

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE EDUCAÇÃO CONTINUADA
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO**

VINICIUS FERRASSO DA SILVA

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL:
Análise das multas de ofício e seus reflexos
nos crimes contra a ordem tributária**

**São Leopoldo
2014**

VINICIUS FERRASSO DA SILVA

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL:
Análise das multas de ofício e seus reflexos
nos crimes contra a ordem tributária**

Trabalho de Conclusão de Curso de Especialização apresentado como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito, pelo Curso de Especialização em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS.

Orientador: Fernando Brasil de Oliveira Pinto

São Leopoldo
2014

VINICIUS FERRASSO DA SILVA

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL:
Análise das multas de ofício e seus reflexos
nos crimes contra a ordem tributária**

Trabalho de Conclusão de Curso de Especialização apresentado como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito, pelo Curso de Especialização em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS.

Orientador: Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Aprovado em ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Componente da Banca Examinadora

Componente da Banca Examinadora

Componente da Banca Examinadora

Aos meus pais, Arlei e Dalvani, e meus irmãos,
minhas inspirações!

Minha compreensível Cecília e nosso filho que
está por chegar, para sempre vivermos juntos!

AGRADECIMENTO

Todo encerramento de um curso, seja aquele do primeiro grau, do segundo grau, do curso técnico, depois das graduações, do mestrado, agora, essa especialização! Todas foram etapas que nunca devem se encerrar na carreira de um advogado, isso mesmo. Não como uma obrigação, mas como um (dever-ser), com intuito de (ser) agregar algo ao Direito, preservar o bom e modificar o desprezável, numa busca incansável pelo saber, para construção boa doutrina, que não se cansa de tentar doutrinar o ensino estandarizado dos advogados, juízes e tribunais.

Somente a sabedoria, alcançada pelo esforço do ensino que conseguiremos alcançar um cenário desejável do judiciário. Portanto, friso! Não paro nesse degrau, sigo em frente na academia e convido sempre a todos para embarcar nessa caminhada do saber jurídico.

... agradeço:

... ao Prof. Fernando Brasil de Oliveira Pinto pela acolhida nessa orientação e aos seus consideráveis ensinamentos ao longo dessa especialização em Direito Tributário, pelas sólidas aulas ao longo do curso.

... à minha família, especialmente, meus pais, aos meus irmãos Darlei, Adriano, Rafael e Igor, e a minha irmã Carini.

... aos meus sobrinhos, Bernardo, Arthur, Miguel e Murilo (que está a caminho), e as minhas belas sobrinhas, Luiza, Maria Júlia, Sofia, Rafaela, Pietra.

... à minha amada companheira Cecília e mãe dos meus futuros filhos!

[...] Tinham percebido que havia muitas pessoas no mundo. Impossível imaginar tantas maravilhas juntas. Talvez aquilo tivesse sido feito por gente. Puseram-se a discutir a questão intrincada. Como podiam os homens guardar tantas palavras? Livres dos nomes, as coisas ficavam distantes, misteriosas. Não tinham sido feitas por gente.¹

¹ Graciliano Ramos – Vidas Secas (Cap. VIII).

RESUMO

O presente trabalho de conclusão para obtenção do título de especialista em direito tributário trata do tema sempre muito debatido na duração do Processo Administrativo Fiscal Federal, que são as imposições realizadas pela Receita Federal do Brasil (RFB) das “multas de ofício” diante dos contribuintes fiscalizados, essas multas ao final do processo de fiscalização podem ser consolidadas, e, dependendo da sua majoração, dar-se-á início a ação penal incondicional por parte do Ministério Público Federal pelo crime contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/90). Convém notar, que nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, somente se admite a aplicação da multa no percentual de 150%, nos casos previsto do arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, ou seja, a multa de ofício de 150% terá aplicação sempre que em procedimento fiscal constatar-se a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio do contribuinte naquele(s) ano(s)-calendário ou períodos a que se referem as infrações. Para a caracterização de qualquer um dos tipos de infração, é fundamental a presença do “dolo”, como elemento subjetivo elementar. O dolo é vontade dirigida para o resultado da conduta com a intenção de produzir o resultado. Deve restar comprovado, que o agente teve o dolo de *reduzir* ou *suprimir* tributo (e/ ou qualquer acessório) ou contribuições devidas, pois é nesse instante que surgirá a possibilidade futura de tipificação, depois de proferida a decisão final na esfera administrativa, sobre a exigência definitiva fiscal do crédito tributário correspondente, do crime contra a ordem tributária (Lei nº 8137/90). Perceber-se-á que o Processo Administrativo Fiscal Federal, será de grande relevância para a verificação do elemento subjetivo elementar “dolo” presente na conduta do contribuinte, de modo a caracterizar ou não, a presença de sonegação, fraude ou conluio nos termos dos art. 71,72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, e assim nos termos da súmula vinculante nº24 e do art. 83 da Lei 9.430/96, encaminhar a representação fiscal ao Ministério Público Federal para fins penais relativas aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90, após decisão final acerca da exigência definitiva do crédito tributário correspondente. A pesquisa abordará o processo administrativo fiscal federal, com ênfase na análise das multas de ofício e seus reflexos nos crimes contra a ordem tributária. Analisar-se-á o elemento subjetivo “dolo”, na ação prevista pelos dois verbos nucleares: *reduzir* ou *suprimir* tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, limitando-se a esfera do processo administrativo fiscal federal, acentuadamente no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), *ultima ratio* do processo administrativo fiscal federal, verificando desde o surgimento da imposição das multas de ofício exercida pela autoridade administrativa (RFB), e posterior confirmação ou não do elemento subjetivo “dolo”, competência esta privativa do (CARF), destacando os reflexos das multas de ofício de 150% do § 1º do art. 44 da Lei nº 9430/96 na tipificação do crime contra ordem tributária (Lei nº 8137/90).

Palavras-chave: Multas de ofício. Dolo. Receita Federal do Brasil (RFB). Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Processo Administrativo Fiscal Federal. Crime contra a ordem tributária.

ABSTRACT

This work concluded for the title of specialist in tax law treats the topic always discussed at length the Federal Fiscal Administrative Procedures, which are the charges made by the Federal Revenue of Brazil (RFB) of "fine craft" on taxpayers monitored, these fines at the end of the inspection process can be consolidated, and, depending on your bonus, will give up-start criminal action unconditionally by the Federal Public Prosecution for the crime against the tax order (Law No. 8.137/90) . It should be noted, that under § 1 of Art. 44 of Law No. 9430, 1996, permits the application only if the fine at the rate of 150%, in the cases provided for the arts. 71, 72 and 73 of Law No. 4,502 of 1964, ie the voluntary penalty of 150% will apply where tax procedure finds the occurrence of tax evasion, fraud or collusion taxpayer that (s) year (s) calendar referred infractions. For the characterization of any of the types of offense, it is essential the presence of "willful misconduct" as elementary subjective element. The intent is will directed to the result of conduct intended to produce the result. Should remain proven, that the agent had the intent to reduce or eliminate tax (and / or any accessory) or contributions due, it is then that arise the future possibility of typing, after the final decision rendered at the administrative level, on the tax definite requirement of the corresponding tax credit, the crime against the tax order (Law No. 8137/90). Will be perceived that the Federal Fiscal, Administrative Procedure will be of great relevance to the verification of elementary subjective element "gold" in the present conduct of the taxpayer, in order to characterize or not, the presence of tax evasion, fraud or collusion under art. 71,72 and 73 of Law No. 4,502, of 1964, and thus binding precedent under paragraph 24 and art. 83 of Law 9.430/96, forward the tax representation to federal prosecutors for criminal purposes relating to crimes against the tax system defined in articles. 1 and 2 of Law No. 8.137/90, after final decision on the final requirement of the corresponding tax credit. The research will address the federal tax administrative process, with emphasis on the analysis of fine craft and their reflections in the crimes against the tax system. The subjective element of "intent" in action provided by two nuclear verbs will be analyzed: reducing or eliminating tax or social contribution and any enhancement, limiting the sphere of federal tax administrative process, markedly under the Board of Tax Appeals (CARF), ultima ratio of federal tax administrative process, observed since the emergence of the imposition of fines craft exercised by the administrative authority (RFB), and subsequent confirmation or not of the subjective element of "intent" rests not with the private (CARF), highlighting the consequences of fines craft 150% of § 1 of Art. 44 of Law No. 9430/96 on the definition of the crime against tax law (Law No. 8137/90).

Keywords: Fines craft. Dolo. Federal Revenue of Brazil (RFB). Board of Tax Appeals (CARF). Federal Fiscal Administrative Procedure. Crime against the tax system.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Marco inicial da medida cautelar de Busca e Apreensão	93
Figura 2 - Despacho/Decisão da Vara Federal Criminal de Bento Gonçalves	94
Figura 3 - Relatório de Fiscalização de IPI	98
Figura 4 - Marco de arquivamento em secretaria dos autos	104
Figura 5 - Direcionamento de prova à futura ação penal	107
Figura 6 - Manifestação para arquivamento dos autos em secretaria	108
Figura 7 - Auto circunstanciado de busca e apreensão processo 200871130017933	110
Figura 8 - Auto de infração do IPI	111

LISTA DE ABREVIATURAS

AFRFB	Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição de Intervenção no domínio econômico
COFINS	Contribuição para o financiamento da seguridade social
CPC	Código de Processo Civil
CPMF	Contribuição provisória movimentação financeira
CSLL	Contribuição social sobre o lucro líquido
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
DACON	Demonstrativo da apuração do PIS e da COFINS
DCTF	Declaração de débitos e créditos de tributos federais
DIPJ	Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
DRJ	Delegacias da Receita Federal de Julgamento
IE	Imposto de Exportação
II	Imposto de Importação
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IOF	Imposto sobre operações financeiras
IPI	Imposto de produtos industrializados
IR	Imposto de Renda
MPF	Ministério Público Federal
PAF	Processo Administrativo Fiscal
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PIS	Programa de Integração Social
Refis	Programa de Recuperação Fiscal
REsp	Recurso Especial

RFB	Receita Federal do Brasil
RICARF	Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
SRF	Secretaria da Receita Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJRS	Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul
TRF4	Tribunal Regional Federal da 4 ^o Região

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 O PROCESSO ADMINISTRATIVO FEDERAL	18
2.1 Princípios Aplicáveis	20
2.2 Julgamento em Primeira Instância - DRJ.....	31
2.3 Julgamento em Segunda Instância - CARF	38
2.4 Julgamento em Instância Especial - CSRF	44
2.5 Multas de Ofício - Art. 44 da Lei nº 9430/96, e aplicabilidade dos Arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64)	50
2.6 A Representação Fiscal para Fins Penais	62
3 O CRIME CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA (LEI Nº8137/90)	67
3.1 A Tipicidade do Crime Contra a Ordem Tributária	70
3.2 O Prévio Exaurimento da Via Administrativa como Condição para a Tipificação do Crime Contra a Ordem Tributária da Lei nº 8.137/90	74
3.3 Aspectos Formadores da Súmula Vinculante nº 24	77
3.4 A Suspensão do Curso da Prescrição Enquanto Obstada a sua Propositura pela Falta do Lançamento Definitivo	83
3.5 A Extinção da Punibilidade do Crime pela Satisfação do Tributo Devido, Antes do Recebimento da Denúncia (L. 9249/95, art. 34).....	88
3.6 Análise da Decisão do STJ no Habeas Corpus nº 211393 / RS (2011/0150115-4)	92
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	117
REFERÊNCIAS	123

1 INTRODUÇÃO

A pesquisa trata do tema sempre muito debatido na duração do Processo Administrativo Fiscal Federal, que são as imposições realizadas pela Receita Federal do Brasil (RFB) das “multas de ofício” diante dos contribuintes fiscalizados, essas multas ao final do processo de fiscalização podem ser consolidadas, e, dependendo da sua qualificação, dar-se-á início a ação penal incondicional por parte do Ministério Público Federal pelo crime contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/90).

Tais penalidades encontram-se previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo de aplicação obrigatória pela Receita Federal do Brasil (RFB), nos moldes previstos, em casos de exigências de penalidades tributárias no âmbito federal, nos termos que seguem:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007). (Grifo nosso).²

² BRASIL. **Lei do Ajuste Tributário nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei943096.htm>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

Convém notar, que nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, somente se admite a aplicação da multa no percentual de 150%, nos casos previsto do arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, conforme disposição legal:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.³

Desse modo, como se percebe, a multa de ofício de 150% terá aplicação sempre que em procedimento fiscal constatar-se a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio do contribuinte nos períodos de apuração a que se referirem as infrações.

No entanto, para a caracterização de qualquer um dos tipos de infração, é fundamental a presença do “dolo”, como elemento subjetivo elementar. O dolo é vontade dirigida para o resultado da conduta com a intenção de produzir o resultado. Deve restar comprovado, que o agente teve o dolo de *reduzir* ou *suprimir* tributo (e/ou qualquer acessório) ou contribuições devidas, pois é nesse instante que surgirá a possibilidade futura de tipificação, depois de proferida a decisão final na esfera administrativa, sobre a exigência definitiva fiscal do crédito tributário correspondente, do crime contra a ordem tributária (Lei 8137/90).

Em virtude dessas considerações iniciais, percebe-se que o Processo Administrativo Fiscal Federal, será de grande relevância para a verificação do elemento subjetivo elementar “dolo” presente na conduta do contribuinte, de

³ BRASIL. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm>. Acesso em: 19 abr. 2014.

modo a caracterizar ou não, a presença de sonegação, fraude ou conluio nos termos dos art. 71,72 e 73 da Lei 4.502, de 1964. Assim, somente após a decisão final acerca da exigência do crédito tributário correspondente, que se dá no bojo do Processo Administrativo Fiscal, é que a representação fiscal para fins penais será encaminhada ao Ministério Público Federal para possível ação penal relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º, da Lei 8.137/90, nos termos da súmula vinculante nº 24 e do art. 83 da Lei 9.430/96.

À guisa de exemplo da relevância na imposição de multas de ofício pelo autoridade fiscal da (RFB) e posterior afirmação pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), podemos citar o Acórdão nº 1402-001, que demonstra o modo em que é auferida no caso concreto, o elemento subjetivo “dolo”, para a verificação da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, conseqüentemente a lavratura da multa de ofício de 150%, nos termos do § 1º do art. 44 da Lei 9430/96, vejamos:

[...] No caso dos autos, a meu ver, a autoridade fiscal logrou comprovar que o contribuinte efetivamente não cometeu mero equívoco, tanto que a soma da receita bruta mensal apurada com base nas notas fiscais de venda emitidas é praticamente o mesmo valor declarado pelo Fisco Estadual. Ou seja, o contribuinte, transmitindo mensalmente o mesmo valor declarado ao Fisco Estadual o valor de sua receita bruta, declarou o faturamento escriturado em seus livros contábeis e fiscais. Em sentido diversamente oposto, o Recorrente, ao calcular mensalmente o valor de Simples Federal devido para fins de recolhimento, utilizou-se como base de cálculo, em onze meses do ano, de valor muito inferior ao da receita bruta auferida e declarada ao Fisco Estadual. E veja-se que no ano seguinte, ao transmitir a Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, instrumento que implica confissão de dívida, o contribuinte confirmou sua atitude dolosa, ao informar à RFB montante de receita bruta que guardasse proporção com os valores de Simples recolhidos durante o ano-calendário de 2006.⁴

Desse modo analisar-se-á o Processo Administrativo Fiscal Federal, com ênfase na imposição das multas de ofício e seus reflexos nos crimes contra a ordem tributária (Lei 8137/90). Para tanto, restou o presente trabalho de pesquisa dividido por introdução, mais dois capítulos e a conclusão.

O Primeiro Capítulo inicialmente trará uma breve análise filosófica dos princípios, ressaltando o empate das teorias de Hart e Dworkin, transcorrendo

⁴ Acórdão nº 1402-001.463 do CARF.

sobre aqueles princípios aplicáveis no processo administrativo federal, e logo a seguir, os procedimentos adotados para julgamento em Primeira Instância nas Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ), e os julgamentos em Segunda Instância e Instância Especial no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Após a abordagem introdutória, analisar-se-á as multas de ofício em especial o § 1º do art. 44 da Lei 9430/96 e a aplicabilidade dos arts. 71,72 e 73 da Lei 4502/64, assim como, a representação fiscal para fins penais, e as consequências da exoneração da multa qualificada no processo administrativo federal no âmbito do (CARF).

Posteriormente, no Segundo Capítulo será analisada a tipicidade do crime contra a ordem tributária, com ênfase no elemento subjetivo “dolo”, na ação prevista pelos dois verbos nucleares: *reduzir* ou *suprimir* tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, limitando-se a esfera do processo administrativo fiscal federal, acentuadamente no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), *ultima ratio* do processo administrativo fiscal federal, verificando desde o surgimento da imposição das multas de ofício exercida pela autoridade administrativa (RFB), e posterior confirmação ou não do elemento subjetivo “dolo”, competência esta privativa do (CARF), destacando os reflexos das multas de ofício de 150% do § 1º do art. 44 da Lei 9430/96 na tipificação do crime contra ordem tributária (Lei 8137/90). Ainda no Segundo Capítulo, abarcar-se-á o elemento normativo do tipo penal previsto no Art.1º da Lei 8.137/90, denominado “fraude”, ressaltando a competência privativa da autoridade administrativa para a tipificação do crime contra a ordem tributária. Nesse ínterim, apontar-se-á a controvérsia *ex-ante* ao surgimento da Súmula Vinculante 24, e a discussão doutrinária e jurisprudencial da suspensão do curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta de lançamento definitivo. Ainda no mesmo tópico, verifica-se a extinção da punibilidade do crime contra a ordem tributária, em razão do pagamento do tributo devido, antes do recebimento da denúncia, nos termos do art. 34 da Lei 9249/95. Em seguida, o entendimento do STJ e STF na tipificação do crime contra ordem tributária (Lei 8137/90), e ao final, abordar-se-á um caso concreto, iniciado na esfera administrativa da Receita Federal do Brasil, passando pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), com sentença definitiva no Superior Tribunal de Justiça, abarcando todo o contexto discutido nessa

pesquisa, para concluir-se a relevância das “multas de ofício” na tipificação do crime contra a ordem tributária.

Por fim, analisam-se os reflexos das multas de ofício lavradas pela autoridade administrativa sobre o contribuinte para a tipificação do crime contra a ordem tributária. Ao final, elencam-se respostas objetivas quanto a interferência das multas de ofício nesse tipo de delito, crime esse que viola a atividade estatal, o interesse público e a prosperidade do Estado.

2 O PROCESSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

O processo administrativo fiscal federal é regido pelo Decreto nº 70.235/72, baixado pelo Executivo por delegação do Decreto-lei nº 822/69 e com fundamento no poder de regular inscrito, atualmente, no art. 84, inciso IV, da Constituição Federal de 1988. A Lei nº 8.748/93 alterou alguns de seus dispositivos. Novas alterações foram introduzidas pela Lei nº 11.941/09, entre elas, o acréscimo do importante art. 26-A, que veda, no âmbito do processo administrativo fiscal, aos órgãos de julgamento afastar ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob o fundamento de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses previstas no seu § 6º, dentre as quais, a declaração de inconstitucionalidade por decisão plenária do STF de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo.

Esse Decreto, entretanto, não exaure a matéria concernente ao processo administrativo fiscal da União, pois sequer cuida da repetição do indébito ou de procedimentos relativos ao perdimento de mercadorias apreendidas ou abandonadas. Contudo, o Decreto em tela uniformiza os procedimentos no que tange à utilização do instituto da consulta fiscal, bem como no que se refere à determinação e exigência de créditos tributários.

O Decreto nº 70.235/72, com as modificações introduzidas pela Lei nº 8.748/93 e 11.941/09, é ato normativo exarado pelo Poder Executivo que, embora sem ter origem congressual, foi recepcionado em nosso sistema como lei ordinária *ratione materiae* em virtude da norma inserida no art. 22, I, da CF/88 (competência da União para legislar sobre processo)⁵. O referido Decreto rege o processo administrativo fiscal federal concernente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB): II, IE, IR, IPI, IOF, COFINS, PIS/PASEP, IPMF, CPMF, CIDE, CSLL, Empréstimos Compulsórios, Tributos abrangidos pelo SIMPLES, além das Contribuições Previdenciárias, incluídas as devidas a terceiros.

⁵ O Decreto nº 70.235/72 foi editado como ato administrativo do Poder Executivo com fundamento no Decreto-lei nº 822, de 5 de setembro de 1969. A seu turno, o Decreto-lei nº 822/69 foi ato dos Ministros da Marinha de Guerra, do Exército e da Aeronáutica Militar no uso de atribuições conferidas pelos AI-5 e AI-12 (respectivamente, 13 de dezembro de 1968 e 31 de agosto de 1969).

Como bem observa Assunção⁶, o Decreto de nº 70.235/72 teve como vício de origem o fato de haver nascido como obra de um regime de negação democrática, como já apontado por determinação do Decreto-Lei nº 822/69, fundado em dois atos institucionais autoritários: o de nº 5, de 13.12.68, e o de nº 12, de 31.8.69.

Na sua origem, como exemplo, o Decreto conferia poder discricionário à autoridade para acrescentar de metade o prazo para impugnação da exigência ou para prorrogar, pelo tempo necessário, o prazo para realização de diligência, semelhantemente ao que ocorre com os prazos judiciais do processo civil, até que o dispositivo que assim estabelecia (art. 6º) foi revogado pela Lei 8.748/93.

No tocante, o processo administrativo fiscal é composto de dois momentos distintos: o primeiro caracteriza-se por procedimento em que são prolatados os atos inerentes ao poder fiscalizatório da autoridade administrativa cuja finalidade é verificar o correto cumprimento dos deveres tributários por parte do contribuinte, examinando registros contábeis, pagamentos, retenções na fonte, culminando com o lançamento tributário. Conforme Neder⁷ este é, portanto, o ato final que reconhece a existência da obrigação tributária e constitui o respectivo crédito, vale dizer, cria o direito à pretensão estatal, a partir desse momento, a atividade administrativa pode ser inquisitória e destinada tão somente à formalização da exigência fiscal. O segundo inicia-se com o inconformismo do contribuinte em face da exigência fiscal ou, nos casos de iniciativa do contribuinte, com a decisão denegatória do direito pleiteado.

A partir daí está formalizado o conflito de interesses, momento em que se considera existente um verdadeiro processo, no exame da matéria, é indispensável a consideração de princípios constitucionais garantidores dos direitos individuais, assim como de outras normas de natureza infraconstitucional, pertinentes à espécie. Entre os princípios constitucionais, avultam aqueles referentes ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, à publicidade e à motivação. Alguns autores incluem também o princípio da formalidade, mas este não confere nota peculiar ao processo administrativo

⁶ ASSUNÇÃO, Lutero Xavier. **Processo administrativo tributário federal**: tributos de alçada da Secretaria da Receita Federal e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Bauru: EDIPRO, 1998.

⁷ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

fiscal, que se caracteriza pelo informalismo. Dentre as normas de natureza infraconstitucional, podemos citar os arts. 142, 149, 151 e 194 a 200 do CTN, o art. 2º, § 3º, da Lei nº 6.830/80, além de inúmeros dispositivos pertinentes do Regulamento do Imposto de Renda (RIR).

2.1 Princípios Aplicáveis

Inicialmente torna-se relevante uma abordagem filosófica acerca dos princípios. E nada mais adequado que partirmos do confronto travado entre as teorias de H. L. A. Hart e Ronald Dworkin.

O positivista-utilitarista Hart⁸ não reconhecia a existência dos princípios, pois considerava o ordenamento jurídico como uma combinação de regras primárias que estatuíam direitos e obrigações, e regras secundárias que regularizariam o ordenamento, conseqüentemente atribuindo autoridade as regras primárias. As regras secundárias eram regras de reconhecimento, alteração e julgamento.

Já o liberalista Dworkin⁹ afirma que os princípios são de fundamental importância para a base do ordenamento jurídico, defendendo a tese que o juiz no caso de lacuna na lei, utilizará os princípios e jurisprudência, sendo ele forte e seguro, objetivando uma única decisão correta. Sustenta Dworkin, que Hart ao esquecer os princípios estabelecia uma espécie de incongruência no ordenamento, pois deixava de conceder aos indivíduos outros direitos além daqueles transcritos nas regras.

A visão de Dworkin¹⁰ é que os princípios completam o ordenamento, por ora, chamando a atenção que o ordenamento jurídico e a teoria de Hart, eram insuficientes, ou seja, incompletas por não contemplarem os princípios.

O positivista Hart¹¹ não vislumbrava como era construído o conteúdo dos princípios, em resposta, Dworkin¹² destacava que em todo e qualquer sistema jurídico era necessário um teste para verificar a incidência de uma regra em

⁸ HART, H. L. A. **O conceito de direito**. Pós-escrito editado por Penelope A. Bulloch e Joseph Raz. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, maio 2001.

⁹ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução e notas de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

¹⁰ Ibid.

¹¹ HART, op. cit.

¹² DWORKIN, op. cit.

determinado ordenamento jurídico, esse teste denominado de Pedigree, seria feito através de uma regra de reconhecimento que identificaria por meio de uma característica geral as normas primárias pertencentes aos direitos de uma determinada comunidade, ou seja, partia do reconhecimento de sua fonte autorizadora.

Observa Dworkin¹³ que em determinado momento o juiz precisaria criar direitos no caso concreto. Nesse ínterim, Hart¹⁴ concorda, porém afirmando que em um ordenamento jurídico baseado em regras, quando presente lacuna na lei, o juiz teria que usar seu poder discricionário para solucionar essa ausência de abrangência do texto normativo.

De outra banda, Dworkin¹⁵ sustentava que a teoria de Hart se apresentava equivocada desde seus fundamentos, pois as lacunas não poderiam ser preenchidas por “discricionariedade” alguma, vez que deviam ser completadas pelos próprios princípios presentes dentro do ordenamento jurídico, mas Hart¹⁶ sustenta que mesmo adotando a Teoria de Dworkin, no momento de conflito de princípios, ao juiz, restaria adotar a discricionariedade, tendo que em algum momento realizar uma determinada escolha.

Dworkin¹⁷ alerta que provavelmente a teoria de Hart não repousava em um regime democrático de direito, pois sua teoria descabida estaria infringindo importantes princípios da democracia, pois estaria atribuindo poderes não legitimados aos juízes, não atribuídos pela sociedade, ferindo assim, a soberania como elemento preponderante na democracia, além de ferir o princípio da legalidade, sentenciando na ausência da legislação pátria.

Nos denominados *hard cases*, na visão de Dworkin¹⁸, o juiz deveria engajar-se na aplicação correta dos princípios na busca da única resposta correta, livrando-se da discricionariedade e das decisões frutos do *solipsismo* (apreciação individual-subjetivista) do julgador, método inadequado e desamparado pelo regime democrático de direito.

¹³ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução e notas de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

¹⁴ HART, H. L. A. **O conceito de direito**. Pós-escrito editado por Penelope A. Bulloch e Joseph Raz. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, maio 2001.

¹⁵ DWORKIN, op. cit.

¹⁶ HART, op. cit.

¹⁷ DWORKIN, op. cit.

¹⁸ Ibid.

Contemporaneamente, conforme enfatiza Streck¹⁹, a era dos princípios não veio para transformar o Direito em um império de decisões baseadas na consciência individual de cada julgador, e muito menos, causar o denominado “*panprincipiologismo*” no ordenamento jurídico, quer dizer, a criação de uma fábrica de princípios, equiparando-os equivocadamente com valores flutuantes tal como uma espécie de “ontologia” da qual se retirasse sua essência, transformando os princípios numa espécie de manifestação valorativa dessa ontologia, fazendo um retorno a uma espécie de realismo moral, totalmente pernicioso e enfraquecedor da autonomia do direito. Princípios, verdadeiramente possuem a função de resgatar o mundo prático no Direito. Por outro lado, decisionismos e/ou ativismos não são bons para a democracia, conforme salientado por Dworkin²⁰.

Ainda na visão de Streck²¹, os princípios possuem normatividade com características deontológicas, atuando no código como lícito/ilícito impondo-se como normas. Ao contrário, se são denominados de teleológicos, logo não possuirão força normativa, e conseqüentemente não estão aptos para modificarem a lei. Para Streck os princípios não podem ser utilizados como álibi teórico, sendo criados desvairadamente sem carga normativa, fazendo surgir o panprincipiologismo.

A partir dessa análise filosófica da função dos princípios dentro do ordenamento jurídico, passamos para a análise dos princípios inseridos no processo administrativo fiscal federal, que por sua vez, dependem do exame acurado dos princípios constitucionais (implícitos e explícitos), já que estes é que conferem estrutura e coesão ao ordenamento jurídico, os dispositivos legais que regem o processo administrativo fiscal, que se fundamentam em normas constitucionais e infraconstitucionais, devem ser analisados, interpretados e aplicados de forma o mais congruente possível com os princípios insculpidos na Constituição Federal.

¹⁹ STRECK, Lenio Luiz. **O que é isto – decido conforme minha consciência?**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

²⁰ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução e notas de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

²¹ STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e concenso: constituição, hermenêutica e teorias discursivas**. 5. ed. rev., mod. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

Logo, os princípios para Marins²² terão caráter de informar a criação da norma processual tributária e vetorar a hermenêutica e aplicação de norma positivada que venha a ser invocada onde houver Processo Tributário. Destaca o autor que os princípios serão cânones fundamentais deduzidos logicamente com a finalidade de oferecer uma investidura às normas processuais, administrativas ou judiciais, baseadas no princípio do Estado de Direito, que disciplinam a solução das lides tributárias e que compõem, frequentemente de modo caótico, o Direito Processual Tributário.

O devido processo legal é considerado o princípio fundamental do processo administrativo tributário por ser a base sobre o qual os outros se sustentam. Conforme Neder²³ representa a garantia inerente ao Estado Democrático de Direito de que ninguém será condenado sem que lhe seja assegurado o direito de defesa. Para Nery Junior²⁴ assinala que em seu sentido processual (*procedural due process*), o princípio do devido processo legal expressa as garantias elementares das quais derivam inumeráveis princípios de processo, seja administrativo ou judicial. Já Nunes²⁵ o devido processo legal é a própria concepção do processo como condição legítima, na democracia, de impingir a alguém a perda ou restrição parcial de seu patrimônio ou de sua liberdade.

O princípio do devido processo está amparado pelo texto constitucional no caput do artigo 5º, e assim sendo, as garantias do direito à vida, à igualdade, à segurança, também são tuteladas pelo referido princípio, nesse aspecto qualquer ameaça de ofensa a esses direitos poderá ser obstada por meio de investidas processuais.

O contribuinte encontra na garantia do devido processo legal a proteção contra os abusos do Poder Legislativo na utilização de meios indiretos de coerção ao pagamento de tributos, vedando os procedimentos de fiscalização tributária que promovem restrições à liberdade empresarial, econômica, profissional, objetivando compelir o sujeito passivo a cumprir o seu dever

²² MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

²³ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

²⁴ NERY JUNIOR, Nelson, Rosa Maria de Andrade. **Código de processo civil comentado**. 4. ed. São Paulo: RT, 1999.

