

Claudenei Leão Ovalle \*

## CRIME TRIBUTÁRIO

Irei comentar o crime tributário recorrendo ao pronunciamento do Ministro Marco Aurélio do STF, em recurso ordinário em *habeas corpus*, como segue:

### “Recurso Ordinário em “*Habeas Corpus*” 83.717-4 Espírito Santo

Relator: Ministro Marco Aurélio

Recorrido: Ministério Público

Ementa: Crime tributário. Sonegação. Processo Administrativo em Curso – Instauração de Inquérito Policial – Inviabilidade. Ante os contornos do processo administrativo fiscal e a natureza do crime perpetrado – sonegação de tributo -, há de aguardar-se o desfecho respectivo, mostrando-se imprópria a precipitação mediante provocação de instauração de inquérito policial. O processo administrativo visa a elucidar a configuração, ou não, em tal campo, da infração tributária.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Primeira Turma, sob a presidência do Ministro Sepúlveda Pertence, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso ordinário em “*habeas corpus*”, nos termos do voto do relator.

Brasília, 16 de março de 2004.

...

### RELATÓRIO

...

Nas razões recursais de folhas 148 a 161, discorre-se sobre a problemática do sigilo bancário, articulando-se com o disposto no § 3º do art. 11 da Lei n. 9.611/96, no que vedara a utilização de informações relativas a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira com o objetivo de constituir crédito tributário decorrente de outros impostos ou contribuições (grifo nosso 1). O fato teria ensejado medida acauteladora no sentido de suspender-se os efeitos do Termo de Início de Fiscalização n. 140-00/2001, vindo a ser desprovido o agravo interposto pela União. O pronunciamento judicial não obstaculizara iniciativa do Ministério Público visando à instauração do inquérito policial. O Juízo da Quinta Vara da Seção Judiciária de Vitória determinara a quebra do sigilo bancário e fiscal do paciente, havendo sido impetrado *habeas* junto ao Tribunal Regional Federal da 2ª Região – de n. 2001.0.01.046713-0 -, no qual indeferida a liminar denegada, por maioria, a ordem. Seguiu-se a interposição de recurso ordinário, bem como a impetração de *habeas* para exame da matéria pelo Superior Tribunal de Justiça, que, após deferir medida acauteladora, denegara a ordem. São tecidas considerações sobre o crime tipificado no artigo 1º, inciso

I, da Lei n. 8.137/90, bem como sobre o previsto no artigo 83 da Lei n. 9430/96, no art. 34 da Lei n. 9.249/95 e no art. 142 do Código Tributário Nacional. Na espécie, não teria sido constituído qualquer crédito, ficando inviabilizado o pagamento de tributo e acessórios para extinguir-se a punibilidade. Diz-se das conseqüências de atuação administrativa, isso na hipótese de vir a ser reconhecida a inexistência de crédito, mencionando precedentes desta Corte. A seguir, argüi-se a ilicitude da prova que teria dado margem à instauração do inquérito policial, asseverando-se a ilegalidade do arbitramento do imposto de renda a partir da movimentação bancária, com base no Verbete de Súmula n. 182, do extinto Tribunal Federal de Recursos:

“É ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários.”

Requer-se o reconhecimento e provimento do ordinário para, reformando-se o acórdão proferido, trancar-se o Inquérito Policial n. 281, tombado na 5ª Vara Federal da Seção Judiciária do Estado do Espírito Santo sob o n. 2001.50.01.007223-8 e, sucessivamente, pleiteia-se seja reconhecida a impossibilidade de quebra do sigilo bancário do paciente (grifo nosso 1).

...

## VOTO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Na hipótese, foram atendidos os pressupostos de recorribilidade referentes ao recurso ordinário interposto. Publicada a decisão impugnada no Diário de 18 de agosto de 2003, veio a balha o inconformismo em 25 imediato (folha 145 e 147), no prazo de cinco dias relativo ao recurso ordinário constitucional. Quanto à representação processual, mostra-se até mesmo dispensável, haja vista tratar-se de *habeas corpus*. A regra referente à impetração estende-se ao recurso ordinário, que, aliás, poderia ser substituído até mesmo por nova impetração. De qualquer forma, a peça recursal está subscrita por pelos impetrantes, profissionais de advocacia. Conheço do recurso ordinário.

