JR., Aury. *Direito processual penal*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 510.

controvérsia está completamente afastada, alheia à esfera de atuação da jurisdição penal e que, por sua relevância jurídica, não pode ser objeto da expansão da jurisdição penal.

E isso, como restará demonstrado, *em dois distintos sentidos*. **A um** – e como já pacificado -, não há que se falar em *crime tributário* sem a constituição definitiva de um crédito tributário, restando a existência do crime vinculada ao esgotamento da discussão na esfera administrativa. **A dois** – e eis o ponto central da presente consulta -, não há que se falar em *crime tributário* se a conduta imputada aos denunciados – nos moldes constantes da denúncia do Ministério Público - guarda exata correspondência à questão que está (ainda) por ser julgada pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral. Também aqui a existência do crime está vinculada, mas, agora, à decisão que será prolatada pelo Poder Judiciário.

O fundamento de ambas as prejudicialidades, aliás, **caminha no mesmo sentido**.

Quanto à primeira prejudicialidade, relativa à **inexistência de crime tributário enquanto não constituído o tributo definitivamente em esfera administrativa**, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o *leading case* HC 81.611-8/DF, em 10.12.2003, decidiu que o Ministério Público somente pode propor ação penal referente a crime tributário material – classificação na qual se enquadra o crime previsto no art. 1º da Lei 8.137/90, imputado aos administradores da Refinaria de Manguinhos -, após a definição do processo administrativo tributário.

Quando do julgamento do referido HC, o relator, Min. Sepúlveda Pertence, esclareceu que para a configuração do crime previsto no art. 1º da Lei 8.137/90 é indispensável que haja *supressão* ou *redução* do tributo devido. Eis porque, se a própria autoridade administrativa, competente para lançar o tributo e, conseqüentemente, para constituir o crédito tributário, não determinou, em definitivo, a

sua exigibilidade, não é coerente que o Ministério Público, cuja principal atividade não se liga a questões tributárias, proponha ação penal e acuse alguém de suprimir ou reduzir tributo que sequer se sabe devido.

Veja-se, portanto, que o Ministro relator levou em conta substancialmente a necessidade de *coerência* e de *segurança jurídica* – inerentes ao princípio da unicidade do Direito. Fácil notar que uma denúncia – e, conseqüentemente, uma decisão – penal pode ser *incorreta* e *incoerente*, se imputar a alguém um crime de sonegação e, posteriormente, se verificar que o Fisco sequer reconheceu o débito tributário.

Posteriormente, em 2010, o **Supremo Tribunal Federal** editou a **Súmula Vinculante n. 24**, nos seguintes termos: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo.” Tal Súmula, com sua carga normativa, atrelou, portanto, e definitivamente, a existência de crime tributário material ao esgotamento da esfera administrativa.

Porém, há, pelas mesmas razões e no caso específico da presente consulta, um segundo ponto de prejudicialidade obrigatória. É que, como já visto logo no início deste Parecer, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral, e afetou em regime de recurso repetitivo, – em sede do Recurso Extraordinário n. 665.134 -, de tema relativo à importação por *conta e ordem de terceiro*.⁴¹

⁴¹ Nesse ponto, veja-se que não obstante o primeiro ponto de prejudicialidade obrigatória esteja pacificado (inclusive através de Súmula Vinculante), o segundo ponto, aqui defendido, está legalmente respaldado com ainda maior força. Sim, pois o art. 93 do CPP estabelece que “se o reconhecimento da existência da infração penal depender de decisão da competência do juízo cível, e se houver sido proposta ação para resolvê-la, o juiz criminal poderá suspender o curso do processo”. Veja-se que no caso da prejudicialidade que conduziu à promulgação da Súmula Vinculante n. 24, não há ação proposta, mas discussão em âmbito administrativo. No caso da prejudicialidade que se está aqui a defender, há não apenas ação proposta para resolver a questão, mas reconhecimento de repercussão geral do tema, prestes a ser decidido pelo Supremo Tribunal Federal (!).

Considerando o art. 155, §2º, IX, “a”, da Constituição - segundo o qual o ICMS-importação será devido “...ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do **destinatário** da mercadoria...” -, o STF se posicionará sobre o sentido, conteúdo e alcance do termo “destinatário” nas operações de importação por conta e ordem. **Em suma, portanto, o Supremo Tribunal Federal decidirá se é sujeito ativo do ICMS o Estado no qual está situado o importador-contratado ou no qual está situado o terceiro-contratante.**

E eis, aqui, um (novo) ponto absolutamente essencial a este Parecer.

A denúncia oferecida pelo Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro considerou os administradores da Refinaria de Manguinhos como **incursos nas sanções do crime tipificado no art. 1º, II, c/c art. 12, I, da Lei n. 8137/90, na forma do art. 69 do CP (cento e duas vezes)**, justamente por entender que **houve redução no pagamento de tributo, mediante fraude**, uma vez que a Refinaria de Manguinhos deixou de recolher o ICMS ao Estado do Rio de Janeiro (lembrando que o imposto foi pago, pela Komport, ao Estado de Rondônia).

Portanto, **nos termos exatos da narrativa fática constante da denúncia, o Ministério Público considerou fraudulenta a conduta de se haver recolhido ICMS no Estado em que estava localizada a empresa que realizou a importação por conta e ordem – e não no Estado em que está localizada a empresa que figurou como destinatária final dos insumos importados.**

Mas é essa – e justamente essa – possibilidade que o STF analisará em sede de repercussão geral.