²⁵ NUNES, Cleucio Santos. **Curso de direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

tributário. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal editou as seguintes súmulas: (Súmula nº 70) é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo, (Súmula nº 323) é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos, e a (Súmula nº 547) não é lícito a autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Já os direitos à ampla defesa e ao contraditório são manifestações do princípio do devido processo legal previsto no artigo 5º da CF. O princípio do contraditório tem íntima ligação com o da igualdade das partes, vez que cristalizado o crédito fiscal do Estado no ato de lançamento e notificado ao contribuinte, exprime-se a pretensão do ente tributante sobre o patrimônio do cidadão, e essa pretensão deverá submeter-se à cláusula constitucional segundo a qual ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal (art. 5º, LIV), sendo somente válida caso obedeça as garantias materiais e processuais dos contribuintes.

Salienta-se que no processo administrativo fiscal, há previsão específica para a observância do contraditório e da ampla defesa, já que a Lei nº 9.784/99, em seu artigo 2º, inciso X, prescreve “a garantia dos direitos à comunicação, à representação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígios”. Inclusive, o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes²⁶ determina a abertura de vista à parte contrária no caso de apresentação de esclarecimentos ou documentos pela outra parte, a não observância do princípio, gera a nulidade do processo.²⁷

O direito de petição é outro princípio presente no processo administrativo fiscal federal, assegurado no artigo 5º, XXXIV, “a”, da Constituição Federal que, diz ser a todos assegurado, independentemente do pagamento de taxas, o direito de petição aos Poderes Públicos, em defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder. O direito de petição é instrumento, por isso se considera uma garantia e não exatamente um direito, e nesse contexto, a

²⁶ Portaria MF nº 256/09.

²⁷ Normas Processuais – Ofensa aos Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa – Nulidade (Acórdão nº 101-93.294, DOU de 12/3/01).

autoridade não poderá furtar-se de apreciar o pleito do contribuinte, para a efetivação da garantia constitucional.

Conforme Nunes²⁸, no âmbito do processo tributário, a garantia do direito de petição cumpre papel relevante nos procedimentos administrativos, eis que a cobrança de tributos, ou outras medidas administrativas de caráter fiscal (apreensão de mercadorias, documentos, livros ou o começo de despacho aduaneiro), implicam a ameaça ou a consumação da privação do patrimônio do administrado, pois tais medidas intentadas pela autoridade pública podem representar ofensa a direito, ilegalidade ou abuso de poder.

Assevera Neder²⁹ que o direito de petição aos Poderes Públicos, assim como, o de interposição de recursos foram concebidos como proteção contra qualquer atitude arbitrária do Estado, observa que não apenas a Constituição Federal, mas, também, o Código Tributário Nacional é pleno de recomendações no sentido de prestigiar a dupla instância de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal, assegurando ao contribuinte insatisfeito com a manifestação da Administração a possibilidade de requerer uma segunda opinião.

Observa-se que o fato da Constituição consagrar o princípio de acesso à Justiça e garantir meio para que tal opere, não significa que a lei não possa disciplinar como se dará o exercício do direito, de acesso ao Poder Judiciário, e a garantia de efetividade do princípio do direito de petição. Todavia, as regras processuais deverão ser elaboradas por meio de lei para que relação processual possa se desenvolver ao menos, inspirada nos primados da legalidade e igualdade.

O artigo 5º, *caput* e inciso I, da Constituição Federal de 1988, prevê que todos serão iguais perante a lei, descrevendo o princípio da isonomia, também aplicado no processo administrativo fiscal, a aplicação desse princípio visa proteger a sociedade primordialmente contra o arbítrio administrativo, impelindo a prática de atos administrativos com fundamento em apreciações de natureza meramente subjetiva, ou seja, solipsistas.

²⁸ NUNES, Cleucio Santos. **Curso de direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

²⁹ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

Para Machado³⁰ o princípio da isonomia vincula não apenas o legislador, mas também o administrador e especialmente o juiz, os quais não podem permitir o surgimento de situações que favoreçam injustificadamente um contribuinte em detrimento dos demais, ou, o que é mais comum, beneficiem a Fazenda Pública em detrimento dos contribuintes em geral.

Numa visão formalista e dirigida apenas ao aplicador da lei, pode significar apenas o caráter hipotético da norma, a dizer que, realizada a hipótese normativa, a consequência deve ser igual, sem qualquer distinção decorrente de quem seja a pessoa envolvida. Assim, se a norma estabelece que quem for proprietário de imóvel deve pagar imposto, o imposto é devido, seja qual for o proprietário do imóvel, em cada caso.

Sinaliza ainda o autor a importância de ter em mente que o denominado “tratamento desigual para os desiguais” não é uma válvula de escape para arbitrariedades, mas sim, uma solução racional diretamente relacionada com um propósito legítimo. Por isso mesmo, é evidente que a condição “diferenciada”, exemplificando a da Fazenda Pública, não é suficiente para validar todos os privilégios que eventualmente se lhe concedem, tais como diminuição e até dispensa de honorários advocatícios de sucumbência, recursos que lhe são privativos etc.

No artigo 5º, inciso LVI, da Constituição Federal, encontra-se o princípio da proibição de prova ilícita, o referido artigo traz que “são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos”³¹, ainda mais, aquelas derivadas dessas prova ilícitas, também serão declaradas ilícitas supostamente. Nesse

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. A irretroatividade da Súmula Vinculante nº 24 a prescrição impeditiva da ação penal. **Nomos** - Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, 2010.

³¹ A Lei nº 9.784/99, em seu artigo 39, reproduz, literalmente, a disposição no inciso LVI da CF/88.

sentido, nasce a teoria dos frutos da árvore envenenada³², “*fruits of the poisonous tree*”, que faz comunicar o vício da ilicitude da prova obtida com violação a regra de direito material a todas as demais provas produzidas a partir daquela.

Destaca-se que a prova pode ser ilícita ou ilegítima, em sentido material ou formal, a primeira tem sua origem no momento formativo da prova, não é admitida pela ordem jurídica, a prova ilícita, seja porque contraria norma civil, penal ou, sobretudo, os princípios constitucionais. Em sentido material ocorre a violação de direitos fundamentais (v.g., invasão de domicílio, violação de sigilo, subtração a direitos fundamentais, escuta clandestina, constrangimento físico ou moral para obtenção de confissões etc.). Já em sentido formal, decorre da forma ilegítima pela qual ela produz, se a questão for ligada à lógica e a finalidade do processo, a proibição terá natureza processual e vem estabelecida por norma processual que considera a prova ilegitimamente produzida.³³

Outro princípio que deriva da Constituição Federal, precisamente no artigo 5º, inciso LX, é da publicidade dos atos processuais, do mesmo modo, elencado no artigo 37, *caput*. Conforme Nunes³⁴ essa garantia processual se estende aos procedimentos e processos administrativos justamente por imposição do artigo 37, *caput*, da CF/88.

Para Medauar³⁵ o princípio da publicidade deriva da necessidade de transparência e visibilidade da atuação administrativa que é reinvidicação geral da democracia administrativa, pois a Constituição de 1988 alinha-se a essa tendência de publicidade ampla a reger as atividades da Administração,

³² A nomenclatura surgiu de um preceito bíblico, onde uma árvore envenenada jamais dará bons frutos. Em Mateus: «*Guardai-vos dos falsos profetas, que vêm a vós com vestes de ovelhas, mas por dentro são lobos vorazes. Pelos seus frutos os conhecereis. Colhem-se, porventura, uvas dos espinheiros, ou figos dos abrolhos? Assim toda a árvore boa dá bons frutos, porém a árvore má dá maus frutos. Uma árvore boa não pode dar maus frutos, nem uma árvore má dar bons frutos. Toda a árvore que não dá bom fruto, é cortada e lançada no fogo. Logo pelo seus frutos os conhecereis.*» (Mateus 7:15-20). Em Lucas: «*Não há árvore boa que dê mau fruto; nem tampouco árvore má que dê bom fruto. Pois cada árvore se conhece pelo seu fruto. Os homens não colhem figos dos espinheiros, nem dos abrolhos vindimam uvas. O homem bom do bom tesouro do seu coração tira o bem, e o homem mau do mau tesouro tira o mal; porque a sua boca fala o de que está cheio o coração.*» (Lucas 6:43-45)

³³ Exemplificando, citam-se os art. 406 do CPC e arts. 206 e 207 do CPP, estes mencionados artigos encontram-se a admissibilidade da prova testemunhal.

³⁴ NUNES, Cleucio Santos. **Curso de direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

³⁵ MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

invertendo a regra do segredo e do oculto que predominava, vigorando agora, em todos os setores e âmbitos da atividade administrativa.

O inciso IV do art. 2º da Lei nº 9.784/99 estabelece o critério de divulgação oficial dos atos administrativos, “ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição”. E, a seguir no artigo 26 da mesma lei, está que o órgão competente perante o qual tramita o processo administrativo determinará a intimação do interessado para ciência ou a efetivação da diligência.

Conforme Neder³⁶, estes dispositivos confirmam a regra de publicidade dos atos constantes do processo administrativo e ressalvam a limitação da divulgação de informações sigilosas do processo, essas denominadas exceções derivam da observância do artigo 5º, inciso X do texto constitucional, na preservação da intimidade, a vida privada, a honra, a imagem das pessoas, e desse conflito de princípio, prepondera o direito ao sigilo sobre a publicidade.

O sigilo dos dados, no mesmo passo da publicidade, também não é absoluto, durante o processo administrativo se verifica, após a inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, a publicização processual. Ao teor do art. 53 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), tem-se que: “A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores”, ainda, observa-se que os acórdãos são publicados na imprensa oficial, citando o nome do contribuinte.

Nessa colisão de princípio, Alexy destaca que “na colisão de princípios, um cede diante do outro, mas isso não implica sua invalidade e tampouco que haja sido introduzida uma cláusula de exceção”.³⁷ A solução no caso concreto será através da ponderação dos bens ou interesses opostos, levando em consideração as peculiaridades do caso concreto para estabelecer entre princípios uma relação de precedência condicionada.

O CARF na ausência de norma expressa vem graduando as restrições à publicidade de atos processuais, diferentemente do julgamento das DRJs, que

³⁶ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

³⁷ ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

não possibilitam o conhecimento geral do seu conteúdo e evitando o tratamento desigual no julgamento de processos por órgãos distintos da Administração.³⁸

A Constituição Federal, no artigo 93, IX, estabelece que “todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade”, com a EC nº 45/2004, o dispositivo passou por ajustes. O princípio de fundamentar as decisões administrativas e judiciais, ou, motivação das decisões, trata-se de garantia do processo, pois se dirige a autoridade julgadora do processo judicial.

³⁸ Muito se tem de falado recentemente sobre a necessidade de que os julgamentos colegiados pelas Delegacias Regionais de Julgamento da Receita Federal sejam públicos, com a presença dos contribuintes envolvidos no litígio, bem como de seus advogados regularmente constituídos. Tal discussão surgiu a partir de questionamento formulado pela OAB-RJ junto à Superintendência da Receita Federal no Rio de Janeiro e à Delegacia Regional de Julgamentos no Rio de Janeiro e, considerando o silêncio eloquente das referidas autoridades, a questão foi judicializada por meio de impetração de Mandado de Segurança coletivo. Analisando a questão posta no Mandado de Segurança coletivo, entendeu o juiz da 5ª Vara Federal do Rio de Janeiro por deferir a medida liminar pleiteada, determinando a publicação prévia das pautas de julgamento e permitindo o comparecimento das partes e seus advogados para assistir às sessões de julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), podendo, inclusive, “ofertar questões de ordem sobre aspectos de fato da causa”. Considerando a indissociabilidade da publicidade dos julgamentos ao atendimento dos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, bem como a importância do advogado para o exercício pleno do Estado democrático de Direito, agiu com extrema sensibilidade o magistrado que deferiu a referida medida liminar. A propósito, a necessária intervenção da participação do advogado dos contribuintes nessas sessões de julgamento encontra guarida no Estatuto da OAB, em seu artigo 7º, do seguinte teor: *Art. 7º São direitos do advogado: VI - ingressar livremente:(...) c) em qualquer edifício ou recinto em que funcione repartição judicial ou outro serviço público onde o advogado deva praticar ato ou colher prova ou informação útil ao exercício da atividade profissional, dentro do expediente ou fora dele, e ser atendido, desde que se ache presente qualquer servidor ou empregado.* Dessa forma, se a Administração Pública deve obediência ao princípio da publicidade, essa garantia demonstra-se irrenunciável, sobretudo com relação ao contribuinte envolvido no litígio e seu respectivo advogado, que não podem ser tolhidos de ter ciência prévia das pautas, bem como de participar das sessões de julgamento. A despeito dos referidos princípios constitucionais anteriormente mencionados, as sessões nas Delegacias de Julgamento sempre foram fechadas e revestidas de um sigilo absolutamente divorciado de qualquer respaldo lógico ou jurídico. Acrescente-se, ainda, que a Administração deve voltar-se para o público e de forma pública e transparente na medida em que a coisa pública exige o tratamento adequado, sobretudo quando discute questões tão relevantes como as questões tributárias. Todavia, além da falta de fundamento para a realização das sessões de julgamento secretas, o que surpreende é a resistência injustificada da Receita Federal do Brasil em dar cumprimento a referida medida liminar e de permanecer na intolerável violação dos direitos fundamentais dos contribuintes. Tendo em vista a observância do Estado democrático de Direito, não há mais como admitirmos a injusta vedação de que os contribuintes e advogados participem das sessões de julgamento realizadas pela Receita Federal do Brasil, sob pena de tolerarmos a permanência de resquícios de um estado autoritário do qual a sociedade brasileira não tem saudades. MENDONÇA, Jean Cleuter Simões. Administração deve obediência ao princípio da publicidade. **Consultor Jurídico**, 17 fev. 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-fev-17/jean-cleuter-administracao-obediencia-principio-publicidade>>. Acesso em: 02 jul. 2014.

Para Marins³⁹ o primado da fundamentação descrito no art. 93, inc. IX da CF/88 está relacionada com o princípio do formalismo moderado, pois, embora deva ser reduzida a formalidade do ato ou da decisão administrativa, deve obedecer a critérios lógicos e assegurar o mínimo de formalismo necessário para que se conheça suficientemente seus supedâneos legais e fáticos; a fundamentação obrigatória está também relacionada com o princípio da motivação, que é princípio constitucional geral da Administração Pública, com a diferença que no procedimental e processual não haverá espaço para registros fáticos de conveniência e oportunidade que são próprios da atividade e não se coadunam com o caráter vinculado do procedimento e do Processo Administrativo.

Já Meirelles⁴⁰ afirma que “o agente da Administração, ao praticar o ato, fica na obrigação de justificar a existência do motivo, sem o que o ato será inválido ou, pelo menos, invalidável por ausência da motivação”.

O juiz poderá julgar de acordo com seu livre convencimento, porém deve explicitar as razões que o levaram a adotar tal solução ao caso de maneira que sua decisão não se configure em arbítrio. Nos termos do artigo 131 do CPC, “o juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento”.⁴¹ Também nesse sentido, o Art. 29 do Decreto 70.235, traz que, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias”.

Segundo Nunes⁴² o dever de fundamentar as decisões não se resume a obrigação meramente burocrática e formal, de sorte que a autoridade poderia atender a mínima fundamentação, a referida fundamentação implica em narrar os fatos, enfrentar os argumentos expendidos pelas partes, valorar se as provas são idôneas e concluir e logicamente com os argumentos de vencimento

³⁹ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

⁴⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

⁴¹ BRASIL. **Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973**. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869compilada.htm>. Acesso em: 19 abr. 2014.

⁴² NUNES, Cleucio Santos. **Curso de direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

utilizados, pois ao contrário a decisão deverá ser declarada nula, conforme disposição constitucional.

2.2 Julgamento em Primeira Instância - DRJ

Inicialmente é lavrado o auto de infração ou a notificação de lançamento, o sujeito passivo é intimado⁴³ para cumprir a obrigação ou se defender. Não cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade competente declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão da RFB, pelo prazo de 30 dias, para a cobrança amigável. Decorrido esse prazo sem que tenha havido pagamento do débito, o sujeito passivo será declarado remisso e o procedimento encaminhado à cobrança executiva. Note-se que neste caso o procedimento não se convolará em processo, uma vez que inexistiu impugnação.⁴⁴

Agora resistindo ao auto de infração, notificação de lançamento ou apreensão da autoridade administrativa, o sujeito passivo, através da defesa administrativa, dará início ao processo administrativo. Observa-se que não é peça exclusiva da atividade da advocacia, pois qualquer pessoa física ou jurídica com capacidade civil poderá subscrevê-la, em causa própria ou em nome do sujeito passivo, neste último caso sempre dotado de procuração.

É denominada de “impugnação” a defesa administrativa nos termos dos artigos 14 e seguintes do Decreto nº 70.235/72. Admitida a impugnação, o primeiro efeito será a suspensão imediata da exigibilidade da obrigação tributária nos termos do artigo 151, inc. III do CTN. Essa admissibilidade é reconhecida

⁴³ Com relação a intimação para apresentação da defesa, esta poderá ser dar sob três modos distintos, o primeiro de maneira pessoal, o segundo via postal e o terceiro, amparado pelo artigo 23 do Decreto 70.235/72, por meio eletrônico. Em regra, a intimação pessoal será efetuada pelo próprio agente fiscal da Receita Federal do Brasil, na repartição fiscal ou no estabelecimento do autuado, por meio da coleta da assinatura do contribuinte, havendo recusa do contribuinte, o agente fiscal deverá declarar tal circunstância, considerando a fé pública da investidura do fiscal, sua declaração valerá como intimação feita. Tratando-se da intimação postal, a postagem será executada pela Fazenda Federal como alternativa à intimação pessoal, seguindo a cópia do auto de infração ou notificação de lançamento com aviso de recebimento (AR), devidamente instruída com os documentos relativos à infração cometida. Por fim, a intimação por meio eletrônico, depende da autorização do sujeito passivo, nesse caso, a Fazenda Pública fornecerá endereço eletrônico ao contribuinte ou responsável, dando-lhe inclusive orientações sobre a manutenção, o qual servirá de meio de contato para fins de intimação processuais. Observa-se que de acordo o parágrafo 1º do artigo 23 do Decreto nº 70.235/72, resultando improfícuo um dos meios ordinários de intimação do sujeito passivo, poderá ser realizada intimação por edital.

⁴⁴ Art. 21. BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm>. Acesso em: 19 abr. 2014.

quando cumprido os requisitos em relação ao tempo (requisito temporal), às pessoas, ao interesse processual (requisito da legitimidade e do interesse) e à forma (requisitos formais).

Ressalta-se, entretanto, que a legislação local não poderá discrepar dos princípios e garantias constitucionais de processo, e a partir da superação do juízo de admissibilidade, originada pela interposição da impugnação pelo sujeito passivo, é dado início ao processo administrativo fiscal. Observa-se que no âmbito federal, o processo administrativo não comporta a cobrança de taxa para movimentar a máquina administrativa para decidir os conflitos de natureza fiscal, vez que o direito à impugnação não implica utilização de serviço público, e, além disso, exigir qualquer tributo para o desempenho do exercício de defesa do contribuinte resultaria no cerceamento do direito à ampla defesa (artigo 5º, LV da CF/88).

Nessa primeira instância, os órgãos julgadores têm autonomia reduzida, devendo seguir o entendimento da RFB expressos em atos oficiais (Instruções normativas, pareceres normativos, Portarias e soluções de consulta vinculantes). Porém, são totalmente livres para decidir nos casos em que não se encontram adstridos as normas complementares citadas, bem como em relação à apreciação das provas nos termos do Art. 29 do Decreto 70.235/72. Há poucas hipóteses de procedência do pedido pleiteado pelo contribuinte, no todo ou em parte, são aquelas nas quais se discutem somente aspectos de fato, demonstráveis objetivamente com documentos juntados à impugnação, por meio da apresentação de documento hábil que comprove o pagamento do tributo, ou se houver prova de que o fato gerador não ocorreu, do mesmo modo havendo erro na formulação da autuação (por exemplo, erro na data do fato gerador), ou ainda preterição do direito de defesa, nesses casos, a DRJ tem total liberdade para cancelar a exigência, seja por vício formal ou por vício material.

Salienta-se no regime processual administrativo da DRJ, caberá ao sujeito passivo alegar toda a matéria de defesa e requerer as provas com que pretende desconstituir a pretensão administrativa, como a finalidade é rever a legalidade, não poderá ser admitido que a exigência tributária venha prevalecer em prejuízo de provas ou diligências não requeridas pelo impugnante⁴⁵, e por

⁴⁵ NUNES, Cleucio Santos. **Curso de direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

isso, o art.16 do Decreto 70.235/72, inc.IV, caso o impugnante pretenda a produção de prova pericial e queira indicar assistente técnico, deverá informar os dados de tal assistente na impugnação, bem como formular os quesitos que queira que sejam respondidos, sob pena de considerar como não formulados.⁴⁶ Também se observa no art.18 do Decreto 70.235/72 que “A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando no art. 28.

Os julgadores de primeira instância de julgamento normalmente são vinculados à mesma organização que prolatou o ato impugnado, realizado pela Delegacia de Receita Federal de Julgamento (DRJ), órgão de deliberação interna e natureza colegiada da Receita Federal, no âmbito das quais os julgamentos são feitos por Turmas Julgadoras, compostas de servidores da Administração Fazendária.⁴⁷

As delegacias de julgamento são compostas unicamente por agentes fiscais da RFB ou por inativos da carreira, o órgão é composto por turmas de julgamento e cada uma é composta por cinco julgadores, tendo um presidente que comandará as sessões, a nomeação dos presidentes de turma e dos julgadores compete ao Secretário da Receita Federal, mediante indicação do Delegado da DRJ. Ao julgador incumbe elaborar relatório, voto e ementa nos processos em que for relator, propor diligência e proferir voto. Salvo se autorizado pelo presidente da Turma, o relator deverá pautar seus processos para julgamento ou propor diligências no prazo de 30 dias, contados da distribuição.⁴⁸

⁴⁶ Conforme o artigo 30 do Decreto nº 70.235/72, os laudos técnicos terão sua valorização limitada, pois estabelece que “os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia de outros órgãos federais congêneres serão dotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a im procedência desses laudos ou pareceres”.

⁴⁷ BRASIL. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2009/lei11941.htm>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

⁴⁸ Compete ao presidente deliberar sobre a proposta de diligência, restando discordância sobre a matéria, será submetida à turma, que decidirá. Na hipótese de realização de diligência, o relator deverá pautar o feito para julgamento depois de 15 dias do recebimento do processo com a diligência concluída. NUNES, Cleucio Santos. **Curso de direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

As decisões das DRJ serão tomadas por maioria simples de votos, não se admitindo abstenções e cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade, ao final, as decisões serão resultadas em acórdãos.

Os julgadores estarão impedidos de participar do julgamento de processos em que tenham participado da ação fiscal em litígio; e cônjuge ou parentes, consanguíneos ou afins, até o terceiro grau, inclusive, interessados na lide. Inclusive, a suspeição de julgador pode ser arguida nos termos do artigo 20 da Lei nº 9.784/99, e poderá ser declarada pelo julgador ou suscitado por qualquer membro da Turma, cabendo ao arguido, nesse caso, pronunciar-se sobre a alegação, que, não sendo por ele reconhecida, será submetida à deliberação da Turma. No caso de impedimento ou suspeição do relator, o processo será redistribuído a outro membro da Turma.⁴⁹

No tocante, o artigo 15 do Decreto nº 70.235/72 salienta que a “impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência”, e é requisito essencial do auto de infração ou notificação constar expressamente a data de parâmetro inicial para contagem do prazo, é considerado peremptório, ou seja, não é prorrogado pela autoridade administrativa, a contagem é contínua, não sofrendo interrupções, começando a fluir do dia da intimação. Nos termos do artigo 5º do Decreto em questão, o já referido prazo de 30 dias será contado excluindo o dia do começo (*dies a quo*) e incluindo-se o do fim (*ad quem*), não devendo iniciar ou vencer em dia que não tenha expediente na Administração Tributária competente para receber o pedido de impugnação, observado os artigos 172 e 175 do CPC.

O artigo 16 do referido Decreto, não estabelece quais os elementos de qualificação que deverão integrar a peça, tal qual sucede com o artigo 282, Inciso II, do CPC. Ainda no artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, o inciso V, incluído pela Lei nº 11.196/2005, traz que o sujeito passivo mencione na impugnação se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada a cópia da petição, vez que as decisões administrativas estão sujeitas à revisão do Poder Judiciário, e desse modo, não faria sentido que

⁴⁹ Portaria MF nº 58/2006, artigos 19 a 21.

a impugnação administrativa tomasse seu curso normal se a Justiça deverá se pronunciar a respeito da matéria, restando prejudicado o processo administrativo.⁵⁰ Ainda o parágrafo único do Art.38 da Lei 6.830/80⁵¹ e a Súmula Nº1 do CARF⁵², trazem a observância da hipótese de renúncia ao processo administrativo diante da propositura de ação judicial.

É de grande importância salientar, conforme o disposto no artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, que toda a matéria de defesa deverá ser suscitada, pois a questão de fato ou direito que não for expressamente impugnada não será considerada para fins de decisão. A juntada após a impugnação deverá ser requerida á autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das decisões previstas nas alíneas do parágrafo anterior.⁵³ Frisa-se que no âmbito do processo eletrônico, algumas

⁵⁰ O artigo 26 da Portaria nº 58/2006 do Ministério da Fazenda, possui disposição expressa: “O pedido de parcelamento, a confissão irretratável da dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte contra a Fazenda Nacional de ação judicial com o mesmo objeto importa a desistência do processo”.

⁵¹ Art. 38. A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos. Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

⁵² Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

⁵³ No caso de proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância nos termos do Decreto 70.235/72, artigo 16, parágrafos 5º e 6º.

normas específicas sobressaem no âmbito do processo federal, encontrando-se previstas na Portaria RFB nº259/2006.⁵⁴

Os artigos 27 a 32 do Decreto nº 70.235/72 disciplinam o julgamento do processo administrativo em primeira instância, onde demonstra que a prioridade de julgamento, será para os processos que envolvam indícios de crime contra a ordem tributária, objeto de representação fiscal para fins penais, valor da exigência de crédito tributário de valor atualizado superior a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), além de preenchimento dos requisitos do artigo 71 da Lei nº 10.741 (Lei do Idoso).

O artigo 31 disciplina os termos de decisão no processo administrativo em primeira instância de julgamento, inicialmente, ressalva que a autoridade julgadora, antes de passar ao exame da impugnação, deve adotar medidas para sanear algumas irregularidades ou nulidade existente no processo desde que a falha seja passível de saneamento, devendo na presença de qualquer irregularidade, retornar ao órgão local para devida instrução. Logo, se instruído cumprindo todas as formalidades, o julgador passa ao conhecimento das questões apresentadas pelos interessados.

Frisa-se, ainda, que o artigo 31 do processo administrativo fiscal elenca os elementos essenciais da decisão, isto é, o relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação.

⁵⁴ Art. 2º. A impugnação, o recurso e os demais atos e termos processuais produzidos eletronicamente deverão ser assinados mediante utilização de certificado digital emitido no âmbito da Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil) e serão enviados à RFB por meio do Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (e-CAC), disponível na Internet, no endereço <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. (Redação dada pela Portaria RFB nº 574, de 10 de fevereiro de 2009). § 1º. A comprovação do envio dos documentos dar-se-á de forma eletrônica, mediante recibo. (Redação dada pela Portaria RFB nº 574, de 10 de fevereiro de 2009). § 2º. O teor e a integridade dos arquivos enviados, bem assim a observância dos prazos, é de inteira responsabilidade do sujeito passivo. § 3º. A utilização de meio eletrônico desobrigará o sujeito passivo de protocolar os documentos em papel na RFB. (Redação dada pela Portaria RFB nº 574, de 10 de fevereiro de 2009). § 4º. Os meios de prova que não puderem ser apresentados em forma eletrônica serão protocolados em unidade da RFB. (Redação dada pela Portaria RFB nº 574, de 10 de fevereiro de 2009). § 5º. Os comprovantes originais de deduções, os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram. Art. 3º. A impugnação, o recurso e os documentos que os instruem serão protocolados de forma eletrônica, considerando-se como data de protocolo a data e hora de recebimento dos dados pelo e-CAC. § 1º O recebimento pelo e-CAC será efetuado das 8 às 20 horas, horário de Brasília. § 2º. Para efeito do disposto no caput e no § 1º, o horário estará sincronizado em conformidade com o disposto na Resolução nº 16, de 10 de junho de 2002, do Comitê Gestor da ICP-Brasil. § 3º. A tempestividade da impugnação ou do recurso será aferida pela data e hora referida no caput.

O relatório deverá descrever os fatos para conhecimento das autoridades que compõem o órgão colegiado de julgamento que irão votar decidindo a controvérsia, todas as ocorrências relevantes do processo de maneira sucinta e sem redundâncias, a ausência absoluta do relatório gera a anulação da decisão.

Já os fundamentos legais, não podem prescindir da exata motivação⁵⁵, não bastando apenas informar a norma aplicável ao caso, vez que se tornará fundamental ao sujeito passivo exercer o seu direito de defesa.

A decisão é a parte em que o julgador encerra o litígio, exprimindo na decisão “nego provimento ao recurso”, “dou provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento”, ou “não conheço do recurso interposto fora do prazo legal”.⁵⁶

A ordem de intimação, por sua vez, é o ato em que se dá ciência da decisão ao contribuinte e, nos termos do artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, “da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos 30 (trinta) dias seguintes à ciência da decisão”. Do mesmo modo, que a impugnação, o recurso voluntário suspende os efeitos da decisão de primeira instância na parte controvertida, conforme o caso. O recorrente deve atentar ao prazo legal que inicia sua contagem a partir da ciência da decisão.

Nesse íterim, o recurso deverá ser dirigido ao Delegado da Receita Federal, em seguida, superado o juízo de admissibilidade recursal, esta autoridade encaminhará a medida recursal para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão julgador de segunda instância que, com o advento da MP nº 449/2008, convertida em Lei nº 11.941/2009, sucedeu ao Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

⁵⁵ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando: I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses; II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública; IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório; V - decidam recursos administrativos; VI - decorram de reexame de ofício; VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais; VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

⁵⁶ O artigo 459 do CPC descreve que se o pedido é certo, é vedado ao juiz proferir sentença ilíquida. Assim, ainda que o direito do contribuinte, não se apresente com provas suficientes, o processo deve ser convertido em diligências para a apuração exata do valor devido. BRASIL. **Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973**. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869compilada.htm>. Acesso em: 19 abr. 2014.

2.3 Julgamento em Segunda Instância - CARF

O artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal/88 prevê que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e os acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. A Constituição, portanto, consagrou os princípios da ampla defesa e do duplo grau de jurisdição, assegurando aos sujeitos passivos da obrigação tributária o direito de recorrer da decisão que lhes seja desfavorável, logo o duplo grau é inerente ao princípio constitucional da ampla defesa que tem, com pressuposto, a dupla apreciação dos processos administrativos.

Na segunda instância do processo administrativo federal, o julgamento cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), de acordo com a previsão legal do artigo 37 do Decreto nº 70.235/72, seguindo as disposições do Regimento Interno do próprio CARF, é um órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009.