No mérito, a espécie se enquadra na leitura da legislação em vigor, a título de persecução criminal, realizada pelo Plenário, quando discutida sonegação fiscal. Considere-se a existência de processo na Receita Federal objetivando a apuração do tributo que teria sido sonegado, notando-se, mais, que o curso respectivo está sendo atacado mediante mandado de segurança. Assim, a situação é até mesmo mais favorável do que a que levou esta corte a proclamar a impossibilidade de ter-se o curso da persecução, e isso envolve inclusive o inquérito policial, quando ainda não devidamente elucidada, no âmbito próprio, a existência de débito decorrente de sonegação. Há de marchar-se com a indispensável segurança jurídica, buscando-se a responsabilidade penal uma vez extremo de dúvidas, no âmbito administrativo, a transgressão tributária. Valho-me do voto que proferi no precedente do Plenário – *Habeas Corpus* n. 81.611:

“Senhor Presidente, quando apreciado o pedido de concessão de medida acauteladora na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.571, somei o meu voto, tendo em conta razões diversas, ao proferido pelo relator, Ministro Néri da Silveira. Na oportunidade, deixei consignado:

“Senhor Presidente, entendo que a norma é razoável” – a norma questionada da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, condicionado a representação, considerado o crime contra a ordem tributária, o envio da notitia criminis ao Ministério Público, à decisão final no processo administrativo-tributário – “sob o ângulo constitucional e viabiliza, a meu ver, o exercício amplo do direito de defesa na fase administrativa, evitando-se açodamentos por parte do fisco e até mesmo, na hipótese de sonegação fiscal,” – é o caso concreto – “pendente recurso administrativo com efeito suspensivo, e não se tendo, portanto, a exigibilidade do valor apontado, venha-se a caminhar, mesmo assim, de forma paradoxal, para notícia do que seria o crime de sonegação. Isso só levaria o Ministério Público a uma atuação que, sob os meus olhos, pelo menos, exsurgiria como pouco cautelosa, como se o Ministério Público estivesse sem matérias para tratar, sem processos para acompanhar, sem ações para propor, visando a persecução criminal(grifo nosso 3). O quadro autorizaria” – disse já àquela altura – “a conclusão sobre a inexistência de justa causa. Inexigível, embora momentaneamente, o tributo, a sonegação fica em suspenso e, aí, tem-se o prejuízo do próprio tipo penal, deixando de haver base para a atuação do Estado-acusador, ou seja, o Ministério Público.(grifo nosso 2)

Claro que se houver outro motivo suficiente” – a hipótese, se não for de sonegação fiscal, estando em curso o processo administrativo-tributário – “para a propositura da ação penal, o preceito não inibirá o Ministério Público, cabendo ao órgão julgador que tiver a incumbência de examinar a propositura da ação, a denúncia apresentada, definir se a recebe, ou não, decidir a respeito, glosando-a, se a hipótese for reveladora de precipitação.”(grifo nosso 3)

Senhor Presidente, sempre interpretei o art. 34 da Lei n. 9.249/95 como a revelar hipótese de esgotamento da fase administrativo-tributária, no que esse preceito consigna que se extingue a punibilidade dos crimes definidos na Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei n. 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. A não se assentar, a não se proclamar essa óptica, ter-se-á a ação penal como meio coercitivo para chegar-se à arrecadação, à cobrança do tributo. Há a independência, não existe a menor dúvida, das esferas civil, administrativa e penal. Mas a ordem jurídica é única, sendo essa independência norteadada pela interpretação sistemática das diversas normas.(grifo nosso 2)

Até a vinda à balha da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, vigia uma regra e, às vezes, levava à precipitação, um dispositivo semelhante ao art. 40 do Código de Processo Penal, compelindo o fisco a comunicar, diante de mero indício de crime, a prática ao Ministério Público. O legislador de 1996 mostrou-se pedagógico, ao jungir a comunicação que tem como objetivo maior proporcionar ao Ministério Público meios para ofertar a denúncia à decisão final no processo administrativo, uma vez que esse processo – como foi ressaltado pelo ministro Cesar Peluso – tem o efeito de suspender a exigibilidade do tributo, a teor do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