Daí que se revela um primeiro problema gravíssimo de *segurança jurídica e coerência*: o Estado, através do Ministério Público, está imputando um crime a pessoas físicas, pela simples prática de uma conduta que o próprio Estado, através do Poder Judiciário, está a avaliar como regular ou irregular – em caráter definitivo e para resolver o que até então era controverso –, à luz do sistema constitucional tributário.

A verdade é que, fosse levada a sério a unicidade do Direito e da jurisdição; fosse levada a sério a necessidade de segurança jurídica e de coerência do sistema; fossem levadas a sério as garantias constitucionais penais que detém cada cidadão, a mera existência de controvérsia entre os Tribunais – sobre ser o sujeito ativo do ICMS-importação o Estado em que localizado o importador-contratado ou o Estado em que situado o terceiro-contratante, nas importações por conta e ordem – já seria capaz de afastar, por si só, qualquer possibilidade de imputação criminal.

Isso é evidente pois, se há controvérsia sobre a questão, a ser decidida em sede de repercussão geral, é porque (a) a lei admite interpretação distinta e (b) o próprio Estado, através de seus Tribunais, conferiu interpretações distintas. Nesse caso, como é possível imputar um crime a um contribuinte que apenas interpretou – inclusive em consonância com parte da jurisprudência – uma lei em seu favor?

A doutrina acompanha a lógica e reconhece que, em caso de divergência interpretativa, não está o cidadão-contribuinte obrigado a realizar a interpretação que lhe é desfavorável e que lhe resulte maior ônus tributário⁴². Portanto – e por óbvio – **a escolha pelo cidadão-contribuinte por uma interpretação que lhe é mais favorável não pode, jamais, ser equiparada à prática de um crime (!)**⁴³.

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 42.

⁴³ Não obstante tal ponto seja evidente – em termos jurídicos e de efetiva justiça – e conduza à inescapável exclusão do crime por atipicidade (seja objetiva, seja subjetiva), fuge à consulta que nos foi

Mas não é só.

Há um segundo problema gravíssimo na denúncia criminal formulada.

Recorde-se, inicialmente, que *para ser possível* uma denúncia por *crime* tributário, o Ministério Público obrigatoriamente necessita atribuir uma conduta *fraudulenta* aos denunciados. Como se sabe, para haver um *crime* tributário, é **essencial** que a conduta esteja marcada por uma *fraude*. É, aliás, na existência da fraude que o ilícito penal encontra o seu marco de distinção para o ilícito de natureza meramente administrativa.

Em termos objetivos, o *crime* de sonegação de tributos previsto no artigo 1º da Lei 8.137/90 é constituído por dois centros de desvalor, devidamente distribuídos nos núcleos que informam o desvalor geral do ilícito (*desvalor de ação* e *desvalor de resultado*), os quais, uma vez conjugados, lhe conferem dignidade e legitimidade material. São eles: o *emprego de fraude*, a operar no desvalor de ação, e o *prejuízo ao erário público*, no desvalor de resultado.

As noções de *fraude* e *prejuízo ao erário*, portanto, não apenas orientam a constituição do crime em sua dimensão objetiva, mas são, em verdade, *elementos fundantes* da própria ilicitude material de natureza penal. Vale dizer: à luz da factualidade típica do art. 1º da Lei 8.137/90, **na ausência de fraude ou de prejuízo ao erário público não há crime (atipicidade objetiva).**⁴⁴

submetida e será abordado com mais detalhes na ocasião, se e quando necessário for, da defesa perante o juízo criminal.

⁴⁴ Nesse preciso sentido, Baltazar Júnior: “quer dizer, sem fraude e supressão ou omissão de tributos não há sonegação” (BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. *Crimes federais*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 815).

O Ministério Público, ciente, aliás, de que a doutrina⁴⁵ e a jurisprudência⁴⁶ estão pacificadas no sentido acima exposto, formulou inicial acusatória atribuindo, então, conduta *fraudulenta* aos administradores da Refinaria de Manguinhos. Aduziu o *Parquet* que “Paulo, Jorge e Ronaldo procuraram ludibriar o fisco do Rio de Janeiro, fazendo crer que a real devedora do tributo ICMS seria Komport Comercial Importadora S/A e o credor fiscal seria o Estado de Rondônia, omitindo informações e inserindo elementos inexatos nos documentos fiscais da referida Refinaria, a fim de não ser pago o valor correspondente ao ICMS e o FECPP”.