As decisões proferidas pelo CARF serão de autoria de mais de um conselheiro, já que se trata de órgão colegiado. Isso significa que sua composição é formada por representantes da Fazenda e da sociedade⁵⁷, diferentemente das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ), que são formadas unicamente por membros do Poder Público. Cumpre observar, que a escolha de conselheiro representante da Fazenda Nacional recairá dentre os nomes constantes de lista tríplice elaborada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e a de conselheiro representante recairá dentre os nomes constantes de lista tríplice elaborada pelas confederações representativas de categorias econômicas de nível nacional e pelas centrais sindicais.

A finalidade primeira do CARF é

julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, embargos de declaração, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.⁵⁸

⁵⁷ Artigos 28 a 40 do Anexo II da Portaria do Ministério da Fazenda nº 256/2009.

⁵⁸ Artigos 1º do Anexo I da Portaria do Ministério da Fazenda nº 256/2009.

Conforme Segundo⁵⁹, no CARF ocorrerá um julgamento menos submisso, ensejando um mais efetivo controle da legalidade do ato impugnado, do ato impugnado. Talvez por isso a legislação tributária federal tenha, nos últimos anos, tentando restringir o acesso do sujeito passivo aos Conselhos de Contribuintes, anterior denominação do CARF, no que foi considerada inconstitucional pelo STF.

Consoante noção cediça será nessa instância de julgamento, que o contribuinte terá condições de ter analisada, de maneira pormenorizada, a veracidade da imposição realizada pela Receita Federal do Brasil (RFB) das “multas de ofício”, ou seja, nesse Conselho de Contribuintes será analisada de maneira precisa a caracterização do elemento subjetivo “dolo” caracterizador das penalidades nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Mas ressalva-se, como já salientado no artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, toda a matéria de fato e de direito deverá ser alegada na impugnação destinada a DRJ.

Nessa instância recursal, ainda que o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72 vede a autorização em regra para juntar novos documentos ou se requerer novas provas ou diligências, existe a possibilidade quando presentes as exceções: (i) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (ii) refira-se a fato ou direito superveniente; e (iii) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.⁶⁰ Todavia, conforme salienta Neder⁶¹, em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado. Ainda há entendimento majoritário no CARF pela recepção de provas em sede de recurso voluntário, ainda que não preenchidos os requisitos legais da excepcionalidade

⁵⁹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

⁶⁰ Art. 16, § 4º. BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm>. Acesso em: 19 abr. 2014.

⁶¹ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

anteriormente referida⁶², além do elucidativo conteúdo do Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nº 591/2014⁶³.

Assim, vencido o contribuinte em primeira instância de julgamento, ele terá condições de recorrer dentro do prazo de 30 (trinta) dias, sob pena de preclusão, que visa garantir a realização do ato em determinado tempo com também fixa o lapso de tempo para a passagem de uma etapa processual para a próxima.

O recurso voluntário dispensa formalidades de identificação completa do recorrente, tal qual ocorre na impugnação, pois todas as informações constam já descritas na peça de defesa. Torna-se necessário sim, a elaboração de petição

⁶² Neste sentido, veja-se a decisão no Acórdão nº 103-19.789 do Primeiro Conselho de Contribuintes, *DOU* de 29/01/1999: “Processo Administrativo Fiscal – Princípio da Verdade Material – Nulidade. A não apreciação de documentos juntados aos autos depois da impugnação tempestiva e antes da decisão fere o princípio da verdade material com ofensa ao princípio constitucional da ampla defesa. No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento. Preliminar acolhida. Recurso provido”.

⁶³ Parecer da PGFN Nº591/2014 – 11. Ao longo do processo de formação e cobrança do crédito tributário existem inúmeras formas de questioná-lo, seja ao longo do processo administrativo fiscal, seja em âmbito judicial, sendo que a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, **flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos**, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária de acordo com os fatos que aconteceram na realidade, como podemos perceber na leitura da decisão a seguir colacionadas do CARF: “Processo administrativo. Preclusão. Conforme precedentes desta Corte, **o processo administrativo fiscal visa primordialmente ao controle de legalidade dos atos da Administração, pelo que as normas relativas à preclusão devem ser interpretadas com menos rigor**, especialmente aquelas relacionadas às fases postulatória e instrutória do procedimento. Nessa linha, não restam preclusas questões jurídicas invocadas pelo contribuinte apenas em sede de recurso voluntário quando este contesta a tributação em sede de impugnação, ainda que por outros fundamentos. Recurso especial provido apenas para determinar o retorno dos autos ao colegiado *a quo* para apreciação das razões recursais não conhecidas sob o fundamento de preclusão” (Ac 9101-00.525, j. 26.01.2010). 12. A própria Receita Federal do Brasil se comprometeu com princípio da verdade material, garantindo que a tributação se de dentro das bases legais, permitindo a retificação quando apresentada prova inequívoca de erro, como percebemos na SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 146, de 28 de novembro de 2006: ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário EMENTA: REVISÃO DE DÉBITO INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA. **Em obediência ao princípio da verdade material, cabe a retificação de débitos inscritos em Dívida Ativa da União quando o sujeito passivo apresentar prova inequívoca de ocorrência de erro**, nos termos do art. 147 do CTN. Inexiste prazo para que a autoridade administrativa reveja de ofício o lançamento ou retifique de ofício a declaração do sujeito passivo a fim de eximi-lo total ou parcialmente do crédito tributário não extinto. 13. O Superior Tribunal de Justiça reconhece a necessidade de prevalência do princípio da verdade material na esfera tributária, como podemos perceber na decisão abaixo: **O lançamento pode ser revisto se constatado erro em sua feitura, desde que não esteja extinto pela decadência o direito de lançar da Fazenda. Tal revisão pode ser feita de ofício pela autoridade administrativa (art. 145, inciso III, c/c 149, inciso IV, do CTN) e a pedido do contribuinte (art. 147, §1º, do CTN). Precedentes.** (REsp 676.378/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/12/2009, DJe 16/12/2009)

para interposição do recurso, identificando o recorrente pelo nome, informando o tipo de recurso (Recursos Voluntário), com o devido pedido de processamento da petição juntamente com as razões anexas para o órgão recursal competente.

Conforme o artigo 151, inciso III do CTN, as interposições dos recursos sujeitos ao PAF suspendem a exigibilidade do crédito tributário, o efeito suspensivo impede ou adia a produção imediata dos efeitos da decisão de primeiro grau, impedindo a Fazenda de cobrar o débito fiscal enquanto não ocorrer a decisão definitiva no processo administrativo.⁶⁴ Nessa mesma linha, o Superior Tribunal de Justiça, decidiu, nos Embargos de Divergência no REsp nº 850.332/SP, DJ de 12/8/08, que os recursos interpostos contra a não homologação de compensação tributária estão abrangidos pela regra suspensiva do artigo 151 do Código Tributário Nacional.⁶⁵

Outra especificidade advém do efeito devolutivo, que transfere as questões alegadas pelo contribuinte no processo, visando seu reexame. Baseado no brocado *tantum devolutum quantum appellatum*, o reexame será realizado somente sobre a matéria devolvida no teor do recurso voluntário. No entanto, segundo Cabral:

Não tem o Conselho de tornar integral um recurso limitado a este ou aquele ponto decisão. Caso o conselheiro perceba haver sido cometida injustiça contra o sujeito passivo, poderá deixar consignado em seu voto ou erro da decisão a fim de que a autoridade lançadora corrija de ofício o equívoco cometido.⁶⁶

⁶⁴ Atualmente já previsão expressa no art. 74 da Lei 9430 que os recursos contra não homologação também suspendem a exigibilidade do crédito tributário.

⁶⁵ TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. COMPENSAÇÃO. PROCESSO ADMINISTRATIVO EM TRAMITAÇÃO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA. VIABILIDADE. 1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do EREsp 850.332/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 12/8/2008, pacificou entendimento segundo o qual, enquanto pendente processo administrativo em que se discute a compensação do crédito tributário, o fisco não pode negar a entrega da Certidão Positiva de Débito com Efeito de Negativa - CPD-EN, ao contribuinte, conforme o art. 206 do CTN. 2. Interpretação do art. 151, III, do CTN, que sugere a suspensão da exigibilidade da exação quando existente uma impugnação do contribuinte à cobrança do tributo, qualquer que seja. 3. Recurso especial provido.

⁶⁶ CABRAL, Antônio da Silva. **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1993.

Segundo Shoueri e Souza⁶⁷ a Administração ao exercer o controle da legalidade do ato administrativo, não deve ficar adstrita ao alegado provado no processo, mas buscar aquilo que realmente é verdade.

No que tange a análise de extensão do efeito devolutivo na análise do recurso parcial, são três as hipóteses a serem observadas. A primeira, o sujeito passivo não contesta especificamente a matéria, por ausência de conhecimento jurídico, nesse acontecimento, a autoridade, no exercício do controle de legalidade, deve aplicar o direito aos fatos, quer seja ele alegado ou não pelo contribuinte. A segunda hipótese, o contribuinte se conforma em relação ao acolhimento pelo julgador de primeira instância, mas resta um aspecto factual que poderia ser contestado. Diante disso, o CARF assenta o entendimento que a sua competência é de julgamento de recursos interpostos com a finalidade de revisar a decisão da DRJ, fatos que não geraram a irresignação dos contribuintes, não se prestam para que o julgador substitua os interessados no exercício de provar o alegado. E por fim, a terceira hipótese incide sobre questão não impugnada referida à matéria jurídica, a qual sua apreciação prescinde de novas provas, limitando a apreciação do conselheiro por carência de novos elementos para decidir qual seria a norma aplicável ao caso.⁶⁸

No entanto, atualmente, as matérias não contestadas em sede de impugnação não mais poderão ser objeto de recurso voluntário, haja vista a definitividade do crédito tributário não impugnado (art. 17 c/c art. 21 do PAF). Assim, se o contribuinte não impugna, ou impugna, mas não apresenta recurso contra determinado “fato”, o CARF, em regra não poderá analisar a matéria, exceto matéria de ordem pública, como, por exemplo, a decadência, sob pena de caracterizar decisão *extra petita*. Se o contribuinte contesta determinado fato, independentemente do direito alegado, o CARF é livre para aplicação do direito que entender cabível, ainda que tal tese não tenha sido aventada pelo recorrente.

Um ponto importante e controverso a ser observado é o recurso voluntário originado do recurso de ofício da Fazenda Pública quanto a ocorrência

⁶⁷ SHOUERI, Luís Eduardo; SOUZA, Gustavo Emílio Contrucci A. de. **Verdade material no processo administrativo Tributário**: processo administrativo fiscal. Coordenação de Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1998. v. 3.

⁶⁸ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

do *reformatio in pejus*. Conforme Neder, se o contribuinte recorreu, ele o fez para obter decisão mais favorável, seria injusto e mesmo ilógico piorar-lhe a situação em benefício do Fisco que teve a oportunidade de fazê-lo quando da instrução do processo. O contribuinte quando recorre, o faz no sentido da reforma da decisão para melhor. Desse modo, com relação as razões apresentadas pelo recorrente, o órgão julgador deve pronunciar-se, dando-lhe provimento ou negando, pois se reformasse para pior, estaria, de certa forma, decidindo *extra petita*.⁶⁹ Já Nunes afirma que, caso a situação do sujeito passivo se agrave com o recurso, deverá ser aberta oportunidade de apresentar recurso voluntário contra essa decisão, alertando o autor, caso haja eventual agravamento da decisão favorável ao sujeito passivo inicialmente, sua linha principiológica leva ao entendimento de que é possível *reformatio in pejus*, desde que garantida a possibilidade de recurso pelo prejudicado.⁷⁰

Nesse ínterim, o recurso de ofício⁷¹ não é um recurso propriamente dito, a sua ocorrência remete a matéria de eficácia da decisão de primeira instância favorável ao sujeito passivo para nova apreciação pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tornando-se, para desconforto e prejuízo do contribuinte, novamente exigível o crédito tributário. Nesse instante, abria-se o prazo de 30 (trinta) dias ao sujeito passivo para que o possibilitasse a interposição de recurso voluntário para a apreciação pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, fazendo surgir a decisão final que encerrava o processo administrativo fiscal. Todavia, com as alterações ocorridas em 2009 (v. RICARF/09), não mais resta ao contribuinte a possibilidade de interpor recursos voluntários à CSRF nos casos de provimento de recurso de ofício pelo CARF. A revogação desse direito do contribuinte pela Lei nº 12.096/2009, tem efeitos importantes no processo, vez que extingue o duplo grau de jurisdição. Portanto, no regime atual, deixa de existir o recurso voluntário para a CSRF em face de decisão de provimento de remessa obrigatória (provimento de recurso de ofício), não significa que essa

⁶⁹ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

⁷⁰ NUNES, Cleucio Santos. **Curso de direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

⁷¹ Atualmente, o valor a que se refere o inciso I do artigo 34 do Decreto Lei nº 70.235/72 é de R\$ 1.000.000,00, incluindo o principal, juros, correções e multas, conforme a Portaria/MF nº 3 de 2008. Valor esse verificado por processo, no caso de apensamento de processos, havendo algum cujo valor supere essa cifra, deverá ser desapensado e remetido de ofício ao CARF.

decisão seja irrecorrível, uma vez que remanesce ao contribuinte vencido na remessa oficial o direito de promover o recurso especial sempre que houver matéria de divergência. A diferença é que o extinto “recurso voluntário para a CSRF” não exigia fundamentação vinculada, já que o contribuinte poderia invocar toda a matéria processual ou de mérito cabível no próprio recurso voluntário, enquanto que a atual configuração legal do recurso especial apenas permite a interposição diante da existência de divergência.

Nota-se que o contribuinte, quando sucumbido, tem direito à interposição de dois recursos, isto é, impugnação endereçada a DRJ e recurso voluntário ao CARF, enquanto na hipótese de recurso de ofício lhe é permitida apenas a impugnação. No entanto, a Portaria do Ministério da Fazenda nº256/2009, limitadamente, diante da possibilidade de apresentação de recurso especial de divergência contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício, coloca o contribuinte adstrito a discutir apenas as questões que apresentem interpretações divergentes sobre a aplicação de um dispositivo legal, diferentemente da possibilidade anterior, da interposição de recurso voluntário, caracterizado pelo seu efeito devolutivo.

Em segunda instância de julgamento, a legislação federal prevê dois recursos: (i) embargos de declaração, e (ii) recurso especial. O primeiro caberá “quando o acórdão contiver *obscuridade, omissão ou contradição* entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma”. O recurso especial poderá ser interposto contra a decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.⁷²

2.4 Julgamento em Instância Especial - CSRF

Como anteriormente referido, cabe a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) a apreciação de dois recursos, os embargos de declaração e o recurso especial.

Nos termos do artigo 64, do Anexo II, da Portaria/MF nº256/2009, os embargos de declaração caberão quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os fundamentos, ou for omitido ponto

⁷² Art. 64 do Anexo II da Portaria do Ministério da Fazenda nº 256/2009.

sobre o qual devia pronunciar-se a turma, suas hipóteses de cabimento como se podem verificar, são as mesmas do processo civil. É discutido doutrinariamente se os referidos embargos se tratam de recursos em *sentido stricto*, pois não teriam a função natural de viabilizar a revisão da decisão ou de se obter a nulidade do que restou decidido.⁷³ As regras dos artigos 64 a 66 do Anexo II, cabem embargos de declaração na segunda instância administrativa para corrigir *obscuridade, contradição, omissão* entre a decisão e seus fundamentos, ou quando for omitido ponto que o órgão julgador deveria pronunciar-se.

A legitimidade para a interposição de embargos de declaração cabe ao (i) conselheiro; (ii) procurador da Fazenda Nacional; (iii) os delegados de julgamento; (iv) o titular da unidade da Administração Tributária encarregada da execução do acórdão; ou (v) o recorrente. No prazo de 5 (cinco) dias os embargos deverão ser apresentados, devidamente instruídos com petição fundamentada dirigida ao presidente da Câmara, tendo sua admissibilidade apreciada por Conselheiro designado pelo presidente da Câmara, na hipótese de rejeição, o despacho do Presidente nesse sentido será definitivo, se acolhido será submetido à deliberação da turma. Ainda, importa salientar que a não demonstração da inexatidão ou do erro importará na rejeição de plano do requerimento, por despacho irrecorrível do presidente, do requerimento que não demonstrar com precisão a inexatidão ou o erro.⁷⁴

Com relação ao Recurso Especial, para a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) está reservada a competência de julgar o referido recurso⁷⁵, sendo interposto contra quem der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF⁷⁶. É pressuposto para que se dê seguimento ao recurso especial o prequestionamento das matérias nas peças processuais, observa-se que essa demonstração deve ser precisa.⁷⁷ A divergência deverá ser demonstrada

⁷³ NUNES, Cleucio Santos. **Curso de direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

⁷⁴ Ibid., p. 330.

⁷⁵ Portaria/MF nº 256/2009, Anexo II, artigo 9º.

⁷⁶ Portaria/MF nº 256/2009, Anexo II, artigo 64.

⁷⁷ Destaca o parágrafo 4º do artigo 67 da Portaria/MF nº 256/2009, Anexo II, que no caso de divergência o recurso indicará até duas decisões divergentes por matéria, devendo tais decisões não ter sido superadas (§ 10º, art. 67, Anexo II). Aduz o parágrafo seguinte “na hipótese de apresentação de mais de dois paradigmas, caso o recorrente não indique a prioridade de análise, apenas os dois primeiros citados no recurso serão analisados para fins de verificação da divergência”.

analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que dirijam de pontos específicos no acórdão recorrido, devendo o recurso, ser instruído com cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até duas ementas.⁷⁸

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é composta de por três turmas. Compete à CSRF processar e julgar recurso especial contra decisões de câmara, de turmas ordinárias ou de turma especial, sendo que, à Primeira, Segunda e Terceira Turmas da CSRF compete processar e julgar os recursos especiais da Primeira, Segunda e Terceira Seções, respectivamente.⁷⁹

Ao Pleno do CSRF caberá a uniformização das decisões divergentes das turmas, por meio de resoluções. As controvérsias sobre interpretação e o alcance de normas processuais aplicáveis ao CARF, serão de responsabilidades do Presidente. Todas as regras procedimentais de julgamento pelos órgãos do CARF estão definidas nos artigos 52 a 63. O destaque deve ser dado ao artigo 62 da Portaria/MF nº 259/2009, que destaca a vedação aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacionais, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.⁸⁰

O artigo 67 do RICARF estabelece a competência da CSRF para o recurso especial administrativo, e seu parágrafo primeiro define o que se considera como sendo “outra câmara ou turma” para fins da caracterização da divergência⁸¹, em seguida, nos parágrafos 2º a 10, estão apresentadas as

⁷⁸ Nos termos do § 8º, art. 67, Anexo II, “quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da emenda for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou da Imprensa Oficial”.

⁷⁹ NUNES, Cleucio Santos. **Curso de direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

⁸⁰ Ibid., p. 329.

⁸¹ Art. 37 do PAF e art. 67, Anexo II do Regimento Interno do CARF. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. § 1º Para efeito da aplicação do caput, entende-se como outra câmara ou turma as que integraram a estrutura dos Conselhos de Contribuintes, bem como as que integrem ou vierem a integrar a estrutura do CARF.

condições formais e materiais que dizem respeito ao cabimento do recurso⁸², que em síntese, relacionam-se a contrariedade do recurso à súmula administrativa, não cabimento de julgamento que contenha anulação da decisão primeira instância, exigência de prequestionamento da matéria recorrida, exigência da comprovação formal da existência da divergência, exigência de demonstração analítica do teor da divergência, e por fim, exigência de que a divergência não esteja superada.

Ocorrem duas hipóteses de vedação regimental ao recurso, a primeira análise parte da proibição de recorrer à Câmara Superior quando a decisão seja de anulação do julgamento de primeiro grau, pois para que seja cabível o recurso especial, nos termos do Decreto Lei nº 70.235/72 com alteração promovida pela Lei nº 11.941/09, basta que se comprove a divergência quanto à interpretação atribuída pelo CARF ao mérito da anulação.

Conforme Marins⁸³ é perfeitamente possível que câmaras ou turmas distintas adotem distintas interpretações sobre causas de anulabilidade de julgamentos de primeira instância. Assim, o mesmo fato pode, em idênticas situações, conduzir a 2 (dois) diferentes resultados, sendo compreendido como suficiente para a anulação do julgamento de primeira instância por uma turma e insuficiente por outra, configurando a dissidência jurisprudencial que é, precisa e exatamente, a hipótese legal de cabimento do recurso especial para a CSRF. Ao

⁸² § 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância. § 3º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria préquestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais. § 4º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até duas decisões divergentes por matéria. § 5º Na hipótese de apresentação de mais de dois paradigmas, caso o recorrente não indique a prioridade de análise, apenas os dois primeiros citados no recurso serão analisados para fins de verificação da divergência. § 6º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido. § 7º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas. § 8º Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou da Imprensa Oficial. § 9º As ementas referidas no § 7º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade. (Redação dada pela Portaria MF nº 446, de 27 de agosto de 2009). § 10. O acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado.

⁸³ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

vedar o conhecimento de recurso sobre esse conteúdo, o RICARF limitou onde a lei não limita, o que conduz à ilegalidade da vedação constante da segunda parte do parágrafo 2º do artigo 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

E, do mesmo vício padece a proibição de interposição de recurso especial de decisão, de qualquer das câmaras ou turmas, que aplique súmula de jurisprudência administrativa. Primeiramente, porque a adoção de súmula como fundamento de decidir não é impedimento válido ao manejo do recurso; não há precisão legal nesse sentido e a portaria-regulamento RICARF – não tem competência para inovar nessa matéria. Em segundo lugar, porque mesmo a aplicação de súmula pode se dar de forma divergente para fatos idênticos, o que configuraria, sem sombra de dúvidas, o dissídio jurisprudencial. E por fim, porque determinada câmara ou turma pode decidir pela não aplicação da súmula e assim, a contrário sensu, estabelecer divergência de entendimento jurisprudencial.

Em virtude dessas considerações, pode-se afirmar que sendo a interposição tempestiva e demonstrada satisfatoriamente a divergência jurisprudencial, não poderá o Presidente da câmara recorrida negar seguimento ao recurso especial, em sede de juízo de admissibilidade, com base no parágrafo 2º do artigo 67 do RICARF, por ausência de fundamento de validade em lei processual em sentido estrito, ferindo, portanto, o artigo 22, inciso I da CF/88 que prescreve a competência legislativa da União para essa matéria.

O prazo para interposição do recurso especial será no prazo de 15 (quinze) dias, de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenda dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais⁸⁴. Essa transcrição converte esta modalidade recursal em mero “recurso de divergência”, que tem por objetivo a unificação da jurisprudência do CARF, restando ao CSRF exercer apenas a função uniformizadora da dissidência jurisprudencial do CARF.

Os pressupostos para admissibilidade do recurso especial são 2 (dois), ou seja, (i) tempestividade da apresentação e (ii) existência da divergência. A Lei nº 70.235/72 dada as alterações da Lei nº 11.941/09, não descrevem

⁸⁴ Portaria/MF nº 256/2009, Anexo II, artigo 68.

expressamente quais são as regras sobre o processamento do recurso especial, tendo que recorrer ao RICARF, que dedica os artigos 67 a 71 para descrever os comandos regimentais sobre cabimento e admissibilidade do recurso de divergência.

Mister se faz resultar, que após as etapas recursais do processo administrativo fiscal federal pode se concluir que, três situações são plausíveis para o contribuinte: a primeira hipótese é de provimento à impugnação, em que não caiba o recurso de ofício, liberando-se o contribuinte do pagamento da exigência fiscal, razão pela qual inexistente interesse de dar seguimento ao processo. A segunda diz respeito aos casos em que o contribuinte, embora tenha logrado êxito total na sua defesa, a lei determina a interposição de recurso de ofício. Nesse caso, a decisão do Conselho do órgão administrativo que mantém a exoneração procedida pela DRJ completa o julgamento em primeira instância. Na terceira, o interessado não tem interesse em recorrer ou perde o prazo para apresentação do recurso à instância superior. Tem-se que a definitividade da decisão favorável ao contribuinte extingue o crédito tributário conforme prevê o artigo 156, inciso IX, do CTN.

Todavia, quando a decisão torna-se desfavorável definitivamente ao contribuinte, as resultantes são as seguintes: (i) e exigibilidade do crédito tributário que estava suspenso, volta a vigorar, (ii) o crédito tributário pode ser cobrado, (iii) o prazo prescricional para a propositura da ação de execução, por parte da Fazenda Pública, volta a fluir, (iv) inicia-se a contagem do prazo de 60 dias para a Fazenda propor a ação de execução fiscal, caso haja medida cautelar fiscal deferida pelo juiz, e principalmente para essa pesquisa, (v) com a constituição definitiva do tributo, no caso de crime contra a ordem econômica, nos termos do art. 83 da Lei nº 9.430/96, ter-se-á:

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

final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (*Redação dada pela Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010*).⁸⁵

Portanto, constata-se a competência exclusiva da Autoridade Tributária para o lançamento definitivo, fazendo com que haja reflexos para a representação fiscal para fins penais somente a partir da decisão final no processo administrativo.

2.5 Multas de Ofício - Art. 44 da Lei nº 9430/96, e aplicabilidade dos Arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64)

A multa é pena, uma espécie de sanção imposta ao autor (contribuinte) de um ato ilícito (sonegação, fraude ou conluio), consistente na agressão a um bem jurídico (erário público) tutelado pelo Estado.

Com relação especificamente as multas fiscais, denominadas de sanções administrativas, atuam como medidas repressivas a uma conduta reprovável, ou seja, o não adimplemento do montante tributário devido. Inicialmente multas, originadas por simples inadimplemento do tributo, possui caráter objetivo, sem necessitar a demonstração de dolo ou culpa do contribuinte em débito com o Fisco. O objetivo principal nesse caso será de impor um castigo e repreensão ao sujeito passivo.

No entanto, ocorrem situações, que a lei tipifica multas qualificada e agravada simultaneamente, conferindo à fiscalização, aqui nesse caso a Receita Federal do Brasil (RFB), o poder de agravar as sanções, que chega até 225% do valor dos tributos⁸⁶, na hipótese de incidência dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 e falta de atendimento à intimação.

⁸⁵ BRASIL. **Lei do Ajuste Tributário nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei943096.htm>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

⁸⁶ Parte significativa da doutrina defende a tese que em determinados casos, as multas aplicadas possuem feição confiscatória, por terem caráter de agressividade aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Já o Superior Tribunal Justiça tem se pronunciado da seguinte forma: “*A tese de que a multa apresentaria natureza confiscatória, por sua vez, inadmite exame na via do recurso especial*”. AgRg no Ag 1225571 / RS.

Conforme Martins⁸⁷, o tributo é norma de rejeição social, devendo ser estudado pela Economia, Finanças Públicas e Direito, de modo que os profissionais dessas áreas possam fornecer o modelo ideal para o político, a fim de que a norma indesejável tenha sua carga de rejeição reduzida à menor expressão possível. Porém, com se sabe, os tributos não são originados a partir do modelo sinteticamente apresentado pelo autor, mas sim, são projetados de modo a manter o nível de receita do Estado em níveis compatíveis com suas despesas correntes, tornando os tributos, a principal fonte de receitas do Estado.

Portanto, torna-se imperativo, o cumprimento dos deveres impostos pela lei, no que se refere ao adimplemento dos créditos devidos aos entes tributantes, com a ocorrência do fato gerador das obrigações fiscais. Ao contrário, o Estado não terá como manter suas atividades essenciais. O consentimento ao tributo é uma tendência irreversível, principalmente no direito europeu e norte-americano.

Nesse íterim, a obrigação tributária, por ser uma norma coercitiva, o seu não cumprimento acarretará sanções, e uma destas penas, no âmbito da Receita Federal do Brasil são as denominadas “multa de ofício”, que pode ser qualificada e agravada, assumindo nítido caráter punitivo ao contribuinte inadimplente com o Fisco.

A Lei nº 9.430/96 é a principal norma disciplinadora das multas punitivas a serem aplicadas no descumprimento das obrigações tributárias no âmbito federal, nos casos de lançamento de ofício, calculadas sobre a totalidade ou diferença do tributo. Prevê multa de 75%, nos casos de falta de pagamento, recolhimento após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, nos termos do artigo 44, inciso I.

O § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 impõe a aplicação de multa equivalente a 150% do valor do tributo devido, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.⁸⁸ O § 2º do mesmo dispositivo ainda prevê o agravamento das multas previstas nos incisos I e II,

⁸⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Curso de direito tributário**. 2. ed. Belém: CEJUP, 1993. v. 1.

⁸⁸ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

impondo sanções de 112,5% e 225%, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimações para prestar esclarecimentos e fornecer arquivos e documentos que a Receita Federal exige que sejam guardados pelo contribuinte.

Nesse diapasão, verifica-se que, somente em caso de comprovação, pela autoridade administrativa (RFB), do intuito sonegador, do evidente intuito de fraude, poderá a fiscalização impor sanções qualificadas e agravadas ao sujeito passivo. No entanto, são lavradas infrações pela administração tributária federal, com qualificações embasadas nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que em determinados casos, são originadas sem a devida atenção do agente fiscal, no modo de identificação fundamental do elemento subjetivo “dolo” do contribuinte.

Deve atentar-se no sentido, se a culpa pode ser presumida, para fins de responsabilidade tributária, o “dolo” jamais. Em matéria penal, diante da garantia constitucional da presunção de inocência, torna-se imperioso que o auto de infração seja lastreado por uma descrição detalhadamente de um fato típico doloso, imputado ao sujeito passivo, evitando-se qualquer tipo de presunção superficial.

Em atenção aos requisitos de identificação do elemento subjetivo, os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda têm mantido cautela na apreciação dos julgamentos de casos em que a fiscalização impõe sanções qualificadas diante de presunções superficiais, quando se torna impossível a identificação dolosa do contribuinte na conduta.

Nesse sentido o Primeiro Conselho de Contribuintes da Quarta Câmara decidiu no processo nº 13830.001551/99-46, que são rendimentos tributáveis os valores recebidos através de bens imóveis para pagamento de serviços prestados sem vínculo empregatício, devendo ser considerado para tal fim o valor atribuído aos bens na data da sua percepção. No lançamento discutido neste caso, o órgão decidiu que, em mera omissão de rendimento, é incabível o agravamento da multa de ofício, vejamos:

Neste particular, cabe observar que, o agravamento da multa se dá quando se constata a presença de fraude, dolo ou simulação, no intuito de eximir-se do cumprimento da obrigação tributária em prejuízo do erário público. No entender deste relator não restou

comprovada a fraude ou simulação na forma definida no art. 72 da Lei nº 4.502 de 1964, devendo portanto ser excluído o agravamento da multa de ofício.

No julgado do Acórdão 104-17869, também do Primeiro Conselho de Contribuintes da Quarta Câmara que verificada a ocorrência de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada e justificada, presumiu-se a ocorrência de omissão de rendimentos tributáveis na DRJ. No entanto, afastou-se, a aplicação da multa agravada em razão de não estar presente o evidente intuito de fraude previsto no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Isso porque, conforme o Acórdão 104-19682 do 1º Primeiro Conselho, o conceito de evidente intuito de fraude não se presume e escapa à simples omissão de rendimentos quando ausentes condutas materiais bastantes para sua caracterização, sendo injustificada a imposta multa agravada, vejamos:

Na parte relativa ao agravamento da multa de ofício, verifica-se que não foram imputados à recorrente, nenhuns dos seguintes comportamentos:

- Falsidade material;
- Falsidade ideológica;
- Deixar de atender intimações.