*Senhor Presidente, o bom senso – perdoem-me ressaltar o enfoque sob esse ângulo, sem demérito para quem sustente o contrário – conduz a conclusão que não coabitam o mesmo teto a noção de sonegação fiscal, a existência do processo administrativo com eficácia suspensiva e, mesmo assim, a ação a ser intentada pelo Ministério Público. Não cabe, aqui, o argumento “ad terrorem” da impunidade, porque não é dado falar em prescrição, se a ação penal ainda não nasceu, por ausência a justa causa para a propositura.*

*Acompanho o voto do relator, portanto, para conceder a ordem e ressaltar o aspecto pragmático, no caso concreto: o contribuinte já logrou, e isso é muito comum em época de deficiência de caixa em relação à receita do Estado – e sempre convivi com esse clima – ver declarada a improcedência de cerca de dois terços do que é cobrado, sob o ângulo fiscal.”*

Provejo o recurso ordinário para conceder a ordem e trancar o inquérito policial, observada a necessidade de ter-se o encerramento do processo administrativo fiscal.

...

Minha primeira observação em análise do texto (vide grifo nosso 1), diz respeito a prova formulada e a consistência de sua formulação. Acredito que confundem-se a prova efetiva e inquestionável com o indício de prova ou até sua presunção.

Sobre a formulação de provas o STF tem-se pronunciado que a Constituição Federal (art. 5º, inciso LXIII) está a consagrar um princípio maior de que ninguém será obrigado a produzir provas contra si mesmo. Nesse contexto reproduzo o Habeas Corpus 79.244/DF:

“HC 79.244/DF - EMENTA: I. CPI: “nemo tenetur se detegere”: direito ao silêncio. Se, conforme o art. 58, § 3º, da Constituição, as comissões parlamentares de inquérito, detêm o poder instrutório das autoridades judiciais - e não maior que o dessas - a elas se poderão opor os mesmos limites formais e substanciais oponíveis aos juízes, dentre os quais os derivados das garantias constitucionais contra a auto-incriminação, que tem sua manifestação mais eloqüente no direito ao silêncio dos acusados. Não importa que, na CPI - que tem poderes de instrução, mas nenhum poder de processar nem de julgar - a rigor não haja acusados: a garantia contra a auto-incriminação se estende a qualquer indagação por autoridade pública de cuja resposta possa advir à imputação ao declarante da prática de crime, ainda que em procedimento e foro diversos. Se o objeto da CPI é mais amplo do que os fatos em relação aos quais o cidadão intimado a depor tem sido objeto de suspeitas, do direito ao silêncio não decorre o de recusar-se de logo a depor, mas sim o de não responder às perguntas cujas repostas entenda possam vir a incriminá-lo: liminar deferida para que, comparecendo à CPI, nesses termos, possa o paciente exercê-lo, sem novamente ser preso ou ameaçado de prisão. II. Habeas corpus prejudicado, uma vez observada a liminar na volta do paciente à CPI e já encerrados os trabalhos dessa.”(grifo nosso)

Sobre esse assunto, o eminente professor e jurista Miguel Reale Jr. emitiu seu posicionamento em artigo publicado no jornal Valor Econômico de 15/01/03, que reproduzimos parcialmente:

*Embora o Fisco tenha direito a examinar livros e documentos e a solicitar da empresa as informações necessárias à regularidade da arrecadação tributária, o correspondente dever do contribuinte de atender a estas solicitações encontra-se limitado pelo direito constitucional a não colaborar na produção de provas contra si mesmo, direito este que vale em face dos agentes fiscais. A empresa encontra-se diante do seguinte dilema: ou produz prova contra si, ou cala-se e é multada ou presta informações falsas.*

Dispõe a Constituição Federal (artigo 5º, inciso LXIII) que "o preso será informado de seus direitos, entre os quais o de permanecer calado, sendo-lhe assegurada a assistência da família e de advogado". Como reiteradamente tem afirmado o Supremo Tribunal Federal, o texto legal está a consagrar um princípio maior: o de que ninguém será obrigado a produzir provas contra si mesmo.