Da simples leitura da petição acusatória resta evidente, portanto, que o Ministério Público entendeu por “fraudulenta” a conduta correspondente à suposta

⁴⁵ Para fins ilustrativos, veja-se, a um, **lição de Leandro Paulsen**: “A diferença entre o simples inadimplemento de tributo e a sonegação é o *emprego de fraude*”. (...) “O art. 1º define crimes materiais que, portanto, têm como condição objetiva de punibilidade o lançamento definitivo dos respectivos tributos (Súmula Vinculante n. 24)”. (...) A conduta típica é *suprimir ou reduzir tributo* (contribuição social também é tributo) e qualquer acessório *mediante os meios fraudulentos* que o art. 1º arrola.” PAULSEN, Leandro. *Crimes federais*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 359. A dois, **lição de José Paulo Baltazar Júnior**: O crime contra a ordem tributária pressupõe, além do *inadimplemento, alguma forma de fraude*, que poderá estar consubstanciada na omissão de alguma declaração, na falsificação material ou ideológica de documentos, no uso de documentos material ou ideologicamente falsos, na simulação etc. As condutas *fraudulentas* estão descritas nos incisos dos arts. 1º e 2º da Lei 8.137. Eis aí a distinção entre inadimplência e sonegação: a *fraude*.” (...) “O crime de sonegação de tributos em geral é composto pela *soma da supressão ou redução de tributo* com a *presença da fraude* prevista em, pelo menos, um dos incisos. BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. *Crimes federais*, 2017, p. 797 e 805. A três, **lição de Cezar Roberto Bitencourt**: “A especificidade do objeto de proteção penal neste art. 1º justifica o teor dos comportamentos incriminados nos incisos I a V, pois eles representam, sob a ótica do Direito Tributário, o não cumprimento de exigências fiscais dirigidas a certificar o nascimento da obrigação tributária, e a facilitar o controle e arrecadação da importância devida com o tributo. Com efeito, as condutas elencadas possuem um significativo potencial ofensivo, na medida em que dificultam e/ou impedem a atividade arrecadadora do fisco, repercutindo, de maneira negativa nas funções desempenhadas pelos tributos. Mas, como veremos ao longo deste Capítulo, elas *somente serão penalmente relevantes* para efeito de subsunção no tipo do art. 1º quando impliquem na *redução ou supressão fraudulenta* de tributo ou acessório, ou, pelo menos, na sua tentativa”.

⁴⁶ Veja-se, a título ilustrativo, o *Habeas Corpus* n. 135.426/SP, julgado em 26.02.2013 pela Quinta Turma do Superior Tribunal de Justiça, com relatoria do Min. Jorge Mussi; a Apelação Criminal n. 5008891-33.2011.404.7002/PR, julgada em 08.05.2014 pela 8ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, com relatoria do Des. João Pedro Gebran Neto; a Apelação Criminal n. 5001727-20.2012.4.04.7119/RS, julgada em 05.07.2017 pela 8ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, com relatoria do Des. Leandro Paulsen; a Apelação Criminal n. 0077012-72.2002.8.26.0050, julgada em 12.12.2017, pela 3ª Câmara de Direito Criminal do Tribunal de Justiça de São Paulo, relatoria do Des. Airton Vieira, dentre outros tantos julgados.

“omissão de informações e inserção de elementos inexatos” nos documentos da Refinaria de Manguinhos, posto que foi preenchido como sujeito passivo do ICMS a empresa Komport e como sujeito ativo o Estado de Rondônia.

Ao analisar o *tipo objetivo* do referido crime, mais especificamente o termo “elementos inexatos”, Luiz Regis Prado esclarece que “trata-se de uma conduta comissiva e equivale a introduzir, incluir, colocar *informações sobre fatos que não correspondem à realidade*”⁴⁷. Ou seja, a fraude acaba por corresponder, em verdade, à uma falsidade ideológica.

Definitivamente, portanto, tal elemento do tipo – essencial à configuração da conduta criminosa – não se encontra preenchido. Os denunciados, administradores da Refinaria de Manguinhos, em momento algum inseriram, nos documentos, informações que não correspondem à realidade. Pelo contrário. Inseriram nos documentos *exatamente* a) o nome da empresa contratada para a importação, b) o Estado em que ela está situada e c) o valor de ICMS devido, nos moldes admitidos pela legislação (Instrução Normativa (IN) n. 225/2002, da Secretaria da Receita Federal (SRF), bem como art. 12, §1º, inciso I, da IN/SRF n. 247/2002).

Hugo de Brito Machado, em doutrina especializada, esclarece que “**deve-se entender a expressão *elementos inexatos de modo restrito*, de modo a abranger apenas aquela relativa aos fatos e não ao significado jurídico**”⁴⁸, em especial porque o contribuinte, diga-se uma vez mais, não precisa lançar mão da interpretação que lhe é mais desfavorável por (pres)supor que é a interpretação que o Estado poderá, mais tarde, impor.

Portanto, **também sob esse aspecto não há que se falar em tipicidade e, conseqüentemente, não há que se falar em crime.**

⁴⁷ PRADO, Luiz Régis. *Direito Penal Econômico*. 4. ed. São Paulo: RT, 2011, p. 279.

⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 42.

A verdade, e é com o devido respeito que se registra, é que tão somente um claro objetivo arrecadatório explica – mas não justifica – denúncia contendo tamanha deturpação dogmática e descaso a princípios penais basilares. Por qualquer ângulo que se analise, não é possível concluir sequer pela *possibilidade* de existência de *crime* tributário praticado pelos administradores da Refinaria de Manguinhos.

Feitos (breves) registros sobre o *aspecto penal-material* - imprescindíveis justamente por evidenciar a inexistência de *crime* tributário, mas alheios ao objeto central da consulta a mim submetida -, volta-se o olhar ao *aspecto processual*.

Se, por qualquer razão, o juízo criminal não entender pelo arquivamento dos autos por inexistência de crime, o **processo criminal instaurado em face dos administradores da Refinaria de Manguinhos deve, dúvida não há, ser sobrestado** em face de tema afetado ao rito de repercussão geral no Supremo Tribunal Federal.