Estamos, portanto, diante de simples omissão de rendimentos ou declaração inexata, completamente ausente qualquer prova de dolo e, como fraude não se presume, não há como prosperar a exasperação da penalidade, devendo a multa de ofício agravada de 150%, ser reduzida para a multa de ofício normal de 75%.

O 1º Conselho de Contribuintes vem entendendo que os depósitos bancários, geradores do lançamento tributário, ainda que autorizados da presunção legal para que a autoridade administrativa realize o lançamento do imposto de renda, não são elementos ensejadores de multa de ofício qualificada no percentual de 150%, pois se torna necessário que haja descrição e incontestada comprovação da ação ou omissão dolosa, na qual fique evidente o intuito de sonegação, fraude ou conluio. Do mesmo modo, mesmo que sejam tributáveis os rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício decorrentes de atividade profissional e não submetidos à incidência na declaração de ajuste anual, tal omissão, por si só, não evidencia o intuito de fraudar a autoridade administrativa afastando-se a multa qualificada imposta. Ainda, embora a omissão de

rendimentos provenientes de aluguel, de ganho de capital na alienação de bens a qualquer título, seja tributável, a simples omissão, também não caracteriza diretamente a fraude ou a simulação, portanto não há que se agravar a multa aplicada.

Nesses casos empíricos, percebe-se que o Conselho de Contribuinte, ao receber os processos com tipificações lastreados no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, vem demonstrando minúcia na apreciação do elemento subjetivo dolo que deve ter o sujeito passivo na omissão do lançamento do tributário para a caracterização de sonegação, fraude ou conluio⁸⁹, e desse modo, em muitos casos, anula a exasperação da multa de ofício para 150%, fazendo regredir para 75% nos termos do art. 44, inc. I da Lei nº 9.430/96, pois conforme o CARF, não basta ao fisco entender ter presentes “fortes evidências de intuito de fraude” na conduta do contribuinte.

Recentemente no acórdão nº 2202-002.164, o CARF reconheceu que o suposto planejamento tributário, quando identificado que a convicção do contribuinte é de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação a prática e da intenção final dos seus negócios, não há com ser reconhecido o dolo necessário à qualificação de multa, elemento este constante do caput dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Só é considerado válido o planejamento tributário, conjunto de medidas e atos adotados pelo contribuinte na organização de sua vida econômica fiscal, se este anteceder o fato gerador e pautar-se pela legalidade, com o afastamento de qualquer forma de simulação em relação aos atos e negócios praticados.

Assim como no acórdão nº 3202-001.075 o CARF se manifestou no sentido de que para a aplicação da multa qualificada é necessária a comprovação da prática pela contribuinte, de quaisquer das condutas previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, logo, a apresentação de DIPJ, DACON e DCTF com os valores zerados, mas com a indicação de que a empresa se encontrava em atividade e com a realização de alguns recolhimentos

⁸⁹ Conclui-se que é imprescindível, a presença de ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, para que o CARF reconheça a manutenção da multa qualificada.

dos tributos, não indica a prática de sonegação, fraude ou conluio, mas somente importa em inconsistência nas informações, mostrando-se tal fato insuficiente para o agravamento da multa de ofício.

15. Cabe salientar que descabe a aplicação da multa de 150% sobre a suposta alegação de dolo, o que é um absurdo, visto que atuada jamais omitiu rendimentos como jamais deixou de apresentar documentação comprobatória dos valores a recolher;

16. A impugnante apresentou todas as planilhas solicitadas, toda a documentação requerida e dentro dos prazos concedidos, não estando caracterizado o dolo. Está claro que a própria Autoridade Fiscal reconhece que a impugnante sempre apresentou toda a documentação solicitada no tempo hábil, jamais omitiu quaisquer informações para suprir o pagamento do imposto

17. Logo, a multa de 150% do valor do tributo devido demonstra, portanto, deve ser julgada totalmente insubsistente, por imperativo de lei e da justiça.

O CARF no acórdão nº 1401-000.816 descaracterizou a multa qualificada nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 devido ao não reconhecimento de dolo/fraude, vez que o contribuinte não se opôs a colaborar com a fiscalização, inclusive respondendo a todas as intimações conquanto não tenha tido condições de atendê-las plenamente em alguns prazos, descabe o agravamento de multa, mormente quando a consequência do não atendimento redundou em arbitramento do lucro.

Todavia, quando efetivamente identificado os elementos identificadores do dolo, conforme identificado no acórdão nº 107-06453 quando há evidência nos autos do processo de que o sujeito passivo ocultou integralmente receitas obtidas com a execução de contratos de prestação de serviços, e o fez de tal forma que apresentou prejuízo nos dois primeiros anos-calendários, furtando ao conhecimento do fisco a ocorrência do fato gerador do imposto, há fundamento na imposição da imposição fiscal de 150% sobre o crédito tributário.

Com relação ao acórdão nº 102-45030, no mesmo sentido da manutenção da multa de ofício qualificada, o CARF julgou que a omissão de expressiva e vultosa quantia de rendimentos não oferecidos à tributação na declaração anual de rendimentos e percebidos inquestionavelmente de forma duvidosa, demonstram a manifesta intenção dolosa do agente tipificando a infração tributária no rol dos crimes de sonegação fiscal, sendo conduta que fere

o disposto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, e que justifica a aplicação da multa agravada.

A atenta leitura do citado dispositivo reza que a multa será cobrada nos casos de evidente intuito de fraude definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 20 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. Estes dispositivos legais definem e tipificam juridicamente o que deve ser entendido como dolo ou fraude, ou seja, não estabelecem qualquer tipo de penalidade.

O entendimento do CARF, como demonstrado no Acórdão nº 108-07569, é que o contribuinte enquadrado no “Simples” em vários anos sucessivos, quando, na verdade, auferia receita muito superior à declarada, também dá fundamento à aplicação da multa qualificada no percentual de 150% nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Nesse ínterim, outras condutas utilizadas pelos contribuintes no entendimento do CARF também sofrem a reprimenda do CARF por meio da manutenção da multa qualificada. Veja a falta de comprovação, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, da origem do ingresso de numerário na empresa, autoriza a presunção legal que as obrigações foram pagas com receitas mantidas à margem da escrita, cabendo ao contribuinte a prova da improcedência desta presunção, caso contrário, é mantida a aplicação da multa de ofício. Nessa senda, se caracteriza fraude a não ocorrência da prestação de serviços, quando formalizada através de documentos exclusivamente para justificar a transferência de recursos e contabilização de despesas. Ainda, é mantida a aplicação de multa qualificada, quando ocorre a dedução de custos apoiados em documentos inidôneos, registrados com evidente intuito de fraude.

EMENTA: MULTA QUALIFICADA — PRESUNÇÃO — presunção não é aspecto que, por si só, impeça à autoridade constituir a multa qualificada, em especial, quando não for o único elemento formador da convicção de ter o infrator agido ou se omitido intencionalmente. Vários fatos apontam para a circunstância de o sujeito passivo ter ocultado dolosamente a ocorrência da hipótese de incidência em valores superiores aos declarados. Se, por um lado, a presunção serviu para o propósito de quantificar tal omissão, por outro, não foi o único expediente probatório

empregado pela autoridade para caracterizar a omissão em termos qualitativos, principalmente, no que se refere ao seu aspecto volitivo.

No acórdão nº 107-08405 o CARF entendeu que a dedução de despesas financeiras, sem comprovação do suprimento e, ainda, despesas de arrendamento mercantil e de viagem, sem demonstração de que foram necessárias às atividades da empresa, entendeu o Conselho que os indícios levantados pela fiscalização formaram um conjunto probatório suficiente para caracterizar o evidente intuito de fraude, justificando o agravamento da multa, nesse sentido:

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS — SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO. O fato de constar na escrituração da empresa que houve suprimento de numerário por sócio implica na obrigação da mesma comprovar, a efetiva entrega do numerário bem como sua origem, para que não fique caracterizada a omissão de receitas. A não comprovação por parte da contribuinte autoriza a presunção, nos termos do art. 282 do RIR/99, de que esses valores se originaram de recursos da pessoa jurídica, provenientes de receitas mantidas à margem da tributação. Trata-se de presunção legal, em que cabe à contribuinte o ônus da prova.

CUSTOS NÃO COMPROVADOS. Não provada a efetiva prestação dos serviços à contribuinte, com documentos hábeis e idôneos, mantém-se a glosa.

DESPESAS FINANCEIRAS. Mantém-se a glosa das despesas financeiras, apenas daquelas cuja comprovação do suprimento não foi efetuada.

LUCRO REAL — DESPESAS DESNECESSÁRIAS. Mantém-se a glosa de despesas, por não ter sido comprovado que as despesas de arrendamento mercantil e de viagem foram necessárias às atividades da empresa.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Os indícios levantados pela fiscalização formam um conjunto probatório suficiente para caracterizar o evidente intuito de fraude.

No mesmo sentido da manutenção da multa qualificada, entende o CARF que a utilização de notas inidôneas pelo contribuinte na comprovação de custos ou despesas operacionais também caracteriza a intenção de burlar a vigilância da autoridade fazendária, impedindo-lhe o conhecimento do fato gerador do imposto, e enseja a aplicação da multa qualificada prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96,

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS — NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS -. CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS — Compete ao contribuinte comprovar os seus custos, despesas operacionais e encargos com documentos hábeis e idôneos, justificando-se as glosas em relação às parcelas apropriadas contabilmente a esse título que não forem comprovadas ou estiverem lastreadas em documentos que não atendam a esses requisitos.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS — NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS -. CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS — Compete ao contribuinte comprovar os seus custos, despesas operacionais e encargos com documentos hábeis e idôneos, justificando-se as glosas em relação às parcelas apropriadas contabilmente a esse título que não forem comprovadas ou estiverem

lastreadas em documentos que não atendam a esses requisitos.

CONFISCO — A vedação ao confisco, como limitação ao poder de tributar, previsto no art. 150, inciso IV, da Carta Magna, não alcança as penalidades, por definição legal (CTN, art. 3º).

O CARF também se pronunciou no sentido de manter a exigência da multa de ofício qualificada no julgamento do processo nº 13921.000213/2003-42, entendendo que a exploração de atividade mercantil regular aliada, ainda, à ocultação da movimentação financeira dela decorrente, de molde a escapar da incidência de tributos, caracteriza evidente intuito de fraude a ensejar a exasperação da multa de ofício prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Com efeito, viu-se do relato que o contribuinte praticara atividades mercantis - daí a sua caracterização, pela fiscalização, como empresa individual -, e que, além disso, ocultou a movimentação financeira dela decorrente, de molde a escapar da incidência de tributos e, evidentemente, que o fez conscientemente, isto é, dolosamente. Tivesse o recorrente oferecido os rendimentos que auferiu como pessoa física, mesmo tendo exercido regular atividade mercantil, eventual diferença de tributos em razão de sua qualificação como pessoa jurídica não ensejaria a aplicação de multa qualificada, porque a clareza dos atos que teria praticado, sem sombra de dúvidas, afastaria qualquer argumento de dolo.

[...]

Em decorrência dos fundamentos acima expostos, e já me antecipando em relação à penalidade aplicável, entendo cabível a exigência a multa qualificada de 150% sobre as irregularidades fiscais detectadas, devendo, portanto, para a contagem do prazo decadencial, ser aplicada a regra contida no art. 173, do CTN.

No acórdão nº 1101-001.006 os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitaram a arguição de nulidade do auto de infração, decidindo que a

conduta da contribuinte de apresentar DIPJ zerada e de não declarar em DCTF qualquer valor a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, tendo auferido nos três anos calendário abrangidos pelo procedimento fiscal receitas em valores vultosos, obtida a partir dos livros fiscais de apuração do ICMS e dos valores constantes da GIA revelam que conscientemente visou eximir-se do recolhimento desse imposto e dessas contribuições, e justifica a aplicação da multa qualificada.

(i) foi aplicada a multa de 150%, prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, a todas as infrações, haja vista a prática reiterada de omissão de receitas por três anos-calendário consecutivos e devido ao montante total omitido, R\$ 67.109.220,09.

O CARF também no acórdão 2202-002.427 manteve a multa qualificada, pois entendeu que no conjunto probatório evidenciou que os atos formais praticados divergiam da real intenção subjacente, caracterizando-se de fato a prática de simulação, perpetrada mediante articulações de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Correta a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% quando restar evidenciado nos autos o intuito de fraude. Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido.

O acórdão nº 1101-001.066 descreve minuciosamente o comportamento do CARF na manutenção da multa de ofício qualificada em decorrência das circunstâncias previstas no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Nesse caso, a qualificação da multa foi efetuada pela fiscalização com a seguinte justificativa:

Foi aplicada a multa de 150% prevista no inciso II do artigo nº 957, Decreto nº 3000/99 a todas as infrações deste auto de infração, haja vista a prática reiterada do contribuinte de omissão de receitas por três anos-calendário consecutivos e devido ao montante total omitido, que chegou a R\$ 67.109.220,09 nesses três anos.

No referido acórdão, por unanimidade de votos, rejeitaram a arguição de nulidade do auto de infração entendendo, diante da certeza que contribuinte

apresentou a DIPJs e DCTFs, sem as devidas informações de débitos de tributos de maneira a fraudar o Fisco, acrescentando-se ainda, que as GIAS informadas à Secretaria da Fazenda, bem como o próprio relatório de conhecimento de fretes indicaram que a empresa estava em atividade, caracterizando seu procedimento de omissão de receitas como conduta de receitas como conduta reiterada visando omitir do fisco federal os tributos devidos.

Por fim, no acórdão nº 1402-001.405 verificou-se inicialmente, como de praxe, que o contribuinte alegou que a penalidade aplicada deveria ser de 75% ao invés da multa qualificada de 150%, consubstanciado no fato de ter atendido às intimações da Fiscalização, mas em breve análise, percebe-se que tal defensiva, diria respeito ao contra ataque somente do eventual agravamento da penalidade, e não da qualificação, como reza a disposição do artigo 44, § 2º da Lei nº 9.430/96.

No tocante, o julgador entendeu que a multa de 150% sobre o imposto de renda e contribuições apuradas com base em provas diretas, prevista no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9430/96, com redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/07, foi aplicada tendo em vista a intenção dolosa do contribuinte de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador.

Ressalvou o eminente julgador no referido acórdão, de maneira coerente e acertada, que para o enquadramento do ilícito fiscal nos dispositivos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, há necessidade que esteja caracterizado o “dolo”. Frisando ainda, que o dolo se relaciona com a consciência e a vontade de agir, e atua com elemento de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502/64, nos artigos 71, 72 e 73, ou seja, deve estar presente a vontade de praticar a conduta, para a subsequente obtenção do resultado. Devendo restar demonstrada que a conduta praticada teve o intuito “*consciente*” voltado a suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidas, assim como ocorrido no âmbito da apreciação da omissão de receitas baseada na diferença entre os valores de vendas apontadas nos documentos fiscais e os registros nos documentos de transferências de veículos, no mesmo sentido, da análise da omissão de receitas baseado na alienação de veículos sem emissão de notas fiscais, vejamos:

O contribuinte declarou a menor expressivos valores de receita durante todos os meses de 2007. Comprovou-se à exaustão, com expressa concordância do recorrente, que valores efetivos de

vendas consignados em notas fiscais não correspondiam aos efetivos valores das negociações entabuladas. Logrou também a autoridade fiscal demonstrar que houve vendas sem emissão de notas fiscais. Esses procedimentos configuram, sem dúvida, a intenção dolosa na sua conduta com o propósito de impedir ou retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador, enquadrando-se na hipótese prevista no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964 (sonegação). Esse 'animus', vontade de querer o resultado, ou assumir o risco de produzi-lo, ficou evidenciado e demonstrado nos autos, não podendo ser considerado mero erro de ordem material, sem a caracterização de qualquer intuito doloso, posto que não se trata de atos isolados, mas reiteradamente praticados pelo contribuinte em todos os meses dos ano-calendário de 2007, e em relação a inúmeras operações realizadas no mesmo período.

Concluindo, na análise estrita desses dois itens, que os argumentos do recorrente quanto a ausência de dolo se mostraram insubsistentes diante dos elementos coligidos pela Fiscalização, mantendo a exasperação da multa de ofício exigida pela autoridade administrativa.

Como se depreende, conclui-se nas análises dos julgados do CARF, que o órgão julgador de segunda instância, demonstra cautela e minúcia ao tratar das multas de qualificadas impostas pela Receita Federal, com fulcro no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, vez que há necessidade taxativa da identificação do elemento subjetivo dolo na conduta do contribuinte.

Coerentemente o CARF atua como um freio diante da postura arbitrária do Fisco, que por muitas vezes simplesmente presumem que os contribuintes agem com intuito fraudulento, que não colaboraram com a fiscalização ao se negarem a omitir informações que reputam protegidas pelo manto de diversas garantias constitucionais, como por exemplo, o sigilo bancário.

Convém resultar, que em virtude dos julgados analisados, o Fisco deve fazer prova contundente e cabal da suposta conduta fraudulenta do contribuinte, de modo que seja confirmada a multa de ofício qualificada nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pois o próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 112, dispõe que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade, ou punibilidade e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação, e observou-se a partir da leitura do referido artigo, que o CARF atua

em observância imperativa ao artigo 112 do CTN, na análise da exasperação da multa de ofício.

2.6 A Representação Fiscal para Fins Penais

A Portaria da Receita Federal nº 2.439 de 21 de dezembro de 2010, no seu artigo 1º trata do dever de representação do Auditor-Fiscal Federal do Brasil (AFRFB) de formalizar a representação fiscal para fins penais perante o Delegado ou Inspetor-Chefe da Receita Federal do Brasil responsável pelo controle do processo administrativo fiscal sempre que, no exercício de suas atribuições, identificar atos ou fatos que, em tese, configurem crime contra a ordem tributária e contra a Previdência Social.

O artigo 2º da Portaria descreve que identificado os fatos em tese, deverá o Delegado ou Inspetor-Chefe da Receita Federal do Brasil responsável pelo controle do processo administrativo fiscal, “*protocolizá-la*” no prazo máximo de 10 (dez) dias contados da data em que tiver conhecimento do fato.

Importa-nos aqui é o artigo 4º, vez que a “*representação fiscal*” para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, definidos nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, será “*formalizada e protocolizada*” em até 10 (dez) dias contados da data da constituição do crédito tributário. (Redação dada pela Portaria RFB nº 3.182, de 29 de julho de 2011).

Nota-se aqui, diante da interpretação normativa da Portaria da RFB nº 2.439/2010, a nítida omissão com relação a exigência do pré-requisito de caracterização do elemento subjetivo do tipo “dolo”, que tipifica uma das condutas dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, qualificando a multa de ofício em 150%, para que seja oferecida a representação fiscal para fins penais ao MPF, conforme o disposto no artigo 2º, inciso I do Decreto 2370/98.

Em virtude dessas considerações, repisa-se a importância de um processo administrativo interposto pelo constituinte do sujeito passivo formalizado de maneira técnica, de modo a desconstituir o auto de infração, que como visto no capítulo anterior, por muitas vezes está maculado diante da ausência do elemento subjetivo dolo, o qual embasa as condutas de sonegação, fraude e conluio de acordo com o art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Isto,

com o objetivo, além de minimizar o valor nominal do lançamento final do tributo, após a decisão final administrativa, principalmente, de excluir a referida representação fiscal ao Ministério Público Federal, dada a observância supralegal do Decreto 2370/98 diante da Portaria da RFB nº 2.439/2010.

A observação anteriormente destacada do encaminhamento da representação fiscal para fins penais, observado o Decreto 2370/98, se faz necessário, porque aqui, repousa uma nítida inobservância de hierarquia normativa. A prevalência da Portaria da RFB nº 2.439/2010 frente ao Decreto 2370/98. Exatamente, aquilo que Lenio Streck vem denominando de dramaticidade da ausência de uma teoria das fontes.⁹⁰ O artigo 2º, inciso I do Decreto 2370/98 é claro, “Art 2º Encerrado o processo administrativo-fiscal, os autos da representação fiscal para fins penais serão remetidos ao Ministério Público Federal, se: I - *mantida a imputação de multa agravada*, o crédito de tributos e contribuições, inclusive acessórios, não for extinto pelo pagamento”. Desse modo, além de descabido, é principalmente inconstitucional uma Portaria editada inobservando conteúdo taxativo de um Decreto. No tocante, diante da desclassificação da qualificação da multa de 150%, ainda seja dado andamento a representação fiscal para fins penais, essa deve ser a principal matéria de defesa, a inconstitucionalidade da Portaria da RFB nº 2.439/2010 frente ao Decreto 2370/98.

⁹⁰ A dramaticidade da ausência de uma teoria das fontes aparece mais fortemente no plano da legislação de “quarta divisão”, como é o caso das portarias, resoluções, etc. Os juristas brasileiros parecem ter uma paixão pela legislação “*baixo clero*”, como portarias, resoluções e instruções normativas. Exemplificadamente, a edição impune da Portaria 75, do Ministério da Fazenda, que determinou I — *a não inscrição na Dívida Ativa da União de débito de um mesmo devedor com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais)*; e II — *o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais)*. Inacreditável. Tão inconstitucional é a portaria que o motorista do STF assim a declararia (tenho convicção disso!). Diz recente notícia que juízes e desembargadores do Trabalho não podem mais usar regra administrativa para arquivar processos de execução fiscal. Isso porque os magistrados vinham aplicando a Portaria 815/2011 do Ministério da Fazenda para não julgar casos cujo valor é inferior a R\$ 10 mil. De acordo com decisão do corregedor-geral do Trabalho, ministro Barros Levenhagen, a regra só se aplica aos membros da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a PGFN. **Correta a decisão do corregedor-geral. Desde quando uma portaria tem esse “poder normativo”? Trata-se de um escândalo hermenêutico. Todos os dias o Brasil é tomado por portarias, resoluções, sinais de fumaça, éditos reais, instruções de mandalete de tudo o que é tipo, com “força normativa” maior que as leis e maior do que a força da “Constituição”.** (Grifo do autor). STRECK, Lenio Luiz. As portarias, o mensalão e o “fator Carminha”. **Consultor Jurídico**, 9 ago. 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-ago-09/senso-incomum-portarias-mensalao-fator-carminha>>. Acesso em: 07 jul. 2014.

Portanto, como visto no capítulo anterior, naqueles processos em que o CARF exonerou a multa de ofício qualificada em virtude da ausência das condutas descritas no artigo 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que quando presentes causam a incidência do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não apenas diminuíram o montante do tributo exigido, mas ainda, observado o artigo 2º, inciso I do Decreto 2370/98, deveria ter livrado o sujeito passivo da representação fiscal ao Ministério Público Federal, nos termos do artigo 4º Portaria da RFB nº 2.439/2010.

Convém observar, que unanimidade ocorre somente a respeito da “constituição definitiva do tributo” para a representação fiscal para fins penais ao MPF, pois tanto o Decreto 2370/98, como a Portaria da RFB nº 2.439/2010 caminham juntos com o artigo 83 da Lei nº 9.430/96⁹¹, que diz:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Assim como, em consonância com a súmula vinculante nº 24 editada desde o dia 11 de dezembro de 2009, que é clara e evidente no sentido de tipificar o crime do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, somente após a decisão final na esfera administrativa, quando há a constituição definitiva do tributo, ou seja, apenas quando

[...] a autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido como procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.⁹²

⁹¹ O Procurador-Geral da República propôs ação direta de inconstitucionalidade visando à suspensão dos efeitos desse artigo. O Plenário do STF indeferiu a medida liminar em 20-3-1997 e, por maioria de votos, julgou improcedente a ação e firmou a constitucionalidade do art. 83 da Lei nº 9430/96 (Adin 1571-1-DF, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ, de 19-12-2003, Ata nº 38).

⁹² Art. 142. BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 19 abr. 2014.

No entanto, é do conhecimento de todos que há tempos passados, a autoridade fiscal vinha cometendo abusos e promovendo desse modo, de maneira arbitrária a representação fiscal para fins penais diante da simples lavratura do auto de infração. O fundamento para esse procedimento, aliás, previsto em normas internas da Fazenda, era o de abreviar o tempo de discussão administrativa do crédito tributário, forçando o contribuinte a solver, desde logo, o débito exigido, ou requerer seu pagamento parcelado.

Asseveram Harada e Musumecci Filho⁹³, que para tanto, o Fisco acenava com a redução de multas para quem abrisse mão do contraditório, de um lado, e como instrumento de coerção, ameaçava com a instauração de processo criminal, de outra banda.

Atualmente no CARF, mais uma vez sobre análise o acórdão nº 1402-001.405, percebe-se que a manifestação é do não reconhecimento da matéria quanto a formalização e andamento de processo relativo à representação fiscal para fins penais, diante o teor do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 125/2009, em seu artigo 212, com inclusive manifestação do CARF, mediante edição da seguinte Súmula:

Súmula CARF nº 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Todavia, nesse julgado, foi ressaltado que a legislação vigente determina o encaminhamento ao Ministério Público Federal da representação fiscal para fins penais somente depois de proferida decisão final na esfera administrativa, a teor do artigo 84 da Lei nº 9.430/96:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. Parágrafo único. As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo

⁹³ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2012.

juiz. (Vide Medida Provisória nº 497, de 27 de julho de 2010).
Rejeita-se, portanto, o pedido de arquivamento do processo nº
10882.720184/2012-45.

Do mesmo modo foi a manifestação da 1º Câmara / 2º Turma Ordinária, salientando que com o advento da Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010, se exige que a representação fiscal para fins penais seja formalizada ao auto de infração. Contudo, simples protocolização de processo não significa que seu conteúdo já tenha sido formalizado. Referiu o julgador, que após o protocolo, surge um número de processo e um suporte físico ou digital para se acrescentar documentos. Além disso, o auto de infração e a representação fiscal para fins penais só surge na data em que lavrados e assinados pela autoridade fiscal o lançamento definitivo do tributo, lembrando o requerente que o CARF, nos termos da Súmula CARF nº28, não é competente para pronunciar sobre controvérsias sobre a referida matéria.

Conclui-se desse modo, que é pacificado inicialmente em observância as disposições legais do artigo 83 da Lei nº 9.430/96, do Decreto 2370/98, da Súmula Vinculante nº24 e da Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010, que a representação fiscal para fins penais destinada ao Ministério Público Federal, somente deverá ser protocolizada e formalizada após o término do processo administrativo, ou seja, com o lançamento definitivo do tributo, e ressalvando o disposto do artigo 2º, inciso I do Decreto 2370/98, mantida a *imputação de multa agravada*.

3 O CRIME CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA (LEI Nº8137/90)

Os crimes tributários eram somente aqueles definidos no Código Penal, como, por exemplo, a falsificação de papéis públicos (art. 293), o contrabando ou descaminho (art. 334), o excesso de exação (art. 316, § 1º), e logo a seguir, surgiria o crime de apropriação indébita, definido no artigo 168 do CP, todos considerados figuras criminais definidas no Código Penal inseridas no Direito Tributário.

No tocante, o primeiro diploma legal estatuinto especificamente o crime tributário surgiu com o advento da Lei nº 4.729 de 14 de julho de 1965, que definiu o crime de sonegação fiscal cominando a pena respectiva. Atualmente, é a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, aquela que define os crimes contra a ordem tributária.

A Lei nº 8.137/90, apesar de seus problemas de redação, teve o mérito de resgatar a pena em relação às condutas cujo crime-meio fosse falsidade material ou ideológica. A referida lei, foi criada verdadeiramente para tratar de uma área do Direito que aborda uma das espécies de crimes do colarinho branco (*white collar crime*), vez que os agentes, na maioria dos delitos, são pessoas bem situadas socialmente, com poder econômico e/ou político, cuja a atividade é essencial a sociedade. Sua conduta, contudo, é delituosa quando pratica falsidade material ou ideológica, quando se apropria do dinheiro público, etc., o que tem feito o administrador, diante da opção pelas soluções simplistas, elevar a carga tributária, punindo indiretamente os empresários tidos como honestos.

Supondo que os tributos foram criados com essenciais à sobrevivência do Estado, especialmente para minorar o desequilíbrio social, fundamental para que se invista na educação, na saúde, no transporte, etc., torna-se evidente a necessidade de o poder público zelar para que não haja sonegação fiscal e inadimplência. No entanto, somente subsistirá esse aspecto, se o tributo arrecadado para a sociedade seja aplicado em prol da sociedade.

Inicialmente, cabe observar que a Lei nº 8.137/90 contra a ordem tributária revogou a Lei nº 4.729/65 de sonegação fiscal. Para Harada e Musumeci Filho⁹⁴ essa revogação somente será admitida naquilo que a anterior

⁹⁴ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2012.

Lei nº 4.729/65 contrariar disposições da Lei nº 8.137/90. Nesse sentido, se confrontar os incisos do artigo 1º da Lei nº 4.729/65 com os incisos do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, como se pode perceber, substancialmente, os tipos penais são os mesmos, vejamos:

Lei nº 4.729/65, art. 1º, inc. I:

Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal: I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

Lei nº 8.137/90, art. 1º, inc. I:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

[...]

Lei nº 4.729/65, art. 1º, inc. II:

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

Lei nº 8.137/90, art. 1º, inc. II:

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

[...]

Lei nº 4.729/65, art. 1º, inc. III:

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

Lei nº 8.137/90, art. 1º, inc. III:

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

Percebe-se que a mudança ocorrida, repousa somente na natureza do crime que, de conduta passou para o crime de dano. O artigo 2º da Lei nº 8.137/90 descreve que “constitui crime da mesma natureza”, isto é, crime contra a ordem tributária, e institui cinco hipóteses criminais misturando crimes de resultado com crimes de mera conduta. O inciso I, por exemplo, dispõe: “Fazer declaração falsa ou emitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo”.

Conforme os crimes do artigo 2º, a pena cominada é de detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos e multa, tal como na Lei nº 4.729/65. E para complicar mais ainda, a Lei nº 8.383/91 revogou expressamente o artigo 2º da

Lei nº 4.729/65, donde se conclui que para o legislador as demais disposições dessa Lei continuam em vigor.

Observa-se já no caput do artigo 1º, que o elemento nuclear do crime é a supressão ou a redução de tributos mediante as diversas condutas previstas em seus incisos I a V. Portanto, define-se como um crime de resultado ou de crime material, que pressupõe a existência de supressão ou redução de tributos, sem o que o crime deixa de existir, veja:

Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (*Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000*) I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º. Constitui crime da mesma natureza: (*Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000*) I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

O crime descrito no inciso I do artigo 2º corresponde ao crime de sonegação fiscal definido no inciso I do artigo 1º da Lei nº 4.729/65, como pode

constatar não se exige o resultado, ou seja, a formalização do não pagamento do tributo ou sua redução, bastando simplesmente, a falsa declaração ou omissão de declaração com a intenção de se eximir do pagamento total ou parcial do tributo para ver caracterizado o crime.