*Por outro lado, a Constituição prescreve que "aos litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa" (artigo 5º, LV), do que se conclui que, não só no âmbito de um processo penal, mas diante de qualquer autoridade pública, tem-se o direito a não cooperar na própria incriminação. E este direito não se resume ao simples silêncio, mas se estende, até mesmo, à prestação de declarações falsas (precedentes do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça).*

*No âmbito específico dos crimes tributários, duas recentes decisões da Sétima Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região espelham justamente este entendimento. No primeiro destes casos, julgado em abril deste ano, o contribuinte havia sido intimado pela Divisão de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal de Porto Alegre para prestar informações acerca da origem de recursos e rendimentos declarados por instituições bancárias. Nas duas oportunidades, ambas dentro de um procedimento administrativo fiscal, prestou informações falsas e, por isso, foi acusado da prática de crime contra a ordem tributária, tendo sido absolvido. Recorreu o Ministério Público e, em abril de 2002, o tribunal confirmou a absolvição.*

*Nesta decisão, o desembargador federal Fábio Rosa afirmou, resumidamente, que "a garantia da não auto-incriminação não está limitada às hipóteses de acusado preso" e que, quando o contribuinte prestou as informações falsas, não praticou crime tributário porque "estava no exercício do seu direito de calar-se ou de negar-se a prestar informações que poderiam incriminá-lo". Por isso, concluiu, "a resposta dada pelo réu a uma intimação no procedimento fiscal, no qual vige o princípio constitucional de que ninguém será obrigado a produzir prova contra si mesmo (artigo 5º, incisos LV e LXIII da Constituição Federal), o exime, para efeitos de responsabilidade criminal, da obrigação de prestar declarações que o incriminem".*

*Já em junho, a mesma Turma retornou ao tema tendo reafirmado o entendimento anterior em caso no qual o empresário teria falseado a verdade perante auditor fiscal a respeito da data de um investimento de compra de títulos ao portador. Segundo o voto do desembargador José Luiz B. Germano da Silva, este comportamento "configura-se num ato de defesa do ora réu*

*perante a autoridade pública, pelo qual não deve ser punido", "o fato pelo qual quer o Ministério Público ver o réu condenado, ou seja, a alegada prestação de declaração falsa à autoridade fazendária, isso em 21 de dezembro de 1994, em resposta à intimação da Receita Federal, já sob a égide da Lei nº 8.137/90, a meu ver, é atípico".*

*É de se observar que, nos dois casos, tratou-se de prestação de declarações falsas. Com maior razão, portanto, não poderá ser responsabilizado criminalmente por crime tributário aquele que deixa de atender a pedido de informações que possam incriminá-lo. Ou seja, o empresário não é obrigado, no âmbito de um procedimento administrativo, a fornecer informações que possam gerar provas contra si.*

O posicionamento de Miguel Reale Jr. esclarece o suporte constitucional da prova e sua aplicação e faz-me pontuar um comentário acerca da declaração falsa. A Lei nº 8.137/90 definiu no seu art. 1º, inciso I, que constitui crime tributário suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante omissão de informação ou prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias, base para os comentários de Miguel Reale Jr.. O acesso do fisco a documentação e movimentação bancária, contábil e fiscal do contribuinte, dentro das permissões legais (processo judicial ou CPI), é ferramenta essencial para o aperfeiçoamento do lançamento tributário e sua conclusão, bem como retrataria a situação fática do contribuinte, indicando ou não uma ilicitude fiscal, por exemplo sonegação. Sem isso, não haveria como provar vários casos de evasão tributária ou mesmo contraditá-la. Sendo assim, entendo que a movimentação bancária por si só não é elemento de prova para indicar um ilícito tributário, porém pode ser seu indício, que deveria evoluir com o exame da documentação suporte existente no contribuinte, prevista legalmente no art. 34 da Lei nº 9.430/96.

Em segunda observação ao texto (grifo nosso 2), devo comentar o art. 34 da Lei nº 9.249/95, assim expresso:

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.

Como se observa do pronunciamento do Ministro Marco Aurélio do STF no acórdão anteriormente retratado, o pagamento do tributo antes de aperfeiçoado o seu lançamento pelo julgamento administrativo poderia ser encarado como uma coerção para o aumento da arrecadação.

Sobre esse aspecto, retrato posição do advogado e juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (administrativo), Luiz Fernando Mussolini Junior, em artigo publicado na Resenha Tributária de 15/06/03.