Isso porque, e como já visto detalhadamente:

a) O STF analisará, em sede de repercussão geral, e em regime de repetitivos o tema envolvendo o sujeito ativo e o sujeito passivo do ICMS-importação nos casos de importação *por conta e ordem de terceiro*;

b) O STF definirá, interpretando a legislação pertinente e solucionando controvérsia até então existente nos Tribunais, de um lado, se o *sujeito passivo* é o importador-contratado ou é o terceiro-contratante; de outro, se o sujeito ativo é o Estado em que situado o importador-contratado ou o Estado em que sediado o terceiro-contratante;

c) Para existir *crime* tributário é absolutamente essencial que haja o cometimento de uma *fraude* pelas pessoas físicas imputadas;

d) A mera leitura da denúncia apresentada pelo Ministério Público do Rio de Janeiro evidencia que a “fraude” imputada aos administradores da Refinaria de Manguinhos foi “procurar ludibriar o Fisco do Rio de Janeiro” ao preencher os documentos de importação com a informação de que o sujeito passivo seria a empresa Komport (importadora-contratada) e o sujeito ativo seria o Estado de Rondônia (Estado em que sediada a importadora-contratada);

e) Daí se verifica que – ultrapassados os argumentos de ordem penal-material acima elencados - **a decisão a ser prolatada pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral afeta diretamente a (possível) existência do crime.** Em outras palavras, o STF se manifestará sobre o sujeito ativo e passivo do ICMS no caso de importação *por conta e ordem de terceiros* e a ação penal em trâmite está integralmente relacionada ao mesmo tema, pois a suposta “fraude” atribuída aos administradores pelo Ministério Público guarda estrita relação com a indicação do sujeito ativo e passivo do ICMS no caso de importação *por conta e ordem de terceiros*. Assim que:

e.1) Se o STF decidir, que o sujeito passivo é o importador-contratado e o sujeito ativo é o Estado em que está situado o importador-contratado, a conduta narrada, e qualificada de criminosa, na denúncia do Ministério Público do Rio de Janeiro encontrará absoluta guarida em precedente com força normativa “qualificada” (ou de grau forte), não havendo que se cogitar da existência de crime;

f) Portanto, a situação que nos foi trazida para consulta encontra-se perfeitamente amoldada ao disposto no art. 93 do CPP, que estabelece que “a) se o reconhecimento da existência da infração penal depender de decisão de competência do

juízo cível, e b) se neste houver sido proposta ação para resolvê-la, o juiz criminal poderá suspender o processo”.

f.1) É exatamente o caso. Isso pois a) a possível *existência de crime* – e, diga-se mais uma vez, renunciando às demais discussões relacionadas à tipicidade objetiva e subjetiva – *está vinculada à decisão que será prolatada pelo STF*, portanto, b) há, não apenas ação proposta para resolvê-la, mas tema afetado por repercussão geral junto ao STF.

g) Apenas há que se reforçar que o juízo criminal, muito mais do que “*poder*” suspender o processo⁴⁹ – regra autorizada por um Código de Processo Penal pensado e formulado no longínquo ano de 1941 -, **diante do reconhecimento da unicidade do Direito e da Jurisdição; em homenagem à segurança jurídica e à coerência no sistema; em respeito ao novo pensamento que reconhece a força dos precedentes** – de acordo com as orientações do moderno Código de Processo Civil, promulgado no ano de 2015 -, **“deve” suspender o processo criminal.**

h) Especificamente nesse ponto, registre-se, aliás, que, além dos argumentos antes trazidos, a existência da Súmula Vinculante n. 24 comprova que o Supremo Tribunal Federal, no que refere aos crimes tributários, já vem entendendo que o sobrestamento dos processos como decorrência da existência de questão prejudicial tem caráter obrigatório, e não facultativo. Assim, o entendimento ora externado está em consonância – e coerência - com os precedentes.

⁴⁹ A subscritora do presente Parecer não ignora a (tradicional) distinção feita entre questão prejudicial obrigatória (art. 92 do CPP) e facultativa (art. 93 do CPP). Defende, porém, que o presente caso, não obstante se encaixe no art. 93 do CPP, se trata de questão prejudicial obrigatória.

III.c

A questão da prescrição à luz dos casos que devem ser sobrestados

Registramos, de início, que o instituto da prescrição será analisado *conjuntamente* à luz do direito penal e do direito tributário, já que, em ambos os casos, está-se diante daquilo que pode ser designado como “direito sancionatório”.

O ordenamento jurídico pátrio prevê, como regra geral, a *prescritibilidade* dos crimes. Assim que, no Código Penal, a prescrição está prevista no art. 107, inc. IV, em um rol – não taxativo – de causas que extinguem a punibilidade. Especificamente no caso da prescrição, a punibilidade se extingue em razão do *decurso do tempo*.

Não obstante relacionado ao decurso temporal, como em outros âmbitos do Direito, o fundamento da prescrição, no âmbito penal, se diferencia, em certa medida e em razão de suas peculiaridades, das demais esferas.

O decurso temporal que conduz à prescrição, no âmbito penal, é *variável*: guarda relação com a intensidade da sanção prevista e imposta, ou seja, com a gravidade do fato criminoso cometido. Quanto maior a sanção penal, maior o lapso temporal de prescrição; conseqüentemente, mais tempo o Estado tem para efetivar a punição.