Alertam Harada e Musumecci Filho⁹⁵, ainda, com relação a revogação que, não pode haver duas penas distintas para uma mesma conduta, por exemplo, a redução de tributo mediante falsificação documental e a falsificação documental para reduzir tributo que, no fundo, é a mesma coisa do ponto de vista material, Para quem entende que as duas leis subsistem, a solução do conflito estaria na aplicação da lei mais benigna, ou seja, da Lei nº 4.729/65, o que tornaria inútil a lei posterior. Mesmo considerando revogada, o estudo dessa lei tem sua importância, à medida que a lei aplicável será sempre aquela vigente à época do fato, salvo se a lei nova for mais benéfica, hipótese em que haverá retroação da lei benigna por expressa determinação constitucional (art. 5º, XL, da CF/88).

Salienta-se que os crimes contra a ordem tributária não podem ser confundidos com o crime de descaminho definido no artigo 334 do Código Penal que, também, implica supressão total ou parcial de tributo devido em operação de entrada no país ou de saída para o exterior de mercadoria. No entanto, essa mesma operação se tratando de mercadoria proibida, configura-se o crime de contrabando. Ainda que equiparado o crime de descaminho ao crime de sonegação fiscal para o efeito de extinção da punibilidade pelo pagamento, o primeiro não se confunde com este último em razão de operação comercial com o exterior.

3.1 A Tipicidade do Crime Contra a Ordem Tributária

O conceito formal de crime fragmentado em elementos origina o conceito analítico, oriundo da ciência do Direito Penal, cujo aspecto científico é notório, vez que os elementos oriundos dessa fragmentação subdividem-se, *a priori*, em quatro distinções no conceito formal:

- a) fato Típico ou tipicidade;

⁹⁵ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2012.

- b) fato Antijurídico, Antijuricidade ou ilicitude;
- c) fato Culpável ou Culpabilidade;
- d) fato Punível ou Punibilidade.

Para Nucci⁹⁶, a doutrina divide-se em até cinco conceitos analíticos distintos de crime, vejamos, para a *Teoria Bipartida* do Delito, adeptos Damásio E. de Jesus, Julio F. Mirabete⁹⁷, Rene Ariel Dotti, Celso Delmanto, Flavio Augusto Monteiro de Barros, entre outros, o crime é fato típico e antijurídico, onde a culpabilidade é mero pressuposto de aplicação da pena. A *Teoria Quadripartida* do delito, que admite seguidores como Hassemer, Munõs Con-de na Espanha, Giorgio Marinucci, Emilio Dolcini, Battaglini na Itália e o falecido Basileu Garcia no Brasil, o crime é fato típico, antijurídico, culpável e punível. Já Miguel Reale Jr. defende a denominada Teoria dos *elementos Negativos do Tipo*, ou seja, para o autor o crime é fato típico e culpável, onde a antijuridicidade está inserida no fato típico. A chamada Teoria *Constitucionalista* do Delito de Luiz Flávio Gomes⁹⁸, o crime é fato típico, antijurídico e punível, onde a culpabilidade é mero pressuposto de aplicação da pena. Enfim, para a Teoria *Tripartida* do Delito, os elementos são o fato típico, antijurídico e culpável, subdividindo-se em duas óticas: a Teoria Causalista ou Clássica de Néelson Hungria, Magalhães Noronha, dentre outros, corrente que filio-me (majoritária na doutrina pátria); e a Teoria Finalista de Hans Welzel, que compartilham Francisco Assis Toledo, Heleno Fragoso, Juarez Tavares, Cezar Roberto Bittencourt, Guilherme de Souza Nucci⁹⁹, Eugênio Raúl Zaffaroni, José Enrique Pierangeli, Luis Régis Prado, Rogério Greco, dentre outros.

Nesse disso, adotando a Teoria *Tripartida Causalista ou Clássica* do Crime, tem-se que, diante da ocorrência de um fato, basta o observador identificar se ele é típico, ilícito e culpável, estará tipificado o crime.

Fato típico é o fato material no qual se identifica a efetivação de uma conduta prevista no tipo penal incriminador, e ainda, que afeta ou ameaça de

⁹⁶ NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de direito penal**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

⁹⁷ MIRABETE, Júlio Fabbrini. **Código de processo penal interpretado: referências doutrinárias, indicações legais, resenha jurisprudencial: atualizado até dezembro de 2000**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

⁹⁸ GOMES, Luiz Flávio; BIANCHINI, Alice. Prévio exaurimento da via administrativa e crimes tributários. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). **Direito penal tributário**. São Paulo: MP, 2005.

⁹⁹ NUCCI, op. cit.

forma relevante bens penalmente tutelados. Possui os seguintes elementos: a) conduta (dolosa ou culposa, omissiva ou comissiva); b) resultado jurídico/normativo; c) nexo de causalidade (entre a conduta e o resultado); d) tipicidade (formal e conglobante).

Para caracterizar o fato ilícito, sugere-se o raciocínio *a contrario sensu*; isto é, deve-se verificar se está presente alguma das excludentes de ilicitude, quais sejam: a) estado de necessidade; b) legítima defesa; c) estrito cumprimento de dever legal; d) exercício regular de direito; e) livre e eficaz consentimento do ofendido.

Do mesmo modo, para decidir sobre a presença da imputabilidade, averiguando a presença de uma de suas excludentes, qualquer dessas: a) doença mental (art. 26 do CP); b) imaturidade natural (menoridade penal – art. 27 do CP); c) embriaguez completa proveniente de caso fortuito ou força maior (art. 28, § 1º, do CP); d) condição de silvícola inadaptado. Presente uma dessas excludentes, não há imputabilidade e, por conseguinte, o fato não é culpável (não há culpabilidade).

Os crimes contra a ordem tributária, previstos na Lei nº 8.137/90, tendo em vista o sujeito que os pratica, distinguem-se em duas ordens: dos crimes praticados por *particulares* e dos crimes praticados por *funcionários públicos*. Os crimes praticados pelo particular são tipificados nos artigos 1º e 2º. Os praticados por funcionários públicos, no artigo 3º. Os primeiros subdividem-se em crimes materiais, de resultado, cujo crime-meio é a falsidade material ou ideológica (art. 1º), e crimes formais (art. 2º); aqueles podem ser denominados de sonegação em sentido próprio; estes, mistos, envolvem crimes de sonegação (presença da falsidade e desvio de incentivos) e impróprios, cujo conteúdo nada teria com a definição legal de crimes de sonegação fiscal (inc. II). Os segundos, os crimes praticados por funcionários públicos, subdividem-se em crimes diretamente relacionados com a sua função pública na área fazendária e crimes relacionados com a atividade de funcionário público, em geral, perante outra repartição pública (Fazenda Pública). Esta especialidade em relação à ordem tributária não exclui outras ações ou omissões que possam ofender a ordem tributária, naquilo que é reprovável no funcionário público em relação à administração pública em geral, por um das condutas definidas no Código Penal com crime, *v.g.*, excesso de exação etc.

Os crimes definidos no art. 1º da Lei nº 8.137/90 são rotulados de crimes contra a ordem tributária que podem ser chamados de crimes de sonegação fiscal em sentido próprio. Como destacado na introdução desse capítulo, centraliza-se a ação do contribuinte, de forma alternativa, em dois verbos nucleares: “*reduzir ou suprimir*” tributo, ou contribuição social e qualquer acessório. Nos dois verbos nucleares, concentra-se o elemento subjetivo do tipo, isto é, o “*dolo*”. Neles, identifica-se o objetivo do sonegador: age com a vontade de reduzir ou de suprimir tributo, praticando uma das modalidades de condutas especificadas nos incisos.

Conclui-se, diante disso, que o contribuinte deverá, indispensavelmente, agir com “*dolo*” de reduzir ou suprimir tributo (e/ou qualquer acessório) por meio de uma das modalidades de condutas especificadas nos incisos. Diz-se que são crimes de sonegação fiscal em sentido próprio ou estrito, porquanto a “*sonegação*” fiscal é toda a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da Fazenda Pública, conforme o art. 71 da Lei nº 4.502/64. Já a “*fraude*”, é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do Imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64. E por último, o “*conluio*” é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Repisa-se, em todas as modalidades de condutas definidas como crimes contra a ordem tributária, que os incisos do artigo 1º não podem ser analisados ou transpostos para o fato, sem que, neste, haja o “*dolo*” de reduzir ou suprimir tributo. Necessariamente, o *caput* integra os incisos do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, desvinculá-los do *caput* pode ensejar conceituação, como crime, de fato que caracterize somente ilícito tributário ou mesmo, aspecto mais grave, de fato que nem mesmo ilícito tributário é. Mais: não basta a existência da conduta típica. Necessário é ser capaz a conduta descrita no inciso de “*reduzir* ou de *suprimir*” o tributo. Se a conduta, embora plenamente descrita no inciso, não tem o poder de “*reduzir ou de suprimir*” o tributo, inexistente fato tipificado como crime contra a ordem tributária do artigo 1º.

3.2 O Prévio Exaurimento da Via Administrativa como Condição para a Tipificação do Crime Contra a Ordem Tributária da Lei nº 8.137/90

A partir da leitura do o artigo 83 da Lei nº 9.430/96, percebe-se a inviabilização da comunicação dos indícios de crime pela Receita Federal do Brasil ao Ministério Público enquanto não esgotada a discussão na esfera administrativa, entendendo a jurisprudência que se tratou de estabelecimento de condição objetiva de punibilidade¹⁰⁰, a partir disso, surgindo uma série de hipóteses legais de extinção da punibilidade, v.g., o parcelamento do débito tributário.

Diversos dispositivos legais surgiram de modo a beneficiar os contribuintes, entre eles, o Programa de Recuperação Fiscal (Refis), que instituiu regime de parcelamento de débitos fiscais às pessoas jurídicas com dívidas perante a Secretaria da Receita Federal (SRF), a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS). O art. 15 da Lei nº 9.964/00 (Refis I) trouxe que o parcelamento do débito tributário suspenderia a pretensão punitiva, e com isso, extinguiria conseqüentemente a punibilidade com o pagamento do valor antes do recebimento da denúncia. A seguir, surgiu o art. 9º da Lei nº 10.684/03 (Refis II ou PAES), do mesmo modo, o art. 68 da Lei nº 11.941/09 (Refis IV).

Muito embora, *a priori*, seja uma medida governamental de permitir com que os inadimplentes acertem suas pendências tributárias, as normas são originadas sem estabelecerem o limite temporal para o pagamento do débito, isto é, em muitos casos a ação penal fica suspensa indefinidamente durante o parcelamento, vez que o pagamento efetuado a qualquer momento extingue a punibilidade.

Esse reflexo da carência de definição legal levou uma controvérsia relevante doutrinária e jurisprudencial. Os Tribunais iniciaram um debate com relação ao exaurimento do processo administrativo para a viabilidade da representação fiscal para fins penais com relação aos crimes tributários

¹⁰⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **HC nº 73.353**. Relator: Min. Nilson Naves. Brasília, 24 de novembro de 2008. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal_stj/>. Acesso em: 19 abr. 2014.

materiais. Todavia, o Superior Tribunal Federal¹⁰¹, através da edição da Súmula Vinculante nº 24, entendeu no sentido de lançamento definitivo do crédito tributário para o início da persecução penal nos crimes contra a ordem tributária.

Importante ressaltar que, está presente aqui, uma das hipóteses remotas em que o responsável pela tipificação do tipo penal, não é a Polícia Judiciária, e nem o Ministério Público. Pois como se depreende, na hipótese de uma eventual ação penal ajuizada antes do encerramento do procedimento administrativo fiscal, esta careceria de justa causa, como segunda condição da ação. E sendo assim, o Ministério Público somente poderá denunciar o sujeito passivo após a constituição definitiva do tributo, portanto, o titular originário da ação penal, nesse caso específico, é a Administração Tributária, ou seja, em última instância, o Conselho Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no momento de aferição do elemento subjetivo do tipo “*dolo*”, na conduta do contribuinte.

Supondo que uma denúncia seja ajuizada antes da constituição definitiva do tributo, e durante o curso do processo penal houver o encerramento do procedimento administrativo fiscal, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de que a peça acusatória permanecerá inepta, por se trata de vício processual, não passível de convalidação.¹⁰² Em outros julgados¹⁰³, além disso, a Corte Superior condicionou a investigação criminal, ou seja, o início do inquérito policial antes da constituição definitiva do tributo. Dessa forma, como se vê, inexoravelmente concedendo a competência exclusiva a Administração Tributária, para a tipificação a partir da caracterização de sonegação, fraude ou conluio, nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Convém observar, para que as pretensões sejam levadas a conhecimento e exame do Poder Judiciário, são necessárias duas implicações, a primeira com relação à dimensão constitucional de demandar em juízo, que é incondicionada – desse modo não há como impedir que o Ministério Público de oferecer denúncia, quando esse possui informações/provas de um tipo penal

¹⁰¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RHC nº 19.890**. Relator: Min. Laurita Vaz. Brasília, 24 de setembro de 2007. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal_stj/>. Acesso em: 19 abr. 2014.

¹⁰² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC nº 100.333**. Relator: Min. Ayres Britto. Brasília, 19 de outubro de 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

¹⁰³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC nº 84.555**. Relator: Min. Cezar Peluso. Brasília, 14 de setembro de 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

concreto, a segunda implicação diz respeito à dimensão processual, momento em que se verifica a possibilidade de efetivação da pretensão. Conforme Lopes Jr., “aqui sim podemos falar em condições da ação, no sentido de que constituem condições que subordinam o nascimento do processo”.¹⁰⁴

Considerando a referida implicação da possibilidade efetiva da pretensão, cominada com a Teoria *Tripartida Causalista ou Clássica* do Crime, onde um dos elementos constitutivos do crime é a tipificação, se verifica como imprescindível a necessidade de exaurimento da via administrativa para constituição definitiva do crédito tributário. Para Lopes Jr., “[...] é imprescindível que a peça acusatória venha instruída com elementos suficientes para demonstrar o *fumus commissi delicti* em grau de probabilidade, isto é, elementos *cognos citivos* seguros e válidos”. Desse modo, conclui-se por suposto que, se o crime contra a ordem tributária ainda pendente de decisão administrativa, com possibilidade de afastamento por completo da tipicidade, não há condições definitivas da presença do *fumus commissi delicti*, assim como, não há elementos cognoscitivos seguros e válidos enquanto um elemento fundamental à tipicidade ainda não foi constituído.¹⁰⁵

Nesse ínterim, Lopes Jr. diverge apenas no sentido de reconhecer a carência de justa causa, pois segundo o autor,

não há que se confundir esse requisito com a primeira condição da ação (*fumus commissi delicti*). Lá, exigimos fumaça da prática do crime, no sentido de demonstração de que a conduta praticada é aparentemente típica, ilícita e culpável. Aqui, a análise deve recair sobre a existência de elementos probatórios de autoria e materialidade,

vez que a primeira condição da ação é a verificação da probabilidade, do *fumus commissi delicti*, é nesta análise que se verifica a impossibilidade de prosseguimento do processo penal.

Mister se faz resultar que, existe de fato a ausência de materialidade delitiva, no entanto, conforme a citada doutrina de Lopes Jr.¹⁰⁶, essa se trata da segunda condição da ação. Logo, tem-se que, a ação não é carente de justa

¹⁰⁴ LOPES JR., Aury. **Direito processual penal e sua conformidade constitucional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. v. 1.

¹⁰⁵ Ibid.

¹⁰⁶ Ibid.

causa, porém, carente em sua primeira condição, isto é, ausência de *fumus commissi delicti* devido atipicidade da conduta. Como a consumação do crime contra a ordem tributária ocorre somente com o advento da decisão final da Administração Tributária, esta que detém a competência exclusiva para a constituição definitiva do tributo devido, ou seja, para caracterização do elemento normativo e integrante do tipo penal. Conclui-se que, não há de se falar de tipicidade enquanto não prolatada a decisão administrativa, em outras palavras, é necessário o prévio exaurimento da via administrativa como condição para a tipificação do crime contra a ordem tributária da Lei nº 8.137/90.

3.3 Aspectos Formadores da Súmula Vinculante nº 24

Iniciar-se-á essa abordagem a partir do Código Tributário Nacional que, preceitua em seu artigo 142:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo Único: A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Logo, percebe-se a exclusiva competência da Autoridade Tributária, perante a constituição definitivamente o lançamento do tributo devido.

Nesse sentido, para Melo este pode ser entendido como

uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos que tendem, todos, a um resultado final e conclusivo. Isso significa que para existir o procedimento cumpre que haja uma sequência de atos conectados entre si, isto é, armados em uma ordenada sucessão visando a um ato derradeiro, em vista do qual se compôs esta cadeia.¹⁰⁷

¹⁰⁷ MELO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

Somada a leitura atenta do artigo 142 do CTN, deve ser observada a Lei nº 9.430/96 precisamente no artigo 83, alteração dada pela Lei nº 12.350/2010, que dispõe:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (*Redação dada pela Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010*).

No entanto, ainda que fácil a compreensão da semântica contida nas normas referidas, conduzindo a conclusão óbvia que, sem a constituição definitiva do tributo pela Autoridade Tributária, restaria uma precipitada representação ao Ministério Público, carente do *fumus commissi delicti*, ou seja, da fumaça da prática do crime, no sentido de demonstração de que a conduta praticada seria aparentemente típica, ilícita e culpável.

Ainda, mesmo em face do art. 83, da Lei nº 9.430/96, o Supremo Tribunal Federal afirmou ser possível a propositura da ação penal antes dessa comunicação. Não declarou a inconstitucionalidade do dispositivo legal, por entender que o mesmo se dirigia apenas às autoridades administrativas, e não limitava a conduta do Ministério Público, pois “é pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal”.¹⁰⁸

Mesmo diante do voto do Ministro Carlos Velloso, que observou no sentido de se ater ao objeto da ação. Para cuidar-se, apenas, dos crimes contra a ordem tributária, mais especificamente dos crimes de sonegação fiscal definidos nos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90. Destacou o Ministro que, o Ministério Público não poderia oferecer denúncia, com base nos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90, sem antes existir a decisão final no procedimento administrativo fiscal, tendo em vista o que dispõe o artigo 34, da Lei nº 9.249/95, retroindicado, que estabelece que o pagamento do tributo, extingue a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137/90, e na Lei nº 4.729/65.

¹⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 609**. Ação Penal - Crime de Sonegação Fiscal. É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

Portanto, somente com a decisão final no procedimento administrativo é que se teria como apurado o crédito fiscal realmente devido; somente com a decisão final do procedimento administrativo é que o crédito fiscal tornar-se-ia exigível. É que somente aí resultaria o lançamento definitivo do tributo, nos termos do art. 142 do CTN.

O Supremo Tribunal Federal, na arguição de inconstitucionalidade movida pelo Ministério Público, que sustentou a tese que o artigo 83 da Lei nº 9.430/96 estaria em conflito com o artigo 129, inciso I, da Constituição Federal, decidiu denegar a medida liminar, por unanimidade, nos termos do voto relator Ministro Néri da Silveira, cujo fundamento foi diverso do voto sustentado pelo Ministro Carlos Velloso referido anteriormente, vejamos:

[...] o art. 83 em foco quer não aja a Administração, desde logo, sem antes concluir o procedimento administrativo fiscal, mas essa conduta imposta às autoridades fiscais não impede a ação do MP, que, com apoio no artigo 129 e seus incisos, da Constituição, poderá proceder, de forma ampla, na pesquisa da verdade, na averiguação de fatos e na promoção imediata da ação penal pública, sempre que assim entender configurado ilícito, inclusive no plano tributário. Não define o artigo 83, desse modo, condição de procedibilidade para a instauração da ação penal pública, pelo MP, que poderá, na forma de direito, mesmo antes de encerrada a instância administrativa, que é autônoma, iniciar a instância penal, com a propositura da ação correspondente.

Resulta observar, uma decisão salomônica, de pronto não suspendeu a vigência do artigo 83 da Lei nº 9.430/96, não instruindo definitivamente que a Autoridade Tributária oferecesse a representação ao Ministério Público, durante o processo administrativo, concomitantemente, não excluiu a possibilidade de ação penal antes daquela conclusão.

Todavia, decisão em sentido diverso foi proferida em relação ao Habeas Corpus nº 81.611-1.¹⁰⁹ Ocasão que, decidiu o Supremo Tribunal Federal pela necessidade de decisão definitiva na esfera fiscal para início da ação penal correspondente, alegando-se que a decisão do processo administrativo consubstanciar-se-ia em condição objetiva de punibilidade, sendo elemento essencial à exigibilidade da obrigação tributária.¹¹⁰

No Habeas Corpus nº 83.414¹¹¹, adveio decisão no sentido de considerar a decisão do processo fiscal “*transitada em julgado*” como elemento essencial do tipo dos crimes previstos no artigo 1º da Lei nº 8.137/90. Com isso, a instauração precoce do processo penal correspondente constituiria verdadeiro constrangimento ilegal por falta de justa causa para a ação penal, ou como já salientado no capítulo anterior, por carência de *fumus commissi delicti* devido atipicidade da conduta.

¹⁰⁹ EMENTA: I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. 3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC nº 81611**. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, 13 de maio de 2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

¹¹⁰ No mesmo sentido a decisão: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI nº 419.578-5**. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, 27 ago. 2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

¹¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC nº 83.414-1**. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, 02 março de 2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

Após as decisões referidas, restou uma controvérsia imensurável sobre o tema, e três novas normas¹¹² intensificaram o debate sobre o tema, uma vez que, para Arruda limitou significante a continuidade da ação penal tributária, que somada à dificuldade para instauração de inquéritos policiais e ações penais, praticamente inviabilizaram a imposição de sanções criminais perante as condutas de sonegação, fraude ou conluio do contribuinte visando a redução ou supressão do tributo.¹¹³

Finalmente, no dia 2 de dezembro de 2009 foi aprovada a Súmula Vinculante nº 24 do STF, adotando o referido posicionamento anterior como dominante, sob a justificativa de que, sendo o crime tipificado no artigo 1º da Lei nº 8.137/90 condicionado à decisão final na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário, somente há consumação da infração quando ocorrer o lançamento definitivo do tributo, ou seja, apenas quando

[...] a autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido como procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível,

em atenção ao artigo 142 do CTN referido inicialmente, vejamos:

¹¹² **A primeira**, foi a Lei nº 9.964/00 que, em seu artigo 15, determinou que estaria suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos no artigo 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 e no artigo 95 da Lei nº 8.212 /91 durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estivesse incluída no Programa de Recuperação Fiscal (“Refis”), desde que a inclusão no referido programa tivesse ocorrido antes do recebimento da denúncia. **A segunda** foi a Lei nº 10.684/03, que em seu artigo 9º, determinou que deve ser suspensa a pretensão punitiva do Estado em relação aos crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estivesse incluída no regime de parcelamento. A referida Lei determinou, ainda, que a prescrição estaria suspensa durante todo o período de suspensão da pretensão punitiva bem como que estaria extinta a punibilidade quando se verificasse o pagamento integral do crédito tributário com a quitação de todas as parcelas. Isso significa que a nova lei suprimiu o requisito temporal, ou seja, é possível a extinção da punibilidade pelo parcelamento (e pelo pagamento) também após o oferecimento da denúncia naqueles delitos concernentes aos tributos pertencentes à União e às pessoas jurídicas. **A terceira** corresponde à Lei nº 11.941/09, chamada de “Refis da crise”. Referida Lei dispõe que um esquema de parcelamento de dívidas tributárias e estabelece que, a partir do pagamento da primeira parcela pelo contribuinte, o procedimento criminal fica suspenso, assim como a sua prescrição, até o final do parcelamento.

¹¹³ ARRUDA, Fernando. **No Brasil, sonegar criminosamente tributo dá cadeia?**. 2009. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

Súmula Vinculante nº 24 – ‘Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, prevista no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo’.

Além da representação fiscal para fins penais ocorrer a partir de agora, pacificamente, somente após a constituição definitiva do lançamento tributário, também convém notar que, qualquer ato de persecução penal, inclusive na fase pré-processual, antes da decisão final do processo administrativo, revelar-se-ia inválida sobre a inexistência de tipicidade, eis o entendimento do STF:

Habeas corpus. Penal. Crimes contra a ordem tributária. Alegação de que não há justa causa para a ação penal enquanto o lançamento do tributo estiver pendente de decisão definitiva no processo administrativo tributário. Procedência do pedido. [...] 3. Nos termos da jurisprudência deste Supremo Tribunal, a pendência do procedimento administrativo fiscal impede a instauração da ação penal, como também do inquérito policial. 4. Ordem concedida de ofício. (sem grifo no original).¹¹⁴

Princípio da Consunção: Crime contra a Ordem Tributária e Falsidade Ideológica – 2 - Ademais, determinou-se que, o reconhecimento da configuração do crime contra a ordem tributária, afastada a caracterização do delito de falsidade ideológica, tornaria pertinente a invocação, na espécie, da Súmula Vinculante 24. Destacou-se que, enquanto não encerrada, na instância fiscal, o respectivo procedimento administrativo, não se mostraria possível a instauração da persecução penal nos delitos contra a ordem tributária, tais como tipificados no art. 1º da Lei 8.137/90. Esclareceu-se ser juridicamente inviável a instauração de persecução penal, mesmo na fase investigatória, enquanto não se concluir, perante órgão competente da administração tributária, o procedimento fiscal tendente a constituir, de modo definitivo, o crédito tributário. Asseverou-se, por fim, que se estaria diante de comportamento desvestido de tipicidade penal, a evidenciar, portanto, a impossibilidade jurídica de se adotar, validamente, contra o suposto devedor, qualquer ato de persecução penal, seja na fase pré-processual (inquérito policial), seja na fase processual (‘persecutio criminis in judicio’), pois comportamentos atípicos não justificariam a utilização pelo Estado de medidas de repressão criminal.¹¹⁵

¹¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC nº 96055/SP**. 1ª Turma. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 06 de abr. de 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

¹¹⁵ Informativo nº 60. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC nº 101900/SP**. 2ª Turma. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, 21 set. 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

Porém, após o advento da Súmula Vinculante nº 24, nova divergência está sendo suscitada, buscando o Ministério Público Federal utilizar a regra descrita na referenciada Súmula Vinculante em detrimento dos contribuintes, sustentando que a prescrição da ação penal só terá o seu curso iniciado quando ocorrer o lançamento definitivo do tributo, ou seja, a nova divergência consiste em saber quando começa a fluir o prazo de prescrição da ação penal, no crime de supressão ou redução de tributo, nos termos do artigo 1º e 2º da Lei nº 8.137/90. Essa nova divergência refere-se a um suposto efeito retroativo da Súmula Vinculante nº 24, impeditivo da prescrição, que permitiria a propositura de ação penal por crime contra a ordem tributária, v.g., por fato ocorrido mais de doze anos antes de sua edição.

3.4 A Suspensão do Curso da Prescrição Enquanto Obstada a sua Propositura pela Falta do Lançamento Definitivo

O Código Tributário Nacional adota a posição que a prescrição é o desaparecimento do direito de ação e, a decadência, a eliminação do próprio direito. Isso está previsto no art. 173, quando estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do 10º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado ou, se for o caso, da data em que se tornou definitiva a decisão que anulou, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, estipulando, em seguida, no art. 174, que a ação para cobrança desse crédito prescreve em 5 (cinco) anos, contados da sua constituição definitiva.

Todavia o processo administrativo fiscal não possui previsão legal para a decretação da prescrição intercorrente, pois os prazos extintivos de direitos devem ser definidos pelo Direito positivo, não podendo ser aplicado por analogia. Desse modo, Rocha¹¹⁶, destaca que o entendimento de que não há prescrição no curso do processo administrativo porquanto a impugnação ou recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito, o que simplesmente impede a fixação do início do prazo prescricional.

¹¹⁶ ROCHA, Sergio André. Alguns apontamentos sobre os Institutos da Prescrição e da Decadência. **Revista Dialética de Direito Processual**, São Paulo, n. 7, 2003.

No mesmo sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) firmou entendimento que se encontra evidenciado na Súmula nº 11, “Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal”.¹¹⁷ Além disso, a matéria já foi decidida pelo STJ no REsp nº 686.834/RS¹¹⁸, publicado no DJ de 18/10/07.

Da mesma forma, o julgamento de Embargos no Recurso Extraordinário nº 94.462-1/SP, o Plenário do Supremo Tribunal Federal enfrentou essa questão: “Prazos de prescrição e decadência em direito tributário - com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142, CTN)”. Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo de decadência, e ainda não se iniciou a fluência de prazo para prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o art. 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do Fisco.

A corrente em defesa a posição do início da contagem do prazo de prescrição intercorrente somente a partir da constituição definitiva do crédito tributário menciona que o próprio CTN refere-se, em vários dispositivos (v.g., arts. 129, 154, 174), à ideia de a constituição do crédito tributário pelo lançamento só se tornar definitiva ao término do processo administrativo, porquanto o ato impugnado carece de exigibilidade. De fato, a impugnação ao lançamento tem como efeito a suspensão da exigibilidade do crédito tributário

¹¹⁷ Portaria nº 106/09.

¹¹⁸ Tributário. Imposto de Renda. Notificação do Lançamento. Constituição do Crédito Tributário. Recurso Administrativo. Suspensão da Exigibilidade e do Prazo Prescricional. O Código Tributário Nacional estabelece três fases distintas quanto aos prazos prescricional e decadencial: a primeira estende-se até a notificação do auto de infração ou do lançamento ao sujeito passivo – período em que há o decurso do prazo decadencial (art. 173); a segunda flui dessa notificação até a decisão final no processo administrativo – período em que se encontra suspensa a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III) e, por conseguinte, não há o transcurso do prazo decadencial, nem do prescricional; por fim, na terceira fase, com a decisão final do processo administrativo, constitui-se definitivamente o crédito, dando-se início ao prazo prescricional de cinco anos para que a Fazenda Pública proceda à devida cobrança (art. 174). BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 686.834/RS**. Brasília, 18 de outubro de 2007. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal_stj/>. Acesso em: 19 abr. 2014.

até a decisão administrativo, mas isso não significa que a constituição do crédito tributário possa ser considerada provisória.

Por outro lado, é comum que após a interposição de impugnações e recursos administrativos, os processos fiquem parados por muitos anos, ultrapassando inclusive o prazo quinquenal, vindo ainda decisão desfavorável ao contribuinte após o prazo de 5 (cinco) anos de inércia processual administrativa.

Em virtude dessas considerações, Diniz ressalva que a prescrição intercorrente

é admitida pela doutrina e jurisprudência, surgindo após a propositura da ação. Dá-se quando, suspensa ou interrompida a exigibilidade, o processo administrativo ou judicial fica paralisado por incúria da Fazenda Pública.¹¹⁹

Nesse ínterim, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, por sua Colenda 13ª Câmara Cível, decidiu que os processos administrativos fiscais não podem ficar paralisados indefinidamente, no teor da Apelação Cível nº 59603816-6¹²⁰, relatada pelo Exmo. Sr. Desembargador ROMEU ELIAS DE SOUZA, examinando o tema sob o prisma da decadência, concluiu que o Estado tem o prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário. Na Apelação Cível nº 59720005-4¹²¹, de relatoria do Exmo. Sr. Desembargador ARMÍNIO JOSÉ ABREU LIMA DA ROSA, sob o enfoque da prescrição intercorrente, não foi tolerada a paralisação de um processo administrativo pelo prazo de 7 (sete) anos.