*A instauração do que chamo "processo tributário não-judicial", que se faz pela apresentação da reclamação nos termos da legislação que regula o processo tributário administrativo no Estado de São Paulo, tem como implicação a suspensão da exigibilidade do crédito tributário construído por meio do Auto de*

*Infração e Imposição de Multa, por força do que estatui literalmente o art. 151, III, da Lei Tributária Maior (Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;).*

*Isto equivale a dizer que a norma jurídica tributária individual e concreta, introduzida no sistema do direito positivo através do AIIIM, na qualidade de ser corretiva daquela que foi antes produzida pelo sujeito passivo do ICMS, será fatalmente sucedida por outra norma jurídica tributária individual e concreta, representativa da decisão terminativa que for exarada dentro do "processo tributário não-judicial", que, ou admitirá o fato jurídico tributário e a conseqüente relação jurídica-tributária, bem ainda a incidência da norma sancionatória, ou negará a sua existência, a existência do vínculo obrigacional e a antijuridicidade da conduta.*

*Mais elucidando: o fato típico do crime tributário, "in casu" a supressão de tributo, em fraude à fiscalização tributária, pela inserção de elemento inexato em documento exigido pela lei fiscal, há que ter como suporte fático exatamente aquele que constitua o antecedente da norma jurídica tributária individual e concreta contida na decisão terminativa do "processo tributário não judicial", admitindo a prática da conduta de falta de recolhimento de ICMS, apurada através de levantamento fiscal.*

*Mais ainda: parece-me que facultar ao Ministério Público, quando em curso "processo tributário não-judicial" regularmente instalado, a formulação de denúncia por crime contra a ordem tributária, é forma de se restringir a dimensão do quanto estatui o art. 34 da Lei 9.249/95.*

*Em outras palavras: o contribuinte tem o direito subjetivo de ver extinta a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, desde que faça o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia, e, de outra banda, tal pagamento só é exigível depois de findo o "processo tributário não judicial" iniciado com a apresentação de impugnação contra o Auto de Infração e Imposição de Multa.*

*Nossa experiência e nossa convicção acadêmica conduzem a que a ação penal, em matéria de crimes contra a ordem tributária, devesse estar vinculada ao encerramento do "processo tributário não judicial", pois acreditamos, em face do ordenamento, que o fato típico do crime tributário, quando conflagrada a discussão administrativa, depende do conteúdo da norma que vier a ser introduzida no sistema pela decisão terminativa nele exarada. Isto, para nós, é de Lógica e de Direito. (grifo nosso)*

Esse posicionamento, mesmo anterior ao julgamento do acórdão aqui em análise, indicava um posicionamento coerente da doutrina, que bem o diga, foi aceito pelo STF.

Essa mesma doutrina reclama um aperfeiçoamento da legislação contra o crime tributário, quando sugere duas possíveis mudanças. Sendo a primeira distinguir o mero débito fiscal da sonegação e a segunda determinar que o simples recolhimento do numerário devido aos cofres públicos, não fizesse desaparecer todo aparato estatal de investigação criminal, pois este é um critério utilitarista e não ético.

Por fim, cabe como última análise desse acórdão discorrer sobre o posicionamento do Ministério Público, que com um sentimento voraz de atuação e por que não dizer de justiça, tem agido na representação nos casos de crimes tributários.

O Supremo, por maioria de votos, confirmou a improcedência da ADI 1.571, ajuizada pelo Ministério Público Federal (MPF). Na ação, o MPF visava impugnar o artigo 83, caput, da Lei 9.430/96, que determina o seguinte: “A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente”.

Segundo o Ministério Público Federal, “no caso da norma impugnada, quando o legislador ordinário condicionou a “notitia criminis” (a comunicação de um crime a uma autoridade) contra a ordem tributária à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário, afrontou o artigo 129, inciso I, da Constituição Federal, pois, em última análise, condicionou o exercício da função institucional do Ministério Público de promover a Ação Penal Pública pela prática de crimes contra a ordem tributária”.

Como bem posicionado o retromencionado acórdão do STF ao HC nº 83.717-4 e improcedência da ADI 1.571, o Ministério Público não estaria com sua função constitucional restringida, porém aperfeiçoada com a vinculação ao encerramento do processo administrativo-tributário.

#### CONCLUSÃO:

O posicionamento da 1ª turma do STF, atende aos anseios da doutrina e do procedimento justo ao contribuinte, sem relegar a segundo plano a defesa do público. Reafirma a separação entre a legislação tributária e a penal, porém condicionando esta última a exteriorização efetiva e definitiva do ilícito fiscal para o início de seu procedimento.

JUSTIÇA FOI REALIZADA.

\* Consultor Tributário em Belo Horizonte na Ovalle Leão Consultoria – 0xx31-3261-1367