Há, na literatura penal, um leque amplo de fundamentos⁵⁰ – não excludentes entre si – para o instituto da prescrição. Os mais importantes, em razão da

⁵⁰ Para fins de registro e por honestidade intelectual, registrem-se outros dos fundamentos, aqui trazidos nas palavras de René Ariel Dotti: “A passagem do tempo apaga a lembrança dos fatos, fazendo com que o crime caia no esquecimento de maneira a cessar o alarma e o desequilíbrio social por ele causado. Como lembra Nelson Hungria, nem mesmo já será praticável uma exata apuração da verdade, dada a dispersão, a alteração ou o desaparecimento das provas. A justiça demasiadamente tardia não pode alcançar o apoio da certeza que legitima uma condenação. E ainda mesmo que haja intervindo, sem

recorrência com que aduzidos pela doutrina e, especialmente, da força lógico-jurídica que carregam, são dois: o fundamento relacionado à segurança jurídica e o fundamento relacionado à inércia do Estado.

No que refere ao **primeiro fundamento**, há que se reconhecer que, com a ocorrência de um fato delituoso, nasce para o Estado o chamado *ius puniendi*, ou seja, uma *pretensão punitiva*, que “não pode eternizar-se como uma espada de Dâmoles pairando sobre a cabeça do indivíduo”⁵¹. Essa ideia, de que o indivíduo não pode estar a todo e qualquer tempo – *ad infinitum* - suscetível às garras punitivas estatais, guarda íntima relação, portanto, com a irrenunciável noção de **segurança jurídica**.

Já o **segundo fundamento** está calcado na ideia de que **o Estado deve arcar com as consequências da sua própria inércia**. “Se existem prazos processuais a serem cumpridos, a sua não observância é um ônus que não deve pesar somente contra o réu. A *prestação jurisdicional* tardia, salvo naquelas infrações constitucionalmente consideradas imprescritíveis, não atinge o fim da jurisdição, qual seja, a realização da Justiça”⁵².

Para atender tais fundamentos, o legislador estabeleceu, a partir do art. 109 do Código Penal, uma série de regras para o cálculo prescricional. Em tal arsenal, estão as causas interruptivas da prescrição, no art. 117 do CP e as causas suspensivas da prescrição, no art. 116 do CP.

subsequente cumprimento, a condenação do réu, a pena, com o transcurso do tempo, acaba por perder o seu cunho de necessidade e o seu caráter finalístico: sua seródia execução já não seria um ato de justiça profícua, mas um simples capricho da vingança (...). DOTTI, René Ariel. *Curso de Direito Penal – Parte Geral*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 946.

⁵¹ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal – Parte Geral*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 922.

⁵² BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal – Parte Geral*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 924.

Ao presente Parecer interessam as causas suspensivas da prescrição – aquelas que suspendem o curso da prescrição, para retomá-lo depois de suprimido ou desaparecido o impedimento. Determina o art. 116 do Código Penal que “antes de passar em julgado a sentença final, **a prescrição não corre: I – enquanto não resolvida, em outro processo, questão de que dependa o reconhecimento da existência do crime**”.

A doutrina e a jurisprudência são pacíficas ao afirmar que essa causa suspensiva da prescrição – prevista no inc. I do art. 116 do CP - está relacionada às questões prejudiciais previstas nos arts. 92 e 93 do CPP, que, como visto no tópico III.a.1. É exatamente o caso em apreço:

A prescrição não corre enquanto não for resolvida, em outro processo, questão de que dependa o reconhecimento da existência do crime. São as chamadas questões prejudiciais, reguladas pelo art. 92 a 94 do CPP, cuja relação com o delito é tão profunda que a sua decisão, em outro juízo, pode determinar a existência ou a inexistência da própria infração penal.⁵³

Nesse ponto, portanto, **a própria legislação traz a determinação da suspensão do curso da prescrição quando do sobrestamento do processo, fazendo coro à ideia de que, não havendo inércia nas atividades estatais-penais – que está consciente e coerentemente aguardando julgamento em esfera distinta - , não é razoável que se puna o Estado com a extinção da punibilidade através da prescrição.**

Assim, vale o registro de que o sobrestamento da ação penal se, por um lado, produz a garantia de segurança jurídica e de coerência entre as decisões judiciais – cujas esferas, como se viu, são independentes, mas jamais incoerentes -, por outro lado

⁵³ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal – Parte Geral*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 949.

não gera qualquer risco de impunidade por potencial prescrição, pois há também, e com expresse respaldo legislativo, a suspensão do curso prescricional.

A posição pela suspensão do curso prescricional, aqui entendido como devida, encontra não somente respaldo legal, mas também guarida em precedentes do Supremo Tribunal Federal. É que ao publicar a Súmula Vinculante n. 24, que determina que só poderá existir denúncia por crime tributário após o esgotamento da discussão em âmbito administrativo, o STF teve de se manifestar expressamente sobre o curso prescricional.

Determinou, naquela ocasião, que o prazo prescricional apenas começasse a fluir após a constituição definitiva do crédito tributário, ou seja, concluiu que não há decurso de prazo prescricional enquanto se está a discutir, no âmbito administrativo, questão prejudicial obrigatória, como se comprova de um sem fim de decisões, representadas aqui pela recente decisão proferida no RE 11665500 AgR/SP, de relatoria do Min. Luiz Fux, Primeira Turma, Dje 19.11.2018.