Todavia, posteriormente, no Recurso Especial Nº 243.185, o STJ sustentou que enquanto estiver correndo prazo e couber recurso, a decisão não será definitiva e não terá ainda a Fazenda o direito de ajuizar a cobrança, que no caso em tela havia sido interposto processo administrativo, ficando suspensa a exigibilidade do crédito tributário (artigo 151, inciso III do CTN), que só voltou a

¹¹⁹ DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 3.

¹²⁰ DIREITO TRIBUTÁRIO - IMPUGNAÇÃO - DECADÊNCIA- O Estado tem cinco anos para constituir definitivamente o crédito tributário, o que equivale dizer que, no prazo de cinco anos, deve julgar a impugnação havida, pena de decadência. Apelação provida.

¹²¹ PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO ART. 151, III, CTN - Durante a reclamação ou recurso administrativo, está suspensa a exigibilidade do crédito administrativo, não correndo prescrição - Entretanto, quando se está diante de incomum inércia, com a paralisação incompreensível do procedimento durante sete anos, sob pena de se aceitar a própria imprescritibilidade, não há como deixar de reconhecer a prescrição.

ser exigível com a sua constituição definitiva, assim, reconheceu o provimento do recurso afastando a prescrição.

Conforme Machado¹²², a *segurança* é um dos valores fundamentais da humanidade, que ao Direito cabe preservar. Ao lado do valor *justiça*, tem sido referida como os únicos elementos que, no Direito, escapam à relatividade no tempo e no espaço. Portanto, se conclui que o prestar-se como instrumento para preservar a justiça, e a segurança, é algo essencial para o Direito. Em outras palavras, sistema normativo que não tende a preservar a justiça, nem a segurança, efetivamente não é Direito.

Assim, objetivando preservar a segurança jurídica, o Direito adota institutos entre os quais se destacam a *irretroatividade*¹²³, nos termos do art. 150, III, “a” da CF/88, para impedir que uma conduta praticada lícitamente, venha a se tornar proibida, decorrendo disso, a possibilidade de sanção contra quem agiu lícitamente e a *prescrição*¹²⁴, conforme o art. 174, para impedir que o autor de um crime permaneça o resto da vida submetido à possibilidade de sofrer a pena correspondente a sanção ou crime praticado.

A prescrição da pretensão punitiva, nos termos do art. 109, inciso III, do Código Penal, para o crime contra a ordem tributária conforme o art. 1º da Lei nº 8.179/90, para o qual a pena máxima cominada é de 5 (cinco) anos, ocorre a prescrição em 12 (doze) anos, e a questão que se coloca em face da Súmula Vinculante nº 24, consiste em saber quando começa o seu curso.

¹²² MACHADO, Hugo de Brito. A irretroatividade da Súmula Vinculante nº 24 a prescrição impeditiva da ação penal. **Nomos** - Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, 2010.

¹²³ **O princípio da irretroatividade tributária**, também conhecido apenas como **irretroatividade**, é o princípio de Direito Tributário que estabelece que não haverá cobrança de tributo sobre fatos que aconteceram antes da entrada em vigor da lei que o instituiu. Segundo a doutrina majoritária, tal princípio decorre da ideia de irretroatividade das normas, segundo a Constituição, art. 5º, segundo a qual “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. De forma mais específica, a irretroatividade tributária encontra seu fundamento legal na Constituição Federal, em seu art. 150, III, “a”: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

¹²⁴ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Para Machado¹²⁵ as Súmulas Vinculantes não podem produzir retroativamente os efeitos próprios, peculiares dessa espécie normativa, isto é, não vinculam as autoridades. Em outras palavras, não se pode dizer que as autoridades administrativas estivessem, antes dela, proibidas de comunicar ao Ministério Público os fatos que entendessem configurar crimes. Nem que os membros do Ministério Público estivessem proibidos de denunciar alguém por crimes de supressão ou redução de tributo antes do lançamento definitivo correspondente. Mesmo admitindo-se ser predominante na jurisprudência o entendimento que veio a ser consubstanciado na Súmula Vinculante 24, a ação penal poderia ser julgada improcedente, mas não se podia dizer que o Ministério Público, ao promovê-la, violou uma proibição.

E nesse sentido, observa-se que a prescrição da ação penal por crime de supressão ou redução de tributo deve começar a correr a partir da data em que se efetivaram os fatos descritos nos incisos do art. 1º, da Lei nº 8.137/90.

Convém resultar que, o prazo de prescrição da ação penal, relativa ao crime previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90, antes do trânsito em julgado da sentença, é de 12 anos e começa a fluir no dia em que o crime se consumou nos termos da Súmula Vinculante nº 24, que é a data do lançamento definitivo do tributo. Não são produzidos os efeitos retroativos peculiares da Súmula Vinculante nº 24 com relação aos crimes do art. 1º da Lei nº 8.137/90, nos quais a conduta do autor consumou-se antes de 2 de dezembro de 2009. Do mesmo modo, seus efeitos também não podem retroagir para adiar o início do prazo de prescrição, validando em prejuízo do réu a denúncia por crime contra a ordem tributária, porque a retroatividade em prejuízo do réu está expressamente vedada pela Constituição Federal, de acordo aplicabilidade do princípio *tempus regit actum*.¹²⁶ E por fim, quando presente uma aparente dúvida com relação a data efetiva da prática dos ilícitos tributários, deve-se decidir com a aplicação do

¹²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. A irretroatividade da Súmula Vinculante nº 24 a prescrição impeditiva da ação penal. **Nomos** - Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, 2010.

¹²⁶ A De qualquer forma, não há se confundir a data da prática do fato criminoso (que se regula pelos princípios *tempus regit actum* e da irretroatividade da lei penal mais gravosa – e a consequente e necessária retroatividade da lei posterior mais benéfica) com a realização dos atos processuais em que ele está sendo apurado. Como assentou recentemente o STF, as normas instrumentais têm, como constantes dos códigos em processo em geral, aplicação imediata, regendo atos “a serem praticados” (Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Habeas Corpus nº 1.002-RJ, publicado no DJ em 04.12.2009).

princípio *favor rei*¹²⁷, de modo que a prescrição da ação penal começa na data em que esteja consumado o ilícito, isto é, na dúvida deve-se considerar que se consumou a prescrição da supressão ou redução do tributo.

3.5 A Extinção da Punibilidade do Crime pela Satisfação do Tributo Devido, Antes do Recebimento da Denúncia (L. 9249/95, art. 34)

O crime contra a ordem tributária teve sua primeira geração em 1965, já sofrendo diversas modificações com relação à extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, levando a conclusão que o legislador a respeito dessa política jurídica, possuía uma descrença que levava a intermináveis controvérsias doutrinárias e jurisprudências por causa dessa instabilidade legislativa.

A Lei nº 4.729/65, que institui o crime de sonegação fiscal, trazia a extinção da punibilidade “quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria”.¹²⁸ Do mesmo modo que, havendo exemplificadamente uma denúncia espontânea (Art.138 do CTN), modalidade que se extinguia a responsabilidade pela infração acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, também se verificava o efeito de extinguir a punibilidade nos termos do artigo 2º da referida lei.

Com o início da ação fiscal, nesse dispositivo, o pagamento do tributo já não era mais possível sem as penalidades administrativas, porque não extinguiria a responsabilidade pela infração. Poderia ocorrer o pagamento do tributo acrescido de multa, ocorrendo a redução em percentual maior se feito no prazo para a reclamação, ou menor, se feito no prazo para o recurso administrativo. Por outro lado, iniciada a ação fiscal, o pagamento já não extinguia a punibilidade, no âmbito criminal, embora pudesse ser considerado um forma de arrependimento, da qual decorreria a redução da pena.

¹²⁷ Segundo o culto doutrinador Fernando Capez, o princípio “*favor rei*” consiste em que qualquer dúvida ou interpretação na seara do processo penal, deve sempre ser levada pela direção mais benéfica ao réu. CAPEZ, Fernando. **Curso de processo penal**. 10. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 39.

¹²⁸ Art. 2º. Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.

Após dois anos, em 10 de fevereiro de 1967, foi editado o Decreto-lei nº 157, estabelecendo que o pagamento, mesmo depois de iniciada a ação fiscal, extinguiu a punibilidade, porém, o pagamento do tributo acrescido das multas devidas. Nessa hipótese, desde que ainda não julgado o respectivo processo, nem seria necessário o pagamento, bastava o depósito, desde que o débito fosse pago depois da decisão de primeira instância, e obviamente com renúncia ao recurso administrativo. Ainda o mesmo decreto, estendeu para crimes não previstos na Lei nº 4.729/65 a causa extintiva da punibilidade. Desse modo, o pagamento passou a extinguir a punibilidade também nos crimes de contrabando e descaminho.

Posteriormente, surgiu foi editada a Lei nº 6.910/81, que restringiu o alcance do pagamento com causa de extinção da punibilidade, que passou a não abranger os crimes de contrabando e descaminho, vejamos:

Art. 1º. O disposto no art. 2º da *Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965*, e no art. 18, § 2º, do Decreto-lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967, não se aplica aos crimes de contrabando ou descaminho, em suas modalidades próprias ou equiparadas nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 334 do Código Penal.

No ano de 1990, surgiu a segunda geração da lei dos crimes contra a ordem tributária, a Lei nº 8.137/90 definiu em seu artigo 14:

Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos artigos 1º a 3º quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessório, antes do recebimento da denúncia.

Na Lei nº 8.137/90 a extinção da punibilidade dava-se mediante a reparação integral dos prejuízos decorrentes do cometimento delituoso, antes do recebimento da denúncia. Este dispositivo evitava o constrangimento do contribuinte da relação tributária, preservando o direito deste ao questionamento administrativo, e preservava também os interesses do Fisco, garantindo o recebimento integral do crédito tributário que a Administração a final tivesse como efetivamente devido. Porém, com breve existência, vigorando apenas até o final de 1991, vindo a ser revogada pela Lei nº 8.383/91.

O denominado “terrorismo fiscal”, a Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, em seu artigo 98, revogou expressamente o artigo 2º, da Lei nº 4.729/65 e

o artigo 14, da Lei nº 8.137/90.¹²⁹ Todavia, dado o bom senso do legislador, o artigo 3º da Lei nº 8.696/93, restabeleceu o pagamento do tributo com cauda de extinção da punibilidade. Mas, não prevaleceu o mesmo entendimento no Executivo, que terminou vetando o dispositivo inovador, levando a crer que o Chefe do Executivo, utilizou-se do terrorismo fiscal, como instrumento de ameaça de ação penal com forma de intimidação, por acreditar ser capaz de resolver o problema da sonegação fiscal, vez que a ação penal teria que ser promovida simultaneamente com a ação fiscal, e sendo assim não se poderia admitir a extinção da punibilidade depois de proposta a ação penal.

Porém, com o advento da Lei nº 9.249/95 que, em seu artigo 34, restabeleceu-se a extinção da punibilidade pelo pagamento, dessa forma:

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Logo, no artigo 34 da Lei nº 9.249/95, o pagamento será extintivo da punibilidade desde que efetuado antes do recebimento da denúncia. Assim, como esta somente pode ser proposta depois de encerrado o processo administrativo, tem-se que o dispositivo legal em referência é bem melhor, do ponto de vista de política legislativa, do que o anterior que, exigia fosse o pagamento efetuado antes do encerramento do processo administrativo.

Nesse sentido tem se pronunciado o Superior Tribunal de Justiça, inclusive de extinguir a punibilidade, diante do parcelamento, dispensando o pagamento do montante integral para tanto, vejamos:

RECURSO ESPECIAL. PENAL E PROCESSO PENAL. OMISSÃO NO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS (LEI 8.212/91, ART. 95, ALÍNEA D). PARCELAMENTO DO DÉBITO. Segundo precedentes, 'uma vez deferido o parcelamento, em momento anterior ao recebimento da denúncia, verifica-se a extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei

¹²⁹ Art. 98. Revogam-se o art. 44 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, os §§ 1º e 2º do art. 11 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, o art. 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.060, de 21 de outubro de 1969, os arts. 13 e 14 da Lei nº 7.713, de 1988, os incisos III e IV e os §§ 1º e 2º do art. 7º e o art. 10 da Lei nº 8.023, de 1990, o inciso III e parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990 e o art. 14 da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

9.249/95, sendo desnecessário o pagamento integral do débito para tanto'. Recurso desprovido. (REsp 426.378/PR, Rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, DJU de 11/11/2002).

PENAL. PARCELAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. 1 - Estando o contribuinte em situação regular perante o Fisco, em decorrência de parcelamento do débito, antes do recebimento da denúncia, não há justa causa para instauração de ação penal.

2 - Ordem concedida. (HC 21.561/PR, Rel. Min. Fernando Gonçalves, DJU de 11/11/2002).

PROCESSUAL PENAL. TRIBUTÁRIO. RECURSO DE HABEAS-CORPUS. AÇÃO PENAL. AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA. TRANCAMENTO. - Ressente-se de justa causa a ação penal por crime contra a ordem tributária fundada em lançamentos que foram desconstituídos em última instância administrativa. Deferido o parcelamento do débito fiscal antes do recebimento da denúncia, perde substância a acusação por crime de sonegação fiscal. - Recurso ordinário provido. Habeas-corpus concedido.¹³⁰

Ocorre que, foi imposto um veto pelo Presidente da República ao § 2º do artigo 34, que estendia a extinção de punibilidade aos casos pendentes de julgamento, levando, *a priori*, ao entendimento de que a lei benigna só se aplica em relação a fatos novos. Mas, como dispõe o artigo 2º do Código Penal, “a lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado”, assim como, o artigo 66 da Lei de Execuções Penais nº 7.210/84, que transcreve “Compete ao juiz execução: I – Aplicar aos casos julgados lei posterior que de qualquer modo favorecer o condenado”, e precipuamente, no artigo 5º, XL, da Constituição Federal, vejamos: “A lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu”.

Desse modo, sobretudo, a lei benigna pode ser aplicada inclusive aos casos de sentença condenatória com trânsito em julgado, pela inobservância do veto presidencial as leis infraconstitucionais que determinam expressamente a aplicação do princípio da retroatividade benéfica aos casos abrangidos pela coisa julgada, e da disposição constitucional que, não limita a aplicação desse princípio aos casos pendentes de julgamento.

Observa-se assim que, a extinção da punibilidade descrita no artigo 34 da Lei nº 9.249/95, sob análise, aplica-se igualmente aos casos definitivamente

¹³⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RHC nº 12.625/SC**. Relator: Min. Vicente Leal. Brasília, 21 de outubro de 2002. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal_stj/>. Acesso em: 19 abr. 2014.

julgados, ou seja, atinge os efeitos da sentença condenatória com trânsito em julgado, enquanto não esgotada a fase de execução, com o cumprimento da pena imposta, desde que, resulte a denúncia recebida após o pagamento do tributo devido. Portanto, é inquestionável que a relação jurídica-penal, instaurada com o recebimento da denúncia, persiste durante a execução da pena, que se constitui na etapa final da ação penal condenatória.

3.6 Análise da Decisão do STJ no Habeas Corpus nº 211393 / RS (2011/0150115-4)

Neste capítulo final, a partir do Recurso Voluntário nº 11020.003771/2009-83 julgado pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF em 09/07/2013 e o Recurso Voluntário nº 11020.003770/2009-39 julgado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF em 18/03/2014 que, até a publicação em 19/08/2013 no DJe da decisão do Habeas Corpus nº 211393 julgado no Superior Tribunal de Justiça, tramitavam paralelamente, analisar-se-á os reflexos das multas de ofício do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 do Ajuste Tributário, na tipificação dos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 dos Crimes Contra a Ordem Tributária.

Conforme toda abordagem realizada até aqui, sabe-se que essas imposições originadas pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB), devem ser baseadas, inexoravelmente, no elemento subjetivo “dolo”, com provas produzidas de maneira lícita, vez que durante o processo administrativo fiscal federal realizado no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sofrerão uma análise pormenorizada para sua consolidação efetiva que, respeitando a Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal, após a decisão final do processo administrativo, ou seja, constituído definitivamente o lançamento tributário, nos termos do artigo 4º da Portaria da Receita Federal nº 2.439 de 21 de dezembro de 2010, obrigará o Delegado ou Inspetor-Chefe da Receita Federal do Brasil responsável pelo controle do processo administrativo fiscal, formalizar e protocolizar a representação fiscal ao Ministério Público Federal no prazo 10 (dez) dias contados da data da constituição do crédito tributário, dando origem ao início do processo, agora na esfera criminal.

No caso em análise, cumpre observar que, o Ministério Público Federal (MPF), com base em mensagem anônima dirigida à Procuradoria da República em Passo Fundo/RS, originária do endereço eletrônico *anônimo.é.óbvio@ns.prrs.mpf.br*, *inobservando diversos dispositivos legais, a doutrina e também a jurisprudência majoritária*, instaurou, em 11/08/2003 o Procedimento Administrativo Criminal nº 1.29.004.000058/2003-09, objetivando apurar possíveis delitos de “*sonegação de impostos*”, em tese praticados por empresários do ramo de jóias do Município de Guaporé/RS. Em 20/07/2005, o Procedimento Administrativo Criminal foi convertido, no âmbito do próprio MPF, em Procedimento de Investigação Criminal. Posteriormente em fevereiro de 2006, tendo em vista a redefinição de Subseções Judiciárias, o procedimento foi remetido à Procuradoria da República de Bento Gonçalves/RS, lá permanecendo com a mesma autuação.

Sem que houvesse, ao menos, a originária autuação fiscal e sua resultante, o lançamento do tributo em desfavor da Empresa “X”, o MPF, em 25/11/2008, ingressou com pedido de busca e apreensão criminal a ser realizado na sede, da Empresa “X”, bem como na residência do seu sócio majoritário. E, na mesma oportunidade, o MPF requereu o afastamento do sigilo bancário de todos os investigados, dentre os quais, do paciente, eis a interposição do MPF:

Figura 1 - Marco inicial da medida cautelar de Busca e Apreensão



No dia 25/11/2008 o Ministério Público Federal interpôs a presente medida cautelar de Busca e Apreensão, lastreada em elementos constantes do Procedimento Administrativo Criminal instaurado pela Procuradoria da República em Passo Fundo, conforme cópias em anexo, a fim de apurar crime de sonegação fiscal atribuído em tese a empresários do ramo de jóias no município de Guaporé (RS).

Fonte: Autos do processo criminal federal nº 200871130017933

Observa-se aqui, que a referida medida cautelar de Busca e Apreensão teve sua origem, em desatenção, (i) a fundamental necessidade de tipificação prévia do crime contra a ordem tributária exigida, em observância das decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, que já naqueles dias, decidiam no sentido de que somente se viabilizaria repercussões criminais de crime contra a ordem tributária após a constituição definitiva do lançamento tributário em decisão final do processo administrativo, (ii) inobservância do artigo

5º, inciso LVI, da Carta Magna de 1988, que dispõe, “são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos”, (iii) afronta ao artigo 157, *caput*, do Código de Processo Penal, “são inadmissíveis, devendo ser desentranhadas do processo, as provas ilícitas, assim entendidas as obtidas em violação a normas constitucionais ou legais”, e (iv) posteriormente, no ano seguinte, a omissão diante a taxativa Súmula Vinculante nº 24.

No tocante, o pleito do Ministério Público Federal autuado como Pedido de Busca e Apreensão Criminal, na Vara Federal Criminal de Bento Gonçalves/RS (Processo nº 2008.71.13001793-3), foi deferido em toda sua extensão, expresso na íntegra da decisão em 26/08/2008:

Figura 2 - Despacho/Decisão da Vara Federal Criminal de Bento Gonçalves

Trata-se de pedido de busca e apreensão, cumulado com requerimento de quebra de sigilo fiscal, protocolado pelo Ministério Público Federal e fundamentado nas informações prestadas pela Receita Federal (fls. 52-71) e nos documentos juntados (fls. 72-140), os quais apresentaram indícios de delito contra a ordem tributária.

Assim sendo, faz-se mister as diligências requeridas pelo Ministério Público Federal, a fim de corroborar a materialidade e autoria do delito. Saliente-se que os documentos juntados identificam a prática de crimes, havendo necessidade de apreensão de novos documentos para melhor apurar os fatos.

Isso posto, defiro o pedido para determinar a expedição de mandado de busca e apreensão em face das empresas e residências localizadas nos endereços informados na fl. 10 e verso; devendo constar no mandado, além dos requisitos expressos no artigo 243 do Código de Processo Penal, a ordem para que seja franqueada amplamente o acesso a todos os documentos e quaisquer materiais relacionados com o delito investigado, ou outros que porventura venham a ser constatados; inclusive restando autorizado, por exemplo, o acesso às mídias encontradas, computadores, procurações, contratos, balanços, balancetes, livros, e tudo o mais que seja relevante à fiscalização; com ordem de arrombamento de portas e de cofres, no caso de resistência de quem quer que seja.

Fonte: Pedido de busca e apreensão criminal nº 2008.71.13.001793-3/RS

Como se pode ver, a cautelar do MPF é de natureza de matéria probatória para possível tipificação do crime contra a ordem tributária. Mas comparativamente, o artigo 3º da Lei nº 8.397/92 que também trata do mecanismo da medida cautelar, porém de indisponibilidade de bens para a garantia à futura execução fiscal, ressalva o pré-requisito da constituição definitiva do lançamento pela Autoridade Tributária, nos termos do artigo 142 do

CTN, para que haja a ocorrência da medida cautelar de indisponibilidade sob os bens do contribuinte.

Com relação ao Recurso Voluntário nº 11020.003770/2009-39, somente em 02 de dezembro de 2009, a Empresa “X”, teve lavrado em desfavor o Auto de Infração de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), com ciência através de AR, em 04 de dezembro de 2009, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 8.961.558,96 (Oito milhões, novecentos e sessenta e um mil, quinhentos e cinquenta e oito reais e noventa e seis centavos), a título de imposto, acrescido de multa de ofício qualificada de 150%, nos termos do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto referente aos exercícios de 2005 a 2009, correspondente aos anos-calendário de 2004 a 2008, respectivamente.¹³¹

Inconformado, o contribuinte Empresa “X”, em sua impugnação, manifestou-se no sentido que a imposição da multa qualificada, não poderia ter sido aplicada, vez que “de nenhuma maneira válida restou provado a prática de quaisquer condutas ilegais passíveis de penalização”.

Todavia, a Primeira Instância de Julgamento (DRJ), considerando lícitas as provas existentes nos autos já analisadas, concluíram que a Empresa “X”, de forma sistemática e intencional, omitiu receitas no período em questão, anos de 2004 a 2008, atividade essa tipificada tanto como sonegação (art. 71, da Lei nº 4.502, de 30/11/1964) como fraude (art. 72, da mesma Lei), circunstâncias que acarretariam a imposição da multa de ofício de 150%, nos termos do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, assim decidindo:

A presente decisão encontra-se consubstancia nas seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 31/01/2004 a 15/12/2008

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão proferida no processo decorrente deve seguir a mesma orientação decisória prolatada no processo principal.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. SAÍDA DE PRODUTOS SEM A OMISSÃO DE NOTAS FISCAIS.

¹³¹ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). **Processo Voluntário nº 11020.003770/200939 - Resolução nº 1402000.236**. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/onsultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 20 mar. 2014.

Apuradas receitas cuja origem não seja comprovada, estas serão consideradas provenientes de vendas não registradas.

DIREITO A CRÉDITOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

O reconhecimento do direito aos créditos do IPI depende da comprovação das aquisições de insumos produtivos, à vista dos respectivos documentos fiscais, e da conseqüente escrituração dos mesmos nos livros fiscais do contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Assim, após a decisão de Primeira Instância em 19/01/2011, o contribuinte tempestivamente interpôs, em tempo hábil, no dia 17/02/2011, o recurso voluntário no qual demonstrou irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

Nesse íterim, baseando-se no relatório da Resolução número 1402-000.236 relativa ao processo administrativo fiscal federal nº 11020.003770/2009-39, cujos excertos de interesse transcrevem-se a seguir, analisar-se-á como foi realizada a apreciação dessas provas obtidas a partir da referida busca e apreensão, sem a constituição definitiva do lançamento tributário, com o intuito de tipificar o artigo 1º da Lei nº 8.137/90 dos crimes contra a ordem tributária, vejamos:

De acordo com o relatório da fiscalização (fls. 85) [fls. 28 deste processo], a receita declarada pela impugnante nos anos de 2004 a 2008 foi de, respectivamente: R\$ 5.098.757,97, R\$ 4.437.299,79, R\$ 5.894.071,37, R\$ 5.275.934,38 e R\$ 6.560.935,80, enquanto a receita efetiva seria a que consta em dois relatórios (lis. 818 e 819) [fls. 743 e 744 deste processo] um denominado 'Comparativo Faturamento Mensal e Anual'; outro, 'Acompanhamento Metas /2008 — até 30/11/2008, isto é, respectivamente: R\$ 9.587.207,44, R\$ 9.388.644,49, R\$ 10.264.228,31, R\$ 11.053.629,01 e 12.238.596,11 (sendo esse último de janeiro a novembro de 2008).

[...]

Esses dois relatórios foram apreendidos, em cumprimento a mandados de busca e apreensão, na sede da impugnante e na residência do administrador, juntamente com outros documentos extracontábeis. O primeiro é uma tabela simples, com valores de faturamento dos meses janeiro de 2001 a junho de 2007. No segundo há três tabelas. A primeira tabela discrimina por vendedor os valores das vendas ocorridas no período de janeiro a novembro de 2008 e no mesmo período de 2007. A segunda tem os valores mensais de faturamento de 2007 e a terceira, os de 2008. (Grifo nosso).

Destaca-se a referência dos “*relatórios apreendidos no cumprimento do mandado de busca e apreensão*”, primeiro por se tratar da medida cautelar em espécie “busca e apreensão” não originada no processo administrativo fiscal federal, mas, no pleito do Ministério Público Federal no Procedimento de Investigação Criminal interposto na Vara Federal Criminal de Bento Gonçalves/RS em 23/11/2008, que invertendo a ordem do Processo Administrativo Fiscal Federal¹³², aqui, como se nota, foi o órgão ministerial, quem deu início ao procedimento administrativo tributário, vejamos:

¹³² **Código Tributário Nacional:** “**Art. 195.** Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los. Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram. **Art. 196.** A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas. [...] **Art. 197.** Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros: I - os tabeliães, os escrivães e demais serventuários de ofício; II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras; III - as empresas de administração de bens; IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais; V - os inventariantes; VI - os síndicos, comissários e liquidatários; VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão. [...]” **Lei nº 11547/2007** – Dispõe sobre a Administração Tributária Federal: “**Art. 6º.** São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo: a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições; b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais; c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados; [...] **Art. 11.** Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil cedidos a outros órgãos que não satisfaçam as condições previstas nos incisos I e II do § 8º do art. 4º da Lei nº 10.910, de 15 de julho de 2004, deverão entrar em exercício na Secretaria da Receita Federal do Brasil no prazo de 180 (cento e oitenta) dias da vigência desta Lei. [...] § 4º No exercício da competência prevista no § 3º deste artigo, os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil poderão, relativamente ao objeto da fiscalização: I - praticar os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com a apreensão e guarda de livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados; II - examinar registros contábeis, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal. [...]”.

Figura 3 - Relatório de Fiscalização de IPI
Relatório de Fiscalização - IPI

Unidade	Número da RPF/MPF		Código de Acesso ao MPF	
1010600 CAXIAS DO SUL - DRF	1010600-2009-00343-9		32393428	
Nome/Nome Empresarial			CPF/CNPJ	
ARTEFATOS DE METAIS CONDOR LTDA			90.463.704/0001-93	
Logradouro	Número		Complemento	
Av. Alberto Pasqualini	1500			
Bairro	Cidade	UF	CEP	
Centro	GUAPORÉ	RS	99.200-000	
Local de Lavaturo			Data	Hora
DRF CAXIAS DO SUL - Rua Des. Armando Azambuja,150 - Caxias do Sul			02/12/2009	09:30



I - INTRODUÇÃO

O presente trabalho teve por **origem** o cumprimento, em 09/12/2008, de Mandados de Busca e Apreensão Judicial (MBA's) realizados na sede do contribuinte acima identificado e na residência do titular da empresa, Sr. João César Presotto, conforme cópia dos mandados e termos lavrados em anexo (fls. 86 a 87 e 97 a 98). Ressalta-se que no mesmo prédio onde funciona o estabelecimento do contribuinte Artefatos de Metais Condor Ltda, opera a empresa Icaro Artefatos de Metais Ltda e na qual também foi cumprido MBA na mesma data.

Fonte: Habeas Corpus nº 211.393 – RS (2011/0150115-4)

E segundo, surpreendentemente, por serem provas produzidas antes mesmo do lançamento tributário, nos termos taxativos do artigo 142 do CTN¹³³, inclusive, contrariando decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal já naquela época, emendas na íntegra:

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. DELITO MATERIAL. EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO. CONDIÇÃO DE PUNIBILIDADE. COMPROVAÇÃO DA PENDÊNCIA DE DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA ACERCA DO DÉBITO FISCAL. RECURSO PROVIDO. 1. Antes de constituído definitivamente o crédito tributário, não há justa causa para a instauração de Inquérito Policial com base no art. 1º da Lei 8.137/90, tendo em vista que os delitos ali tipificados são materiais ou de resultado, isto é, somente se consumam com a ocorrência concreta do resultado previsto abstratamente (redução ou elisão do tributo).

¹³³ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

2. Devidamente comprovada nos autos a existência de discussão administrativa pendente a respeito da exigibilidade do débito, é de rigor o trancamento do Inquérito Penal, com a respectiva suspensão do prazo prescricional, haja vista a ausência de materialidade delitiva.

3. Tendo em vista que somente a Autoridade Fiscal pode realizar o lançamento tributário, impõe-se concluir que o trâmite de IPL em matéria tributária, quando ainda pendente a exigibilidade de crédito, constitui algo desnecessário ou mesmo incabível, já que à Autoridade Policial não compete realizar atividade alguma, no que tange à apuração de créditos tributários.