No âmbito do **direito tributário**, a prescrição corresponde à perda do direito de o Estado cobrar, via execução fiscal, um determinado crédito tributário. O prazo relacionado a este instituto é de 5 anos, contados a partir da *constituição definitiva do crédito tributário* (conforme art. 174, *caput*, do CTN) – ou seja, a partir do *lançamento definitivo* do tributo.

Deste modo, suspenso o processo administrativo, não há que se falar em cômputo do prazo prescricional. E nem poderia ser diferente, pois não há, neste caso, inércia do Poder Público passível de ser punida com a perda do direito de propositura de uma ação executiva.

Assim, por qualquer ângulo que se analisa a questão – legal, doutrinária ou jurisprudencial – é certo que o sobrestamento da ação penal – que, no caso se impõe - conduz à suspensão do decurso prescricional – justo que é. No que tange à suspensão do processo administrativo, não há cômputo do prazo prescricional porque, como visto, este tem início somente com o lançamento definitivo do tributo, que, por sua vez, ocorre somente com a conclusão do processo administrativo fiscal.

III.d

Sobre a impossibilidade de a ação penal servir como meio coercitivo-arrecadatório: necessidade de observância da lei das execuções fiscais – LEF (Lei n. 6.830/80) e do CPC (*incidente de desconsideração da personalidade jurídica*)

O Estado, através do Ministério Público e no que refere aos crimes tributários, tem lançado mão de ações penais como instrumento coercitivo, exercendo função arrecadatória. E a razão disso é revelada pelo fato de tanto a legislação como a jurisprudência admitirem que o pagamento do tributo extingue a punibilidade do agente, e que o parcelamento da dívida fiscal suspende a punibilidade do agente (hipótese em que também restará suspensa a prescrição)⁵⁴.

⁵⁴ A legislação e a jurisprudência pacificada dos Tribunais Superiores são prova dessa assertiva. Veja-se, por exemplo, o art. 9º, §2º, da Lei n. 10.684/2003, que prevê a extinção da punibilidade “...quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios”. Vale a pena conferir, ainda, a ementa do recurso ordinário em habeas corpus n. 128.245/SP, de relatoria do Min. Dias Toffoli (2ª Turma, DJe de 23/08/2016: “Recurso ordinário em habeas corpus. Apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, § 1º, I, CP). Condenação. Trânsito em julgado. Pagamento do débito tributário. Extinção da punibilidade do agente. Admissibilidade. Inteligência do art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03. Precedentes. Ausência de comprovação cabal do pagamento. Recurso parcialmente provido para, afastado o óbice referente ao momento do pagamento, determinar ao juízo das execuções criminais que declare extinta a punibilidade do agente, caso venha a ser demonstrada, por certidão ou ofício do INSS, a quitação do débito. 1. Tratando-se de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, § 1º, I, CP), o pagamento integral do débito tributário, ainda que após o trânsito em julgado da condenação, é causa de extinção da punibilidade do agente, nos termos do art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03. Precedentes. 2. Na espécie, os documentos apresentados pelo recorrente ao juízo da execução criminal não permitem aferir, com a necessária segurança, se houve ou não quitação integral do débito. 3. Nesse diapasão, não há como,

Historicamente, o pagamento ou o parcelamento, para extinguir ou suspender a punibilidade do agente/contribuinte, deveria ocorrer antes do oferecimento da denúncia por crime tributário. Posteriormente, essa regra foi ampliada e passou a ser possível o pagamento/parcelamento até a prolação da sentença penal condenatória. Atualmente, o pagamento/parcelamento pode se dar a qualquer tempo, inclusive após o trânsito em julgado⁵⁵.

Eis a maior prova de que o interesse único e exclusivo do Estado – e do Ministério Público – é a arrecadação. Tanto é assim que a quitação ou o pagamento de modo parcelado – esse último facilitado pelos (inúmeros) programas de REFIS – extinguem a punibilidade, *pouco importando, ao final, para o Estado, se o agente cometeu, ou não, um ilícito penal (inclusive através de uma fraude, que usualmente materializa crime de falsidade ideológica, por exemplo).*

Entretanto, temos como certo que esse modo de agir do Ministério Público está na contramão de toda a sistemática do direito – em especial do direito penal e do direito tributário.

No âmbito **tributário** porque a sistemática de cobrança de uma dívida tributária está prevista em lei específica – precisamente a LEF (Lei n. 6.830/80), de modo que, após o lançamento (art. 142, do CTN), há um rito a ser seguido pela Fazenda Pública – *e que, no caso da Consulente, vem sendo (escancaradamente) desobedecido pelo Estado* –, que envolve a prática dos seguintes atos: *i)* inscrição em dívida ativa, para formalização do título executivo extrajudicial (CDA); *ii)* propositura da ação de

desde logo, se conceder o writ para extinguir sua punibilidade. 4. De toda sorte, afastado o óbice referente ao momento do pagamento, cumprirá ao juízo das execuções criminais declarar extinta a punibilidade do agente, caso demonstrada a quitação do débito, por certidão ou ofício do INSS. 5. Recurso parcialmente provido”.

⁵⁵ Conforme se depreende do julgado mencionado na nota anterior – RHC 128.245/SP, e de tantos outros do STF e do STJ.

execução fiscal, seguida de; **iii**) oportunidade para que a parte executada possa oferecer bens à penhora e se defender pela via dos embargos à execução fiscal.

Mais: caso se queira atribuir a responsabilidade tributária aos *sócios, diretores, gerentes ou representantes* da pessoa jurídica indicada como devedora, há que se respeitar a regra imposta pelo art. 135, do CTN, que prevê a necessidade de prova (cabal e inequívoca) de que tais pessoas físicas atuaram com “...excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” – o que deverá ser feito em procedimento específico previsto nos arts. 133 a 137, do CPC (ou seja, por meio do *incidente de desconsideração da personalidade jurídica*).

Na esfera penal, porque outros crimes não contam com o mesmo tratamento. Se, a título exemplificativo, um sujeito comete um crime de furto (art. 155 do CP) e, posteriormente, decide devolver o bem subtraído ou arcar com o prejuízo, restituindo-o à vítima, a consequência penal (pacífica nos Tribunais e orientada pela legislação) é a condenação pelo crime de furto e a aplicação efetiva de uma pena, que será diminuída em razão do arrependimento posterior (vide art. 16 do Código Penal).

Assim, o que se tem até aqui é que a legislação e o entendimento jurisprudencial dos tribunais superiores dão um tratamento *exclusivo e peculiar* aos crimes tributários, evidenciando a “lógica” – não mais implícita – de que a função única das ações penais que versam sobre crimes tributários é a arrecadação aos cofres públicos.

Ocorre que a utilização das ações penais como um instrumento coercitivo-arrecadatório, em total desprezo à LEF, traz uma série de (nocivas) consequências:

a) deturpa a própria função do direito penal que, como se sabe e em breves linhas, guarda relação com a tutela de outros bens jurídicos.

Dito de uma outra forma: o Estado, para justificar a imposição de penas privativas de liberdade, fundamenta sua atuação no resguardo de bens jurídicos essenciais ao indivíduo-cidadão (assim é que o homicídio tutela a vida; o furto tutela o patrimônio; a calúnia tutela a honra objetiva etc.). No caso dos crimes tributários, a função, em verdade, não é a tutela da ordem tributária, mas a mera arrecadação. Tal ordem de crimes, portanto, sequer coaduna com a própria função do Direito Penal.

b) na prática – e, aos nossos olhos, isso é consequência direta da **função** arrecadatória que marca os crimes tributários – existe, no caso concreto:

b.1) a um, uma grave deturpação dogmática para que qualquer ilícito possa ser considerado um ilícito *penal* e, com isso, possa ser objeto de denúncia. Ou seja, o Estado, através do Ministério Público, no afã de arrecadar – e consciente de que a chance arrecadatória amplia significativamente ao se ameaçar um contribuinte com a imposição de uma pena privativa de liberdade -, muitas vezes ignora que o direito penal exige a presença de uma **fraude** (não se conformando com uma mera redução ou supressão de pagamento de tributo), cometida **dolosamente**. Esses traços, aliás, são traços que diferenciam o ilícito penal do ilícito administrativo – como já se afirmou nesse Parecer.

Assim é que o Ministério Público sacrifica a dogmática penal e, forçosamente, denuncia pessoas físicas como incursas em crimes tributários, pelo cometimento de condutas que claramente se amoldam a ilícitos meramente administrativos.

b.2) a dois, e na mesma linha, há uma grave deturpação dos princípios penais basilares. Veja-se que o Estado, ao efetuar tais denúncia com o escopo meramente arrecadatório e ignorando os limites dogmáticos-penais, ignora, *primeiro*, o princípio da culpabilidade – que exige que a pessoa física, para ser imputada por um crime, precisa agir com dolo ou, ao menos, no caso em que a lei assim permitir, com culpa (no caso dos crimes tributários, a exigência é de dolo). Ignora, *segundo*, o princípio da intervenção mínima, que garante que o direito penal, por estar relacionado à privação da liberdade do cidadão, seja sempre a última escolha do Estado (instrumento de *ultima ratio*, ou, leia-se: um soldado de reserva). Ora, na ânsia arrecadatória, o Estado vem renunciando ao referido princípio e lançando mão do direito penal como instrumento de *prima ratio*.

Em suma, o Estado, que, declaradamente, seja através do Poder Legislativo, seja através do Poder Judiciário, vem utilizando as ações penais tributárias como instrumento coercitivo para o pagamento de tributos, está sacrificando princípios basilares e a dogmática penal, no indevido afã arrecadatório.

Com isso, **acaba o Poder Público por, em questionável manobra, ignorar a LEF e o CPC, pois:**

- A ação penal toca diretamente nas **pessoas físicas**⁵⁶, *sem que tenha havido a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica;*

- As ameaça com penas privativas de liberdade;

⁵⁶ Uma vez que o Direito Penal, no que refere aos crimes tributários, não pune pessoas jurídicas.

- Toca em seus bens através das medidas cautelares patrimoniais penais e processuais penais, seja em fase investigativa ou judicial, sem observar as garantias atribuídas ao contribuinte pela LEF;

- Assim, ignora a oportunidade que o contribuinte teria, à luz da Lei n. 6.830/80, de, no prazo de 5 dias, nomear bens à penhora (de acordo com a ordem de preferência prevista no art. 11, do referido diploma legal); e, por fim

- Desconsidera a regra estipulada pelo art. art. 805, do CPC, no sentido de que “Quando por vários meios o exequente puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o executado” – ou seja, não confere qualquer prestígio ao princípio da menor onerosidade.