4. Recurso provido, em que pese o parecer ministerial, para determinar o trancamento da Ação Penal instaurada em relação ao recorrente, suspendendo-se o prazo prescricional, até julgamento definitivo do processo administrativo fiscal. (Grifo nosso).¹³⁴

EMENTA: 'NOTITIA CRIMINIS' - PREMATURA INSTAURAÇÃO DE INVESTIGAÇÃO PENAL POR CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - IMPOSSIBILIDADE - AUSÊNCIA DE TIPCIDADE PENAL - CRÉDITO TRIBUTÁRIO AINDA NÃO CONSTITUÍDO DEFINITIVAMENTE - PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL AINDA EM CURSO - RECONHECIMENTO DA CONFIGURAÇÃO DE CONDUTA TÍPICA SOMENTE POSSÍVEL APÓS A DEFINITIVA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - INVIABILIDADE DA INSTAURAÇÃO DA PERSECUÇÃO PENAL, MESMO EM SEDE DE INQUÉRITO POLICIAL, ENQUANTO A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO SE REVESTIR DE DEFINITIVIDADE - AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A 'PERSECUTIO CRIMINIS', SE INSTAURADO INQUÉRITO POLICIAL OU AJUIZADA AÇÃO PENAL ANTES DE ENCERRADO, EM CARÁTER DEFINITIVO, O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL - OCORRÊNCIA, EM TAL SITUAÇÃO, DE INJUSTO CONSTRANGIMENTO, PORQUE DESTITUÍDA DE TIPCIDADE PENAL A CONDUTA OBJETO DE INVESTIGAÇÃO PELO PODER PÚBLICO - CONSEQÜENTE IMPOSSIBILIDADE DE PROSSEGUIMENTO DOS ATOS PERSECUTÓRIOS - INVALIDAÇÃO, DESDE A ORIGEM, POR AUSÊNCIA DE FATO TÍPICO, DO PROCEDIMENTO DE PERSECUÇÃO PENAL - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - QUESTÃO DE ORDEM QUE SE RESOLVE PELA CONCESSÃO, DE OFÍCIO, DE 'HABEAS CORPUS'. - Enquanto o crédito tributário não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90. É que, até então, não havendo sido ainda reconhecida a exigibilidade do crédito tributário ('an debeat'ur) e determinado o respectivo valor ('quantum debeat'ur), estar-se-á diante de conduta absolutamente desvestida de tipicidade penal. - A

¹³⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RHC nº 22.300/RJ**. 5ª Turma. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 17 de abril de 2008. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal_stj/>. Acesso em: 19 abr. 2014.

instauração de persecução penal, desse modo, nos crimes contra a ordem tributária definidos no art. 1º da Lei nº 8.137/90 somente se legitimará, mesmo em sede de investigação policial, após a definitiva constituição do crédito tributário, pois, antes que tal ocorra, o comportamento do agente será penalmente irrelevante, porque manifestamente atípico. Precedentes. - Conseqüente impossibilidade de se ordenar o mero sobrestamento dos atos de investigação, para que se aguarde a ulterior e definitiva constituição do crédito tributário. Não-acolhimento, no ponto, da proposta formulada pelo Ministério Público Federal. - Se o Ministério Público, no entanto, independentemente da 'representação fiscal para fins penais' a que se refere o art. 83 da Lei nº 9.430/96, dispuser, por outros meios, de elementos que lhe permitam comprovar a definitividade da constituição do crédito tributário, poderá, então, de modo legítimo, fazer instaurar os pertinentes atos de persecução penal por delitos contra a ordem tributária. - A questão do início da prescrição penal nos delitos contra a ordem tributária. Precedentes. (Grifo nosso).¹³⁵

Como se verifica, os elementos probatórios resultantes da busca e apreensão deferida em 28/11/2008, evidentemente, serviram de base para o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB), realizar a imposição da multa de ofício pela identificação da intenção de "dolo", nos termos no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, exasperando a multa para 150%, vejamos:

[...]

*Os valores de vendas mensais se repetem em outro tipo de relatório, mais detalhado, o 'Comparativo de Vendas (Representantes e Vendas de Folheados a Ouro e Prata 925)', **do qual foram apreendidos três exemplares abrangendo respectivamente os anos de 2006 (fls. 832)** [fls. 757 a 759 deste processo], de 2007 (fls. 823) [fls. 748 a 750 deste processo] e de 2008 (fls. 820) [fls. 745 a 747 deste processo].*

*Codificação 'Zero', 'C100', 'C1/4' e C*3: 'vendas com NF' e 'vendas sem NF'*

[...]

Analizando esses documentos, a fiscalização concluiu que nos mapas de vendas por representante, estão discriminadas e identificadas as vendas realizadas com emissão regular de nota fiscal (marcadas com o código 'C100'), as efetuadas com nota fiscal emitida com valor a menor (código 'C1/4') e as ocorridas sem emissão de nota fiscal (códigos 'zero' e C*3).

[...]

Tal conclusão decorre da análise no documento 'Levantamento de vendas realizadas por Zeni Padilha — período (07/2003 a 05/2008)' [...] cópia anexa nas fls. 1.493 deste

¹³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Pet-QO nº 3593/SP**. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, 02 de fevereiro de 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

processo], em que há duas tabelas: uma discriminando as vendas mensais por cada um dos quatro códigos; outra discriminando as vendas do período em 'vendas com NF' (R\$ 251.185,54) e 'vendas sem NF' (R\$ 1.156.623,12) [totalizando o valor de 14\$ 1.407.808,66]. Dessa análise a fiscalização constatou que o somatório das vendas de código 'C100' correspondente ao valor das 'vendas como NF'.

[...]

Nas mesmas pastas, foram apreendidos demonstrativos semelhantes, também com espaço para recibo de representante, mas sem título, que a fiscalização afirma corresponderem as comissões devidas em função de vendas sem cobertura de nota fiscal. Junto com esses dois tipos de demonstrativos, foram apreendidos documentos denominados 'Relatório de comissões — Condor — Reais'.

[...]

Com base nos elementos de prova obtidos, a fiscalização considerou comprovada '**a intenção e o 'dolo' do contribuinte** de praticar o subfaturamento I e conseqüentemente a omissão de receitas e a redução dos valores a recolher de PIS, Cofins, CSLL e IRPJ'. Portanto, entendeu que ocorreram os fatos tipificados nos arts. 71 e 72, da Lei n° 502, de 30/11/1964 e que seria aplicável o percentual de 150%. Esse percentual é previsto no art. 44, II, da Lei n° 9.430, de 23/12/1996, para os fatos geradores ocorridos até 14/06/2007, e, a partir daí, com a nova redação dada pela Lei n° 11.488, de 15/06/2007, no art. 44, sç 1, c/c inciso I do caput.

Já com relação ao Processo Voluntário n° 1020.003771/200983, referente ao lançamento do IRPJ e os reflexos de CSLL, PIS e Cofins no valor de R\$ 1.473.675,94 (Hum milhão, quatrocentos e setenta e três mil, seiscentos e setenta e cinco reais e noventa e quatro centavos), foram sobre as mesmas receitas omitidas objeto do Recurso Voluntário n° 11020.003770/2009-39, o lançamento de ofício foi feito, da mesma maneira, a partir do cumprimento de mandado de busca e apreensão judicial do dia 09 de dezembro de 2008, expedido no intuito de apreender documentos inerentes à contabilidade da recorrente no período fiscalizado (2004 a 2008).

Irresignada, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade DRJ/POA, argumentando que a autuação não deveria prosperar, e posteriormente, ofereceu aditamento à manifestação de inconformidade, impugnando a documentação apreendida em sua totalidade.

Da mesma forma, como ocorrido no Recurso Voluntário n° 11020.003770/2009-39, a Primeira Instância de Julgamento (DRJ) decidiu no sentido de ter restado comprovada a sistemática e intencional omissão de

receitas no período em questão, resultando na caracterização da sonegação e fraude, determinantes da multa qualificada de 150%, nos termos do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, assim decidindo:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
PEDIDO DE PERICIA. Desconhece-se do pedido de perícia quando o sujeito passivo não indica os quesitos que deseja ver respondidos. LEGISLAÇÃO EM VIGOR. OBSERVÂNCIA NO JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. O julgador administrativo não pode deixar de aplicar dispositivo de lei que não foi declarado inconstitucional pelo STF, nem teve sua execução suspensa pelo Senado Federal, encontrando-se, portanto, em pleno vigor. TRIBUTOS DECORRENTES. CSLL, PIS E COFINS. O decidido em relação ao IRPJ aplica-se também demais aos tributos lançados com base nos mesmos fatos.*

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. PROVA E QUANTIFICAÇÃO DOCUMENTAL. VALIDADE A prova documental é válida para demonstrar e quantificar a omissão de receitas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO E FRAUDE. Provada a sistemática e intencional omissão de receitas no período em questão, restam caracterizadas sonegação e fraude, determinantes da multa qualificada de 150%. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

Antes de ter sido intimada do acórdão acima referenciado em 24/12/2010, a recorrente apresentou novo aditamento à manifestação de inconformidade em 21/12/2010, alegando inúmeras nulidades no processo administrativo, entre elas, a mais relevante, foi a arguição de nulidade do auto de infração, vez que o mandado judicial, expedido com ordem de busca e apreensão fora feito de forma contrária à legislação processual penal vigente, porém, foi desconsiderado pela DRJ/POA.

A 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária do CARF, com relação a preliminar de nulidade do mandado judicial que fundamentou a autuação fiscal, da mesma forma como visto no Recurso Voluntário nº 11020.003770/2009-39, houve o entendimento que muito embora, tenha o auto de infração sido lavrado com base em documentação apreendida no cumprimento de mandado de busca e apreensão expedido por autoridade judicial, em tese, lastreado de nulidade, não caberia ao CARF, o controle jurisdicional sobre atos praticados pelo Poder

Judiciário, sob pena de mitigação da independência e harmonia dos poderes, fundamentais para a manutenção do Estado Democrático de Direito (art. 2º da CF).

Ressalvou ainda que, se os documentos apreendidos foram obtidos por mandado judicial que preencheu os requisitos formais (como expedido por autoridade competente, etc.), auferir o preenchimento ou não dos requisitos materiais somente seria cabível à autoridade judiciária superior àquela emissora da ordem, por medidas e/ou recursos específicos (habeas corpus, mandado de segurança, recurso em sentido estrito etc.), a depender da hipótese de cabimento.

Portanto, como formalmente o mandado de busca e apreensão permitiu ao fisco a obtenção ao acesso a toda a documentação que cominou nos presentes autos, deveria permanecer hígida a autuação fiscal que apurou a ocorrência de omissão de receita, afastando a preliminar de nulidade do auto de infração baseado em documentação apreendida no cumprimento de ordem judicial, porquanto não caber ao CARF o controle jurisdicional de atos praticados pelo Poder Judiciário.

Como se nota, embora ao final tenha resultado na mesma decisão constante no Recurso Voluntário nº 11020.003770/2009-39, isto é, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, aqui no Processo Voluntário nº 1020.003771/200983, a interpretação foi diversa, pois nesse último houve o reconhecimento que o auto de infração foi lavrado com base em documentação apreendida no cumprimento de mandado de busca e apreensão expedido por autoridade judicial, mas como salientado, o CARF se posicionou no sentido de manter a independência dos poderes não reconhecendo como ilícitas as provas oriundas do mandado de busca e apreensão cumprido em 09 de dezembro de 2008.

Paralelamente aos processos administrativos fiscais mencionados, o Procedimento de Investigação Criminal da Procuradoria da República de Bento Gonçalves/RS, como já salientado, após o Juiz Federal deferir em toda a extensão a pretensão ministerial com relação à “busca e apreensão” em 28/11/2008, que serviu de base para a manutenção da multa qualificada em 150% em ambos os processos voluntários, em 27 de abril de 2010, teve por ordem do juízo federal, o arquivamento enquanto não constituído definitivamente

o lançamento tributário, mas com a mácula já consumada da produção de provas ilícitas, que por derivação, contaminaria todos os atos *a posteriori*, vejamos:

Figura 4 - Marco de arquivamento em secretaria dos autos

Em 27 de abril de 2010 este Juízo ordenou o arquivamento em Secretaria dos autos, após o *Parquet Federal* informar que os documentos apreendidos no feito serviriam de prova à futura ação penal a ser intentada, com base nas representações fiscais da Receita Federal; o feito

atualmente encontra-se suspenso, aguardando a interposição de ação penal mencionada.

Fonte: Autos do processo criminal federal nº 200871130017933

A defesa técnica do contribuinte/réu inconformada impetrou *habeas corpus* no Tribunal Regional Federal da 4^o Região, assim como indicado na decisão do Recurso Voluntário nº 1020.003771/200983, com o objetivo de ver reconhecida a nulidade da decisão que autorizou a “*busca e apreensão*”, bem como a “*ilicitude das provas dela derivadas*”, porém, a 8^a Turma, por maioria, não conheceu do *writ*, que concedia integralmente a ordem, nos termos da impetração. Eis a ementa:

EMENTA. PENAL E PROCESSUAL PENAL. CRIME CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA. HABEAS CORPUS. CONSTRANGIMENTO ILEGAL. REQUISITO DE ADMISSIBILIDADE. AUSÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

1. Pode-se manejar o writ tanto de forma repressiva, quanto preventiva, isto é, não apenas para fazer cessar constrangimento ilegal já consumado e atual, mas também para impedir que ele futuramente se configure, desde que esteja na iminência de ocorrer.

2. A configuração de constrangimento ou ameaça real e concreta à liberdade de locomoção, dotados de ilegalidade, é requisito de admissibilidade da ação de habeas corpus. Se constatada a sua presença ou que está prestes a se concretizar, há interesse de agir do impetrante em favor do paciente. Do contrário, a impetração não merece conhecimento.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 8^a Turma do Tribunal Regional Federal da 4^a Região, por maioria, vencido o Desembargador Federal Luiz Fernando Wowk Penteado, não conhecer do habeas corpus, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

É sobremodo importante assinalar que, muito embora tenha participado desde o processo investigatório até aqui exposto, de 11/08/2003 até 17/02/2011,

o Ministério Público Federal, os juízes federais de 1º Grau e de 2º Grau, Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, Conselheiros do CARF, nenhum dos referidos¹³⁶, identificaram a ilicitude da prova produzida na sua origem em 11/08/2003, não vislumbrando, fundamentalmente, a conseqüente contaminação da ilicitude das provas por derivação, além da caracterização originária do constrangimento ilegal derivado do cumprimento da medida cautelar de “*busca e apreensão*” executado para apurar suposto crime de sonegação fiscal sem que houvesse, sequer, o primordial devido lançamento tributário.

Como se observa, nesse instante, apesar da edição da Súmula Vinculante nº 24 em 02/12/2009, tipificando o crime do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, somente após a decisão final na esfera administrativa. A Empresa “X” tinha em desfavor dois autos de Infrações lavrados em 02/12/2009, originados em medida cautelar na esfera judiciária em 23/11/2008, referente ao período de 31/01/2004 a 15/12/2008, para exigir o Imposto sobre Produtos Industrializado (IPI) e o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica incidente sobre as vendas omitidas por falta de emissão de notas fiscais, assim como os respectivos juros de mora e multa de ofício de 150%, e ainda mais, um procedimento criminal suspenso “arquivado” em secretaria, aguardando a futura decisão na esfera administrativa, com base em provas ilícitas.

Repisa-se que, a teor do entendimento consolidado da jurisprudência, a realização de qualquer ato persecutório criminal destinado a investigar delito de sonegação fiscal releva-se ilegal quando realizado antes do lançamento tributário definitivo, alerta-se que a identificação do elemento subjetivo dolo do sujeito passivo é fundamental para a imposição da multa de ofício qualificada nos termos do § 1º da Lei nº 9.460/90, porém, deve-se atentar a forma com que as provas que servirão para caracterização desse elemento subjetivo do tipo

¹³⁶ Com exceção do Relator Marcio Rodrigo Frizzo do Recurso Voluntário nº 11020.003771/2009-83, que votou no sentido de dar provimento ao recurso voluntário interposto, para desconstituir integralmente a presente autuação fiscal.

(sonegação/fraude/conluio) são produzidas, de modo a não contaminar todos os atos processuais posteriores.¹³⁷

Como se nota, a medida de “*busca e apreensão*”, consumada em 23/11/2008, configurou-se um constrangimento ilegal, que contaminou todo o processo investigatório, não somente no âmbito judiciário, mas, primordialmente, no processo administrativo fiscal federal, constituído evidentemente sobre o prisma de documentos colhidos na referida medida cautelar, sem prévia constituição definitiva do tributo no âmbito do processo tributário, contrariando inúmeros dispositivos legais, doutrina e jurisprudência, portanto, sendo dispensável aguardar a utilização das provas para a propositura de uma ação penal para reconhecimento da sua ilegalidade, vez que reconhecidamente ilícitas.

Observa-se que, mesmo que o Ministério Público tenha o dever legal de promover a persecução penal¹³⁸, deve-se inexoravelmente, atentar-se aos dispositivos constitucionais e a uniformização das decisões jurisprudenciais do Supremo Tribunal Federal, pois no caso em tela, a inobservância inicial se deu

¹³⁷ O artigo 5º, inciso LVI, da Carta Magna de 1988, estabelece: São inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos. Depreende-se, pois, que as provas ilícitas não podem ser produzidas pelas partes do processo, devendo, na hipótese de sua produção, serem excluídas do feito. O desentranhamento, portanto, faz-se necessário - sem que isso redunde, obrigatoriamente, no insucesso de quem as produziu, pois os demais meios probatórios poderão comprovar a veracidade dos fatos alegados. Como se vê, o vigente ordenamento constitucional repele a produção de provas ilícitas, o que denota que a liberdade de provar não é absoluta no Brasil. Na procura da verdade, tanto no processo judicial, quanto no processo administrativo, não há guarida constitucional quanto à produção de provas ilícitas, as quais, diferentemente das provas ilegítimas, afrontam o direito material. Registre-se, a norma processual veda a produção de prova ilegítima; já a norma de natureza material obsta a produção de prova ilícita. Segundo entendimento doutrinário, determinada prova será considerada ilegítima quando a ofensa for ao direito processual, e será reputada ilícita quando a afronta ocorrer em relação ao direito material. Tanto a prova ilícita quanto a prova ilegítima são ilegais, ou seja, ambas são espécies do gênero prova ilegal, e, segundo o legislador, são inadmissíveis no processo. Se admitidas, não devem ser valoradas pela autoridade judiciária - sob pena de nulidade da decisão exarada. Entende-se, por sua vez, que não obstante a autoridade judiciária tenha que dar a cada um o que é seu, há limites à liberdade da prova. Em outras palavras, o direito não pode ser realizado a qualquer preço. A “*Teoria dos Frutos da Árvore Envenenada*” tem origem norte-americana. Foi criada pela Suprema Corte dos Estados Unidos, que entende que os vícios da planta são transmitidos aos seus frutos. Em outras palavras, os vícios de uma determinada prova contaminam os demais meios probatórios que dela se originaram.

¹³⁸ Dentre os autores que sustentam a vigência da obrigatoriedade da ação penal está Tourinho Filho, o qual defende que o referido princípio encontra-se consagrado no art. 24 do CPP e sustenta sua aplicabilidade afirmando que o princípio da obrigatoriedade “é o que melhor atende aos interesses do Estado. Dispondo o Ministério Público dos elementos mínimos para a propositura da ação deve promovê-la (sem inspirar-se em critérios políticos ou de utilidade social)”. TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. **Processo penal**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. v. 1. p. 333.

pelo órgão ministerial que, por inobservância dos referidos dispositivos legais mencionados até aqui, já havia consignado expressamente nos autos, tão logo realizada a constituição definitiva do crédito tributário, a utilização das provas ilegais para embasar a propositura de ação penal contra a Empresa “X”, como segue:

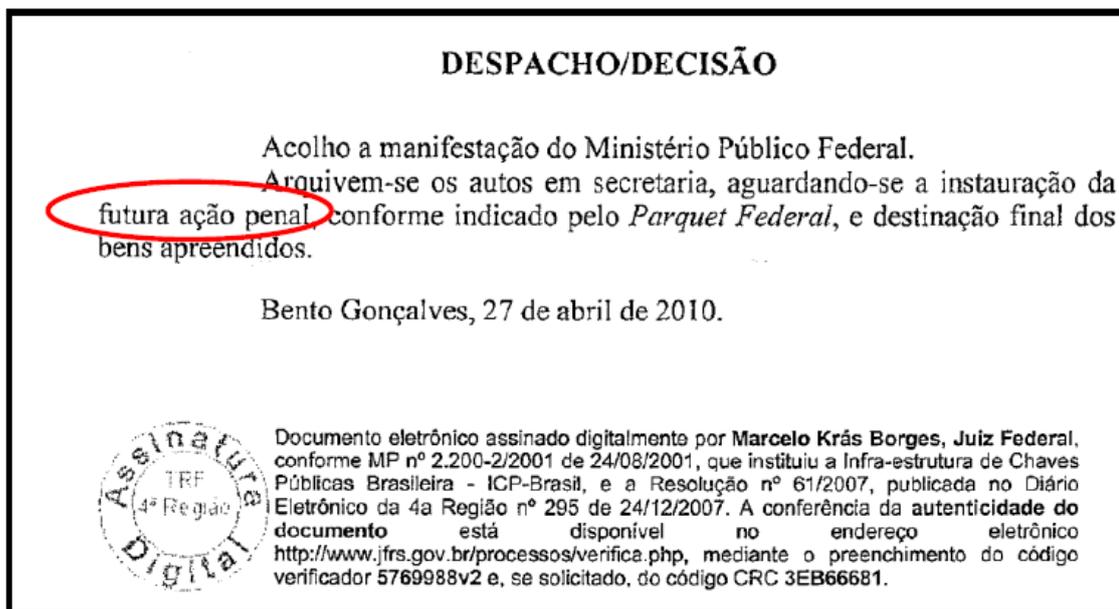
Figura 5 - Direcionamento de prova à futura ação penal

3. Assim, nos termos do art. 118 do Código de Processo Penal, que inviabiliza a restituição de documentos enquanto interessarem ao processo, e considerando-se que os documentos obtidos na presente medida cautelar – que serviram de prova para a lavratura de Autos de Infração – também servirão de prova à futura ação penal que será intentada, há óbice intransponível a devolução de tais documentos, devendo permanecer, por ora, juntados nos autos dos procedimentos administrativos que, oportunamente, serão enviados ao MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL.

Fonte: Autos do processo criminal federal nº 200871130017933

Paradoxalmente, num segundo momento processual judicial, o membro da Justiça Federal, acolhe o pedido do Ministério Público Federal para arquivamento dos autos em secretaria, para futura ação penal, contrariando por completo o entendimento do STJ e STF, tribunais superiores que obrigatoriamente devem ser observados, devido ao dever de cautela das decisões inferiores.

Figura 6 - Manifestação para arquivamento dos autos em secretaria



Fonte: Autos do processo criminal federal nº 200871130017933

Como se depreende, ainda que tenha havido a suspensão tardia da repercussão criminal, observa-se desde já que, a consumação da produção da prova ilícita havia ocorrido em 23/11/2008, no deferimento da medida cautelar de “*busca e apreensão*”, sem a prévia constituição definitiva do tributo, gerando por derivação, a contaminação dos processos administrativos já referidos, que poderiam ensejar ao final a posterior representação fiscal para fins penais, assim com entende os Tribunais Superiores, eis as emendas:

A questão trazida a deslinde diz com a **impossibilidade da manutenção de persecução penal, mesmo que suspensa**, em desfavor de investigado **pela suposta prática de sonegação fiscal, quando ainda não concluída a discussão administrativa.**

O Tribunal de origem denegou a prévia ordem ao argumento de que inexistiria constrangimento ilegal, visto que o magistrado de primeiro grau havia determinado a suspensão da investigação criminal até o término do procedimento administrativo fiscal.

Como salientava Carnelutti, em *As Misérias do Processo Penal*, a tão só existência da *persecutio* já configura, em si mesma, uma pena para o investigado. Os dissabores da pesada intervenção estatal são deveras estigmatizantes, daí a necessidade de cuidado no seu trato. Desde que se optou por um modelo de Estado de cariz democrático, em que se assinala a dignidade da pessoa humana como seu fundamento, a atuação repressiva deve ser excepcional, somente justificada com o atendimento dos requisitos legais, faticamente demonstrados. [...] **Esta Corte orienta-se pela insubsistência não apenas da ação penal,**

mas, também, da investigação tendente à apuração de sonegação fiscal, ausente a configuração de todos os requisitos para a configuração do crime e da punibilidade. [...] Ante o exposto, **concedo a ordem para trancar o procedimento investigatório ministerial**, sem prejuízo de eventual futuro oferecimento de denúncia, caso seja definitivamente constituído o crédito tributário em questão. (Sem grifo no original). (Grifo nosso).¹³⁹

EMENTA: 'NOTITIA CRIMINIS' – PREMATURA INSTAURAÇÃO DE INVESTIGAÇÃO PENAL POR CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - IMPOSSIBILIDADE AUSÊNCIA DE TIPICIDADE PENAL – CRÉDITO TRIBUTÁRIO AINDA NÃO CONSTITUÍDO DEFINITIVAMENTE – PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL AINDA EM CURSO RECONHECIMENTO DA CONFIGURAÇÃO DE CONDUTA TÍPICA SOMENTE POSSÍVEL APÓS A DEFINITIVA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – INVIABILIDADE DA INSTAURAÇÃO DA PERSECUÇÃO PENAL, MESMO EM SEDE DE INQUÉRITO POLICIAL, ENQUANTO A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO SE REVESTIR DE DEFINITIVIDADE – AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A 'PERSECUTIO CRIMINIS', SE INSTAURADO INQUÉRITO POLICIAL OU AJUIZADA AÇÃO PENAL ANTES DE ENCERRADO, EM CARÁTER DEFINITIVO, O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL OCORRÊNCIA, EM TAL SITUAÇÃO, DE INJUSTO CONSTRANGIMENTO, PORQUE DESTITUÍDA DE TIPICIDADE PENAL A CONDUTA OBJETO DE INVESTIGAÇÃO PELO PODER PÚBLICO CONSEQÜENTE IMPOSSIBILIDADE DE PROSSEGUIMENTO DOS ATOS PERSECUTÓRIOS INVALIDAÇÃO, DESDE A ORIGEM, POR AUSÊNCIA DE FATO TÍPICO, DO PROCEDIMENTO DE PERSECUÇÃO PENAL – PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – QUESTÃO DE ORDEM QUE SE RESOLVE PELA CONCESSÃO, DE OFÍCIO, DE 'HABEAS CORPUS'.¹⁴⁰

Portanto no caso em análise, é notória a afronta à Súmula Vinculante nº 24 do STF, vez que a autoridade coatora autorizou, a pedido do Ministério Público Federal, medidas de busca e apreensão contra o paciente, na sede de sua empresa e em sua residência, objetivando apurar crimes de sonegação fiscal (art. 1º da Lei nº 8.137/90), antes mesmo de a Receita Federal ter procedido à autuação fiscal da empresa, conforme o de praxe. Ocorreu a

¹³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC nº 110701**. 6ª Turma. Relator: Min. Maria Thereza de Assis Moura. Brasília, 15 de setembro de 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

¹⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Pet-QO nº 3593/SP**. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, 02 de fevereiro de 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

posteriori, de fato, o lançamento após a efetivação da medida de “busca e apreensão”, com base nas provas produzidas ilicitamente, vejamos:

Figura 7 - Auto circunstanciado de busca e apreensão processo 200871130017933

AUTO CIRCUNSTANCIADO DE BUSCA E APREENSÃO

Aos nove dias do mês de dezembro do ano de 2008, nesta cidade de Guaporé/RS, às 10:10 horas, em cumprimento ao mandado judicial de busca e apreensão expedido em 27/11/2008 pelo exmo Juiz Federal Substituto da Vara Federal de Bento Gonçalves, Andrei Gustavo Paulmichi (processo 200871130017933), efetuamos, com as devidas formalidades legais, os procedimentos de busca e apreensão na residência do Sr. JOAO CÉSAR PRESOTTO, CPF 389.821.530-04, situada na Av Silvio Sanson, nº 1089/902, na cidade de Guaporé/RS. Antes de iniciado o procedimento, o mandado de busca e apreensão foi lido e mostrado ao Sr(a). MARCO CORADI E CECÍLIA P. R. PEREIRA, TESTEMUNHAS, CPF CEME JADOS ABAIXO, morador(a) que se encontrava na residência.

Resultante desta diligência de busca e apreensão, foram apreendidos os objetos ou coisas constantes do anexo “Termo de Apreensão”.

Fonte: Autos do processo criminal federal nº 200871130017933

A busca e apreensão foi efetivada no dia 09/12/2008 e os referidos lançamentos através dos Autos de Infrações do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, ambos no dia 02/12/2009, conforme destaques:

Figura 8 - Auto de infração do IPI

 **MINISTÉRIO DA FAZENDA**
Secretaria da Receita Federal do Brasil

Folha: _____

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

AUTO DE INFRAÇÃO
Imposto sobre Produtos Industrializados

Unidade	DRF CAXIAS DO SUL			Número do MPF	1010600/00343/09
Sujeito Passivo					
Razão Social				CNPJ	
Logradouro	Número	Complemento	Telefone		
AV ALBERTO PASQUALINI	1500				
Bairro	Cidade/UF	CEP			
CENTRO	GUAPORE/RS	99200-000			
Local de Lavratura	Data		Hora		
R. Des. Armando Azambuja, 150-CXL	02/12/2009		08:09		
Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$					
IMPOSTO	Cód Receita-DARF	Valor			
	2945	3.096.491,39			
JUROS DE MORA (calculados até 30/11/2009)	Valor		1.220.330,64		
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)	Valor		4.644.736,93		
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO	Total		8.961.558,96		
Valor por extenso					
OITO MILHÕES, NOVECENTOS E SESSENTA E UM MIL, QUINHENTOS E CINQUENTA E OITO REAIS E NOVENTA E SEIS CENTAVOS.					

 **MINISTERIO DA FAZENDA**
Secretaria da Receita Federal do Brasil

Folha: _____

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

AUTO DE INFRAÇÃO
Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

Unidade	DRF CAXIAS DO SUL			Número do MPF	1010600/00343/09
Sujeito Passivo					
Razão Social				CNPJ	
Logradouro	Número	Complemento	Telefone		
AV ALBERTO PASQUALINI	1500				
Bairro	Cidade/UF	CEP			
CENTRO	GUAPORE/RS	99200-000			
Local de Lavratura	Data		Hora		
R. Des. Armando Azambuja, 150-CXL	02/12/2009		07:44		
Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$					
IMPOSTO	Cód Receita-DARF	Valor			
	2917	516.601,52			
JUROS DE MORA (calculados até 30/11/2009)	Valor		182.172,19		
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)	Valor		774.902,23		
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO	Total		1.473.675,94		
Valor por extenso					
UM MILHÃO, QUATROCENTOS E SETENTA E TRÊS MIL, SEISCENTOS E SETENTA E CINCO REAIS E NOVENTA E QUATRO CENTAVOS.					

Fonte: Habeas Corpus nº 211.393 – RS (2011/0150115-4)

Em virtude dessas considerações, é notório que os referidos Autos de Infrações foram constituídos sobre a égide da medida cautelar de “busca e apreensão”, sem ao menos, ter sido lavrado o auto de infração para o lançamento dos créditos tributários de IPI e IRPJ, quisera da constituição definitiva dos tributos, resultante de decisão final da Autoridade Tributária. Nesse arrimo, tem-se que toda a prova utilizada para a caracterização do “dolo”, com a

finalidade de imposição da multa de ofício qualificada de 150% nos termos do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, foram construídas em inobservância de todos os dispositivos legais transcorridos até aqui, tornando todas as provas ilícitas porque produzidas mediante a aludida medida cautelar de busca e apreensão.

Em 30 de junho de 2011, a Empresa “X”, inconformada com a decisão do TRF-4º Região, por intermédio do seu procurador signatário ingressou com Habeas Corpus no Superior Tribunal de Justiça com o objetivo de ver reconhecido o constrangimento ilegal, anulando todas as provas produzidas e seus efeitos derivativos.