IV.

Respostas aos quesitos

Fundamentados nos elementos jurídicos que foram examinados nos itens precedentes, e na análise dos fatos destes processos, manifestamos nossa opinião em relação aos quesitos que integram à Consulta formulada por REFINARIA DE PETRÓLEOS DE MANGUINHOS S/A – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL:

1) A afetação de um recurso extraordinário pelo STF, para ser julgado no regime dos repetitivos, implica, necessariamente, suspensão de todos os casos em que a matéria discutida já idêntica àquela que foi afetada – inclusive aqueles que tramitam na via administrativa e na via judicial, no âmbito penal?

A afetação de um recurso como repetitivo, no âmbito dos Tribunais Superiores, é situação que gera precedentes vinculantes em sentido forte, ou seja,

aqueles que, se desrespeitados, geram a possibilidade do manejo da reclamação para que a situação seja corrigida.

A solução que vier a ser dada pelo STF deverá ser respeitada como *norma*. A interpretação dada à lei pelo STF será o *direito brasileiro*: **que é uno**. De fato, o princípio da unicidade do direito leva necessariamente a que o resultado obtido seja respeitado **(a)** por todos os tribunais cíveis; **(b)** por tribunais que tenham outras competências, como, por exemplo, os tribunais penais; **(c)** pelos órgãos da Administração Pública; **(d)** por toda a sociedade, como norma de conduta.

Portanto, situações “em curso”, sejam procedimentos administrativos, processos cíveis ou penais, arbitragens, quando deverão levar em conta a **norma resultante da atividade do judiciário**, deverão ser suspensos, até a decisão, para a esta, então, conformar-se.

É medida de economia processual, de alta dose de racionalidade e de coerência, que prestigia e concretiza a isonomia, gerando tranquilidade social.

2) Caso a resposta ao quesito anterior seja afirmativa, em que medida o sobrestamento interfere no cômputo do prazo prescricional?

Os principais fundamentos de existência do instituto da prescrição estão relacionados à (a) segurança jurídica e (b) sanção à inércia do Estado em seus direitos-deveres.

Assim, havendo suspensão de processos – no âmbito cível, penal ou da Administração Pública –, para aguardar prolação, pelo STF, de precedente vinculante de sentido forte, não há cômputo do prazo prescricional.

Veja-se que a razão do sobrestamento é justamente garantir *segurança jurídica* – objetivo também intentado pelo instituto da prescrição. Ademais, não há, na referida situação, *inércia estatal a ser sancionada*. Ausentes os fundamentos que embasam a necessidade da prescrição, não há razão lógico-jurídica para que essa possa ser decretada.

A razão de não se computar o prazo prescricional decorre, também, da própria legislação.

No que refere ao âmbito penal, o sobrestamento da ação penal resulta do reconhecimento da existência de *questão prejudicial obrigatória*, nos termos dos arts. 92 e seguintes do Código de Processo Penal, de modo que, também por força legal – e agora com fulcro no art. 116 do Código Penal -, o prazo prescricional deve ser suspenso.

Já no âmbito tributário, e no que diz respeito aos *processos administrativos*, o art. 174, *caput*, do CTN, impede a contagem do prazo prescricional enquanto não houver a constituição definitiva do crédito tributário – ou seja, suspenso o PAF, a prescrição não é computada, não havendo qualquer risco à Administração de no futuro (e se for o caso) promover a correspondente ação de execução fiscal.

3) No caso da Consulente, a ação penal está sendo utilizada como instrumento de cobrança de ICMS sem observância das regras estabelecidas na Lei das Execuções Fiscais?

Não obstante não seja esse o tema central do presente Parecer, vimos que, por diferentes ângulos, não há como sustentar, se respeitada a dogmática e os princípios basilares penais, a existência de crime tributário.

Teresa Arruda Alvim

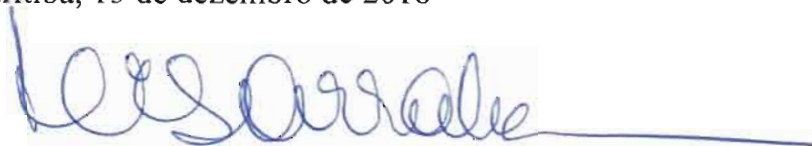
Alvo Docente, Doutora e Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Eis porque a existência de ação penal em face dos administradores da Refinaria de Manguinhos apenas se explica – mas não se justifica – acaso visto como *instrumento coercitivo-arrecadatório*.

E, nesse ponto, **representa instrumento de cobrança de ICMS que ignora garantias não apenas constitucionais-penais, mas também previstas na Lei de Execuções Fiscais**. Tanto assim que *a)* atinge diretamente pessoas físicas – inclusive as ameaçando com pena privativa de liberdade – sem que tenha havido instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Ignora direitos do contribuinte – como *b)* o princípio da menor onerosidade, homenageado pelo art. 805, do CPC, e *c)* o direito de nomear bens à penhora, nos termos na Lei n. 6.830/80 -, *d)* submetendo-o diretamente às (onerosas) regras das cautelares patrimoniais previstas no Código Penal e Processual Penal.

É o nosso Parecer, *s.m.j.*

Curitiba, 15 de dezembro de 2018



Teresa Arruda Alvim