Nesse íterim, tanto dos processos administrativos que tramitavam no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais desde 17/02/2011, quanto o pleito do Ministério Público Federal no Procedimento de Investigação Criminal iniciado em 11/08/2003, preliminarmente, constata-se a ausência de declaração de nulidade do lançamento tributário derivada da usurpação do MPF na atividade privativa da Autoridade Tributária, oriunda da medida de busca e apreensão que além de ter dado início a repercussão criminal, servirá de base para os lançamentos dos Autos de Infrações de exigência do IPI e IRPJ devidos.

Todavia, dado o melhor juízo, em 19/08/2013 o Superior Tribunal de Justiça decidiu no sentido de reformar as decisões das instâncias inferiores da jurisdição judiciária federal, e por reflexos, também sobre as decisões administrativas do CARF que se originaram até então, por meio da decisão do Acórdão do Habeas Corpus nº 211393.

Destaca-se que nos processos, a morosidade foi imperativa. Na via judicial a decisão do Acórdão foi publicada somente em 19/08/2013, já na via administrativa fiscal federal, o Recurso Voluntário nº 11020.003771/2009-83 teve seu julgamento em 09/07/2013 que, pelo lapso temporal, não se vinculou a decisão do STJ que sairia um mês depois, já o Recurso Voluntário nº 11020.003770/2009-39, o julgamento ocorreu em 18/03/2014, porém, não foi declarada a ilicitude das provas com base na decisão do STJ, mas declinou a competência para a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Sessão de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, vez que o crédito tributário de IPI exigido era reflexo do Processo Administrativo Fiscal nº 11020.003771/200983, que se encontrara em sede de Embargos de Declaração,

posicionamento esse, baseado diante da não interferência do CARF no controle jurisdicional sobre atos praticados pelo Poder Judiciário.

Após 5 (cinco) de discussão acerca da constituição do crédito tributário exigido de IPI e IPRJ, a resposta adequada a Constituição surgiu através da decisão do referido Acórdão, o STJ reconheceu que a irresignação, das condições apresentadas pelo paciente, mereciam prosperar, porque a medida cautelar de busca e apreensão foi deferida em 26/11/2008, de modo exaustivamente ressaltado nessa pesquisa, já predominava na jurisprudência do STJ e do Supremo Tribunal Federal orientação firme no sentido da necessidade de constituição do crédito tributário, para que se possa instaurar persecução penal pela prática de crimes contra a ordem tributária, previstos no art. 1º, incisos I e II, da Lei nº 8.137/1990, configurando concretamente uma condição objetiva de punibilidade, a qual, até o momento em 13/08/2013, ainda em vias recursais administrativas, não havia notícia de que tenha se implementado a referida constituição dos tributos IPI e IRPJ. Destacando o Ministro Campos Marques, nesse sentido, entre outros, os seguintes julgados:

HABEAS CORPUS. IMPETRAÇÃO ORIGINÁRIA.
SUBSTITUIÇÃO AO RECURSO ORDINÁRIO.
IMPOSSIBILIDADE. RESPEITO AO SISTEMA RECURSAL
PREVISTO NA CARTA MAGNA. NÃO CONHECIMENTO.

[...]

DESCAMINHO (ARTIGO 334 DO CÓDIGO PENAL).
INVESTIGAÇÃO CRIMINAL INICIADA ANTES DA CONCLUSÃO
DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL.
IMPOSSIBILIDADE. CONSTRANGIMENTO ILEGAL
EVIDENCIADO. CONCESSÃO DA ORDEM DE OFÍCIO. 1. **Tal como nos crimes contra a ordem tributária, o início da persecução penal no delito de descaminho pressupõe o esgotamento da via administrativa, com a constituição definitiva do crédito tributário. Doutrina. Precedentes** . 2. Embora o delito de descaminho esteja descrito na parte destinada aos crimes contra a Administração Pública no Código Penal, motivo pelo qual alguns doutrinadores afirmam que o bem jurídico primário por ele tutelado seria, como em todos os demais ilícitos previstos no Título IX do Estatuto Repressivo, a administração Pública, predomina o entendimento de que com a sua tipificação busca-se tutelar, em primeiro plano, o erário, diretamente atingido pela ilusão do pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria. 3. A confirmar a compreensão de que a persecução penal no crime de descaminho pressupõe a constituição definitiva do crédito tributário, tem-se, ainda, que a própria legislação sobre o tema reclama a existência de decisão final na esfera administrativa

para que se possa investigar criminalmente a ilusão total ou parcial do pagamento de direito ou imposto devidos (artigo 83 da Lei n.º 9.430/1996, artigo 1.º, inciso II, do Decreto n.º 2.730/1998 e artigos 1.º e 3.º, § 7.º, da Portaria SRF n.º 326/2005). 4. Na hipótese vertente, ainda não houve a conclusão do processo administrativo por meio do qual se apura a suposta ilusão do pagamento de tributos incidentes sobre operações de importação por parte dos pacientes, pelo que não se pode falar, ainda, em investigação criminal para examinar a ocorrência do crime de descaminho. 5. Habeas corpus não conhecido. Ordem concedida de ofício para determinar o trancamento do inquérito policial instaurado contra os pacientes.¹⁴¹

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. DESCAMINHO. CRIME MATERIAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA. NECESSIDADE DE CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONSTRANGIMENTO ILEGAL EVIDENCIADO. RECURSO PROVIDO. 1. **De acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o raciocínio adotado pelo Supremo Tribunal Federal relativamente aos crimes previstos no art. 1º da Lei n.º 8.137/90, consagrando a necessidade de prévia constituição do crédito tributário para a instauração da ação penal, deve ser aplicado, também, para a tipificação do crime de descaminho** . Precedentes. 2. Embora o crime de descaminho encontre-se, topograficamente, na parte destinada pelo legislador penal aos crimes praticados contra a Administração Pública, predomina o entendimento no sentido de que o bem jurídico imediato que a norma insere no art. 334 do Código Penal procura proteger é o erário público, diretamente atingido pela evasão de renda resultante de operações clandestinas ou fraudulentas. 3. O descaminho caracteriza-se como crime material, tendo em vista que o próprio dispositivo penal exige a ilusão, no todo ou em parte, do pagamento do imposto devido. Assim, não ocorrendo a supressão no todo ou em parte do tributo devido pela entrada ou saída da mercadoria pelas fronteiras nacionais, fica descaracterizado o delito. 4. Na espécie, confirmou-se a ausência de constituição definitiva do crédito tributário, uma vez que ainda não foram apreciados os recursos administrativos apresentados pela defesa dos recorrentes. Dessa forma, não é possível a instauração de inquérito policial ou a tramitação de ação penal enquanto não realizada a mencionada condição objetiva de punibilidade. 5. Recurso ordinário que se dá provimento a fim de extinguir a Ação Penal n.º 5001641-71.2010.404.7005, da Segunda Vara Federal da Subseção Judiciária de Cascavel, Seção Judiciária do Paraná.¹⁴²

¹⁴¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **HC nº 255.617/RS**. Relator: Min. Jorge Mussi. Brasília, 26 de março de 2013. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal_stj/>. Acesso em: 19 abr. 2014.

¹⁴² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RHC nº 31.368/PR**. Relator: Min. Marco Aurélio Bellizze. Brasília, 14 de jun. 2012. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal_stj/>. Acesso em: 19 abr. 2014.

Habeas Corpus. 1. Pedido de trancamento de inquérito policial. 2. Crime de sonegação fiscal. 3. **A pendência do procedimento administrativo-fiscal impede a instauração da ação penal, como também do inquérito policial. Precedentes:** PET (QO) nº 3.593/SP, Rel.Min. Celso de Mello, Pleno, unânime, DJ 2.3.2007; HC nº 84.345/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, unânime, DJ 24.3.2006; HC (AgR) nº 88.657/ES, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, unânime, DJ 10.8.2006; HC nº 87.353/ES, Rel. Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma, unânime, DJ 19.12.2006; e HC nº 88.994/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, 1ª Turma, unânime, DJ 19.12.2006. 4. **Inquérito policial instaurado antes de devidamente concluído o procedimento administrativo-fiscal. Posterior encerramento da instância administrativa fiscal e a constituição definitiva do crédito tributário não convalida o inquérito policial aberto anteriormente.** 5. Habeas Corpus deferido.¹⁴³

Reforçou ainda, no mesmo sentido conforme todo o dito nessa pesquisa que, se não podia, ainda não pode ser instaurado inquérito policial ou ação penal pela prática do crime contra a ordem tributária, antes a constituição definitiva do tributo pela Autoridade Tributária. Além disso, não seria possível deferir qualquer medida visando instruir eventual investigação, enquanto, insistindo o eminente Ministro, não existir lançamento tributário definitivo.

Concluindo que, embora tendo em conta a argumentação inicial do descabimento do *habeas corpus* como substitutivo do recurso ordinário, não reconhecendo do *writ*, mas, de ofício, diferentemente da decisão do TRF-4º Região, concedeu a ordem para reconhecer a ilicitude da prova obtida mediante a aludida medida cautelar de busca e apreensão realizada em 09/12/2008, bem como determinar a devolução dos objetos apreendidos na empresa e na residência do ora paciente e levantar a quebra do sigilo bancário, que restou igualmente deferido.

É sobretudo importante assinalar que, a referida decisão do STJ, reafirmando o posicionamento da Corte Superior no sentido de reconhecer a ilicitude das provas colhidas antes ao lançamento definitivo do tributo pela Autoridade Tributária, além de ter sido o entendimento coerente que o Juiz Federal de 1º Grau deveria ter adotado em 23/11/2008, a reforma, que o Tribunal Regional Federal da 4º Região deveria conceder, que também não o fez, foi o entendimento perseguido durante toda essa pesquisa.

¹⁴³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **HC nº 89.902/SP**. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 18 de setembro de 2007. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal_stj/>. Acesso em: 19 abr. 2014.

Verificou-se que, em análise dos reflexos das multas de ofício qualificada em 150% nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, possível nos casos da presença do arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, além restar provada sua relevância na tipificação dos crimes contra a ordem tributária, quando identificado o elemento subjetivo “dolo” diante de comprovação de (sonegação/fraude/conluio), conseguiu-se da mesma forma, analisar a maneira que é constituída o meio de prova para a referida caracterização dolosa do contribuinte, auferindo grande importância durante o processo administrativo fiscal federal.

Em virtude disso, no caso em análise, além da relevância da multa de ofício qualificada no montante levantado de tributos devidos, exigindo da Empresa “X” R\$ 5.419.639,16 (cinco milhões, quatrocentos e dezenove mil, seiscentos e trinta e nove reais e dezesseis centavos), concluiu-se que a caracterização do elemento doloso na imposição das multas de ofício nos termos § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, exercem reflexos diretos sobre a tipificação dos crimes contra a ordem tributária. Restou claro e evidente que, caso não fosse a decisão do STJ no reconhecimento da ilicitude das provas originadas no mandado de busca e apreensão antes da constituição definitiva do tributo pela Autoridade Tributária, conseqüentemente a Empresa “X” responderia pelos crimes dos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Durante a investigação deste trabalho de pesquisa se pretendeu analisar as multas de ofício nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e seus reflexos nos crimes contra a ordem tributária com ênfase no processo administrativo federal. Restou demonstrado que o elemento subjetivo elementar “dolo” deve ficar comprovado na conduta do contribuinte, durante a análise pormemorizada no PAF para a caracterização dos verbos nucleares do Art. 1º da Lei 8.137/90.

Descreveu-se o diálogo entre as teorias de H. L. A. Hart e Ronald Dworkin para averiguação da função dos princípios, identificando-os não como meros valores, mas sim, com força normativa de características deontológicas, atuando no código como lícito/ilícito, impondo-se como normas. No sentido dworkiniano dos princípios, se visualizou no capítulo 2.3, ainda que nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, seja claro que toda a matéria de fato e de direito deverá ser alegada na impugnação destinada a DRJ, O CARF através da imposição do princípio da verdade material, vem admitindo a anexação de provas em sede de recurso voluntário, ainda que não preenchidos os requisitos legais de excepcionalidade de tal juntada.

Foram constatados durante a análise do processo administrativo fiscal federal (PAF) em todas suas instâncias recursais, aspectos processuais importantes que teve como marco inicial a “*Impugnação*”, inicialmente interposta na Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), aferiu-se que os julgadores da DRJ devem seguir o entendimento da RFB expressos em atos oficiais, todavia, são totalmente livres para decidir nos casos em que não se encontram adstridos as normas complementares citadas, bem como em relação à apreciação das provas nos termos do Art. 29 do Decreto 70.235/72. Identificou-se no CARF, que ocorre uma análise pormenorizada, quanto a veracidade da imposição realizada pela Receita Federal do Brasil (RFB) das “multas de ofício”.

No Segundo Capítulo, foi realizada uma análise pormemorizada das multas de ofício do Art.44 da Lei nº 9.430/96 e as respectivas aplicabilidades dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Dentre os pontos mais significativos, está na possibilidade de imposição de multas qualificada e agravada simultaneamente, que confere à fiscalização (RFB), o poder de agravar as sanções, que chega até

225% do valor dos tributos, na hipótese de incidência dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 combinada com falta de atendimento à intimação, destacando-se a importância fundamental a intimações para prestar esclarecimentos e fornecer arquivos e documentos que a Receita Federal exige que sejam guardados pelo contribuinte. Identificou-se que somente nos casos de comprovação, pela autoridade administrativa (RFB), do intuito sonegador, do evidente intuito de fraude, poderá a fiscalização impor sanções qualificadas e agravadas ao sujeito passivo, ainda que em muitos casos essa cautela e observância normativa sejam desrespeitadas. Nesse sentido foi ressaltado que, se a culpa pode ser presumida, para fins de responsabilidade tributária, o “dolo” jamais, e desse modo, conclui-se a indispensabilidade do auto de infração ser lastreado por uma descrição detalhadamente de um fato típico doloso.

Foram demonstrados diversos processos no âmbito do CARF, desconstituindo a multa de ofício do Art.44 da Lei nº 9.430/96, diante da ausência do elemento normativo “dolo”, fundamental para a tipificação das multas de ofício do Art.44 da Lei nº 9.430/96 e as respectivas aplicabilidades dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Citou-se o processo nº 13830.001551/99-46 do Primeiro Conselho de Contribuintes da Quarta Câmara, onde o órgão decidiu que mera omissão de rendimento, era incabível o agravamento da multa de ofício; o Acórdão nº 104-17869 da mesma Câmara demonstrou que a ocorrência de depósitos bancários cuja origem não foi devidamente comprovada e justificada, não serve de requisito para a aplicação da multa agravada em razão de não estar presente o evidente intuito de fraude previsto no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96; ficando mais claro e evidente no Acórdão nº 104-19682, onde se descreveu que o evidente intuito de fraude não se presume e escapa à simples omissão de rendimentos quando ausentes condutas materiais bastantes para sua caracterização, sendo injustificada a imposta multa agravada.

Ainda, no Acórdão nº 2202-002.164, percebeu-se que o planejamento tributário com a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, não pode ser reconhecido o dolo necessário à qualificação de multa, elemento este constante do caput dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64; também, verificou-se no Acórdão nº 3202-001.075, que a apresentação de DIPJ, DACON e DCTF com os valores zerados, desde que com a realização de alguns recolhimentos dos tributos, não indica a prática de sonegação, mas somente

inconsistência nas informações. Em virtude dessas considerações, se conclui que, ainda presente “fortes evidências de intuito de fraude”, o CARF vem decidindo no sentido de anular a exasperação da multa de ofício para 150%, fazendo regredir para 75% nos termos do art. 44, inc. I da Lei nº 9.430/96.

Com relação à representação fiscal para fins penais ao MPF, foi descrito uma controvérsia normativa relevante, que tem levado muitos contribuintes, ainda que não deflagrada a tipificação do elemento subjetivo dolo em suas condutas qualificando as multas de ofício em 150%, a responderem pelo delito descrito nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Observou-se que a RFB, aplica indiscriminadamente a Portaria da Receita Federal nº 2.439 de 21 de dezembro de 2010, ainda que inexistindo a *imputação de multa agravada*, vem oferecendo a representação fiscal para fins penais ao MPF, contrariando norma hierarquicamente superior, o disposto no artigo 2º, inciso I do Decreto 2370/98.

Destacou-se em razão dessa ocorrência, a ausência de uma teoria das fontes, pois os juristas brasileiros parecem ter uma paixão pela legislação de “baixo clero”, como portarias, resoluções e instruções normativas. Destacou-se, a unanimidade que ocorre somente a respeito da “constituição definitiva do tributo” para a representação fiscal para fins penais ao MPF, pois tanto o Decreto 2370/98, como a Portaria da RFB nº 2.439/2010 caminham juntos com o artigo 83 da Lei nº 9.430/96 e súmula vinculante nº 24. Porém, também restou demonstrado que, apesar dos dispositivos legais referidos, a autoridade fiscal já cometeu abusos e promoveu assim, de maneira arbitrária a representação fiscal para fins penais diante da simples lavratura do auto de infração, forçando o contribuinte a solver, desde logo, o débito exigido, ou requerer seu pagamento parcelado.

Por fim, em síntese apertada no último capítulo 3.6, conclui-se durante a análise da decisão do STJ no Habeas Corpus nº 211393 / RS (2011/0150115-4), que a instauração por parte do Ministério Público em 11/08/2003 do Procedimento de Investigação Criminal sem a prévia constituição definitiva do lançamento tributário, cuja atividade privativa é da Autoridade Tributária, nos termos do art. 142 do CTN, nessa repercussão criminal iniciada pelo MPF, restou clara a inobservância de diversos diplomas legais. O primeiro destacado em toda essa pesquisa foi a antecipação do MPF nos atos investigatórios criminais, antes

do lançamento definitivo do tributo, cuja atividade e responsabilidade, se viu durante esta pesquisa, ser privativa da Autoridade Tributária, menosprezando os termos do art. 142 do CTN, dando ensejo a repercussão criminal sem ter havido definitivamente a constituição do lançamento tributário.

Não obstante, tal equívoco chancelado pela decisão do Juiz Federal Substituto da Vara Federal de Bento Gonçalves, que autorizou a busca e apreensão, isto é, a produção da prova ilícita que contaminaria por derivação todos os atos processuais posteriores. Percebendo-se, um posicionamento do Magistrado substituto da Vara Federal de Bento Gonçalves totalmente diverso e desvinculado as inúmeras decisões a época exauridas exaustivamente pelos Tribunais Superiores sobre o tema, demonstrando que nenhuma das orientações do STJ lhe haviam sido suficientes, lastreando sua decisão em sua discricionariedade construída a partir da manifestação de sua própria “vontade como interprete”, resultando enfim no triunfo do sujeito solipsista, o *Selbstsüchtiger*.

A partir do cumprimento do mandado de busca e apreensão em 09/12/2008, se originou a mácula que prospera nos dias de hoje nos diversos processos criminais instaurados em todo o país, ou seja, a inobservância do texto constitucional descrito no artigo 5º, inciso LVI, além da afronta ao artigo 157 do Código de Processo Penal.

Observou-se que o contribuinte inconformado recorreu ao Tribunal Regional Federal da 4º Região, órgão com o dever de revisar a decisão de instância inferior. Todavia o Tribunal não conheceu o *writ*, alegando sucintamente que a configuração de constrangimento ou ameaça real e concreta à liberdade de locomoção, dotados de ilegalidade, seria requisito de admissibilidade da ação de habeas corpus. Portanto, constatada a sua presença ou que está prestasse a se concretizar, haveria interesse de agir do impetrante em favor do paciente. Do contrário, a impetração não merece conhecimento, como no caso em tela.

Como se viu em 02/12/2009 a Receita Federal do Brasil, com base nessas provas ilícitas produzidas a partir do mandado de busca e apreensão em 09/12/2008, realizou o lançamento com a lavratura dos Autos de Infrações de exigência do Imposto de Produtos Industrializados (IPI) e Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), totalizando um crédito de R\$ 10.435.234,90 (dez

milhões, quatrocentos e trinta e cinco mil, duzentos e trinta e quatro reais e noventa centavos), sendo que R\$ 5.419.639,16 (cinco milhões, quatrocentos e dezenove mil, seiscentos e trinta e nove reais e dezesseis centavos), o percentual de 51,93% do valor foram constituídos nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela aplicação da multa de ofício no percentual de 150%, diante da presença do arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Destacou-se que, logo a seguir da lavratura dos Autos de Infrações, surgiu a edição da Súmula Vinculante nº 24, determinando que “**Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, prevista no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo**”, vindo o MPF posteriormente requerer o arquivamento dos autos.

Mas, muito embora, já com a consumação da produção de provas ilícitas originadas no cumprimento do mandado de busca e apreensão no dia 09/12/2008, o Juiz da Vara Federal de Bento Gonçalves, em 27 de abril de 2010, acolheu a manifestação ministerial para o arquivamento do processo em secretaria, aguardando-se a instauração da futura ação penal e destinação final dos bens apreendidos, outro equívoco.

Verificou-se que inconformado com a decisão do TRF-4º Região, por meio do Habeas Corpus nº 211393, o paciente argumentou que a jurisprudência tinha o entendimento consolidado, no sentido de que a realização de qualquer ato persecutório criminal destinado a investigar crime de sonegação fiscal mostrava-se ilegal quando realizado antes do lançamento tributário definitivo.

No tocante, não se verificou durante todo o processo administrativo fiscal federal no âmbito do CARF, tanto no Recurso Voluntário nº 11020.003770/2009-39, quanto no Processo Voluntário nº 1020.003771/2009-83, o reconhecimento da ilicitude das provas por derivação nos termos do art. 157 do CPP. Identificou-se que o Recurso Voluntário nº 11020.003770/2009-39, teve seu julgamento em 18/03/2014, sem a declaração *ipsis litteris* da ilicitude das provas com base na decisão do STJ, mas teve o declinou de competência para a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Sessão de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, vez que o crédito tributário de IPI exigido era reflexo do Processo Administrativo Fiscal nº 11020.003771/200983, que aguardava o julgamento dos Embargos de Declaração diante da omissão do Conselho na apreciação das provas ilícitas.

Ao final observou-se que o Superior Tribunal de Justiça, com decisões reiteradas pelo trancamento da ação penal dos crimes contra ardem tributária nos casos da ausência da constituição definitiva do lançamento tributário por Autoridade Tributária, decidiu pela concessão da ordem para reconhecer a ilicitude da prova obtida mediante a aludida medida cautelar de busca e apreensão, bem como determinar a devolução dos objetos apreendidos na empresa e na residência do ora paciente e levantar a quebra do sigilo bancário, que restou igualmente deferido.

Em virtude dessas considerações, após um caminho tortuoso percorrido pela Empresa “X”, finalmente foi reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça a ilicitude das provas produzidas pelo mandado de busca e apreensão e a contaminação por derivação, desconstituindo o lançamento tributário, que por consequência, descaracterizou a imposição do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, originadas das evidências dos elementos dos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

Verdade seja, esta é, em virtude dessas considerações, que são evidentes os reflexos das multas de ofício exercidos diretamente na caracterização dos crimes contra a ordem tributária, pois no caso em análise, identificou-se que caso não fosse a concessão da ordem no HC 211.393, a multa de ofício nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, seria mantida, e com isso, ao final da decisão do processo administrativo no CARF, seria dado o prosseguimento da ação penal. E, conclui-se ao final, que o elemento subjetivo do tipo penal “dolo”, monstrou-se fundamental para a caracterização dos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64, ensejadores do disposto no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 que, dada observância do artigo 2º, inciso I do Decreto 2370/98, assim como a Súmula Vinculante Nº24, poderá após a decisão final da autoridade administrativa tributária, oferecer a representação fiscal para fins penais ao Ministério Público Federal.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

ANTUNES, Rodrigo José Mendes. **Necessidade do prévio esgotamento da via administrativa para a caracterização do delito do art. 2º, I, da Lei 8.137/90**. Disponível em: <http://www2.uel.br/revistas/direitopub/pdfs/vol_03/ANO1_VOL_3_10.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2014.

ARRUDA, Fernando. **No Brasil, sonegar criminosamente tributo dá cadeia?**. 2009. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

ARRUDA, Luiz Henrique Barros de. **Processo administrativo fiscal**. 2. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

ASSUNÇÃO, Lutero Xavier. **Processo administrativo tributário federal: tributos de alçada da Secretaria da Receita Federal e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**. Bauru: EDIPRO, 1998.

BARROS, Francisco Dirceu. **Direito penal: parte geral**. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2006.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal: Subsecretaria de Edições Técnicas, 2005.

_____. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm>. Acesso em: 19 abr. 2014.

_____. **Lei do Ajuste Tributário nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei943096.htm>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

_____. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2009/lei11941.htm>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

_____. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe Sobre o Impôsto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm>. Acesso em: 19 abr. 2014.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 19 abr. 2014.

BRASIL. **Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973**. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869compilada.htm>. Acesso em: 19 abr. 2014.

_____. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em: 19 abr. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **HC nº 255.617/RS**. Relator: Min. Jorge Mussi. Brasília, 26 de março de 2013. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal_stj/>. Acesso em: 19 abr. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **HC nº 73.353**. Relator: Min. Nilson Naves. Brasília, 24 de novembro de 2008. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal_stj/>. Acesso em: 19 abr. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **HC nº 89.902/SP**. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 18 de setembro de 2007. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal_stj/>. Acesso em: 19 abr. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 686.834/RS**. Brasília, 18 de outubro de 2007. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal_stj/>. Acesso em: 19 abr. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **RHC nº 12.625/SC**. Relator: Min. Vicente Leal. Brasília, 21 de outubro de 2002. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal_stj/>. Acesso em: 19 abr. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **RHC nº 19.890**. Relator: Min. Laurita Vaz. Brasília, 24 de setembro de 2007. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal_stj/>. Acesso em: 19 abr. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **RHC nº 22.300/RJ**. 5ª Turma. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 17 de abril de 2008. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal_stj/>. Acesso em: 19 abr. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **RHC nº 31.368/PR**. Relator: Min. Marco Aurélio Bellizze. Brasília, 14 de jun. 2012. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal_stj/>. Acesso em: 19 abr. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **AI nº 419.578-5**. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, 27 ago. 2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **HC nº 100.333**. Relator: Min. Ayres Britto. Brasília, 19 de outubro de 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **HC nº 101900/SP**. 2ª Turma. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, 21 set. 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC nº 110701**. 6ª Turma. Relator: Min. Maria Thereza de Assis Moura. Brasília, 15 de setembro de 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **HC nº 81611**. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, 13 de maio de 2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **HC nº 83.414-1**. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, 02 março de 2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **HC nº 84.555**. Relator: Min. Cezar Peluso. Brasília, 14 de setembro de 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **HC nº 96055/SP**. 1ª Turma. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 06 de abr. de 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Pet-QO nº 3593/SP**. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, 02 de fevereiro de 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 609**. Ação Penal - Crime de Sonegação Fiscal. É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

_____. Tribunal Regional Federal (4. Região). **Processo Voluntário nº 11020.003770/200939 - Resolução nº 1402000.236**. 2ª Turma Ordinária. Disponível em: <<http://www2.trf4.jus.br/trf4/>>. Acesso em: 20 mar. 2013.

CABRAL, Antônio da Silva. **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1993.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2000.

CAPEZ, Fernando. **Curso de processo penal**. 10. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003.

CINTRA, Araújo. O princípio da igualdade processual. **Revista PGE**, São Paulo, n. 19, p. 41-42, 1981-1982.

CLAUDINO, Rubinei Carlos. **Esgotamento do procedimento administrativo e propositura da ação nos crimes fiscais**. Disponível em: <<http://www.asaf.org.br/artigosver.asp?codigo=58>>. Acesso em: 12 abr. 2014.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). **Processo Voluntário nº 11020.003770/200939 - Resolução nº 1402000.236**. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 20 mar. 2014.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 3.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução e notas de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

GOMES, Luiz Flávio; BIANCHINI, Alice. Prévio exaurimento da via administrativa e crimes tributários. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). **Direito penal tributário**. São Paulo: MP, 2005.

HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2012.

HART, H. L. A. **O conceito de direito**. Pós-escrito editado por Penelope A. Bulloch e Joseph Raz. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, maio 2001.

LANA, Cícero Marcos Lima. **O tributo como elemento normativo do tipo dos crimes de sonegação fiscal e sua influência na determinação das condições necessárias para o exercício da ação penal**. Disponível em: <www.ibccrim.org.br>. Acesso em: 14 ago. 2003.

LOPES JR., Aury. **Direito processual penal e sua conformidade constitucional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. v. 1.

LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes tributários: aspectos criminais e processuais**. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. A irretroatividade da Súmula Vinculante nº 24 a prescrição impeditiva da ação penal. **Nomos - Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, 2010.

_____. **Comentários ao código tributário nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008. v. 2.

_____. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. Prévio esgotamento da via administrativa e ação penal nos crimes contra a ordem tributária. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, v. 4, n. 15, jul./set. 1996.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MARINS, James. **Processo tributário**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Curso de direito tributário**. 2. ed. Belém: CEJUP, 1993. v. 1.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

MELO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

MENDONÇA, Jean Cleuter Simões. Administração deve obediência ao princípio da publicidade. **Consultor Jurídico**, 17 fev. 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-fev-17/jean-cleuter-administracao-obediencia-principio-publicidade>>. Acesso em: 02 jul. 2014.

MIRABETE, Júlio Fabbrini. **Código de processo penal interpretado: referências doutrinárias, indicações legais, resenha jurisprudencial: atualizado até dezembro de 2000**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

NERY JUNIOR, Nelson, Rosa Maria de Andrade. **Código de processo civil comentado**. 4. ed. São Paulo: RT, 1999.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Código penal comentado**. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

_____. **Manual de direito penal**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

NUNES, Cleucio Santos. **Curso de direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

OLIVEIRA, Eugênio Pacelli de. **Curso de processo penal**. 11. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2009.

_____. **Curso de processo penal**. 13. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2010.

RANGEL, Paulo. **Direito processual penal**. 8. ed. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2004.

ROCHA, Sergio André. Alguns apontamentos sobre os Institutos da Prescrição e da Decadência. **Revista Dialética de Direito Processual**, São Paulo, n. 7, 2003.

SAKAKIHARA, Zuudi. **Código tributário nacional comentado**. 3. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2005.

SANTOS JÚNIOR, Belisário dos. Prévio esgotamento da via administrativa e ação penal contra a ordem tributária. **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 47, p. 05, out. 1996.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Estudos de direito penal tributário**. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Processo tributário**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SHOURI, Luís Eduardo; SOUZA, Gustavo Emílio Contrucci A. de. **Verdade material no processo administrativo Tributário**: processo administrativo fiscal. Coordenação de Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1998. v. 3.

SILVA, Eduardo Araújo da. **Ação penal pública**: princípio da oportunidade regrada. São Paulo: Atlas, 1999.

STRECK, Lenio Luiz. As portarias, o mensalão e o “fator Carminha”. **Consultor Jurídico**, 9 ago. 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-ago-09/senso-incomum-portarias-mensalao-fator-carminha>>. Acesso em: 07 jul. 2014.

_____. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

_____. **O que é isto – decido conforme minha consciência?**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

_____. **Verdade e concenso**: constituição, hermenêutica e teorias discursivas. 5. ed. rev., mod. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Comentários a lei de execução fiscal**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. **Processo penal**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Processo penal**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. v. 1.