

O PRINCÍPIO DA INTERDEPENDÊNCIA DAS INSTÂNCIAS PUNITIVAS E SEUS REFLEXOS NA PRETENSÃO PUNITIVA EM CRIMES TRIBUTÁRIOS

THE PRINCIPLE OF THE INTERFACE BETWEEN ADMINISTRATIVE AND JUCIAL PUNISHMENT INSTITUCIONS AND ITS EFFECTS IN THE PUNITIVE PRETENSION IN TAX CRIMS

Luís Henrique Vieira Rodrigues

Procurador-Geral do Município de Nova Lima/MG
Professor licenciado de Direito Empresarial das Faculdades Del Rey
Mestrando em Direito Público pela PUC/MG
Membro do Núcleo de Pesquisa Jurídica/NUJUP da PUC/MG
Advogado

E-mail: luishvrodriques@yahoo.com.br

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO: O ILÍCITO, A SANÇÃO E O TRIBUTO; 2 NATUREZA JURÍDICA DAS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS; 3 PRINCÍPIOS GERAIS DA REPRESSÃO; 4 ASPECTOS PRÁTICOS: PREJUDICIALIDADE DA INSTÂNCIA JUDICIAL PUNITIVA EM CRIMES TRIBUTÁRIOS; 5 CONCLUSÕES; 6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

CONTENTS: 1 INTRODUCTION: SMUGGLING, A TRIBUTE AND PUNISHMENT; 2 LEGAL SANCTIONS TAX; 3 GENERAL PRINCIPLES OF REPRESSION; PRACTICALITIES; 4 DAMAGE PUNITIVE ORDER OF PROCEEDINGS IN TAX CRIMS; 5 CONCLUSIONS; 6 REFERENCES.

Resumo: O objetivo do presente artigo é analisar a possibilidade de adoção de princípios gerais da repressão, a orientarem a o exercício da potestade punitiva, em todas as atuações estatais. Como meio de comprovar tal argumento elege garantias constitucionais e o direito tributário, em sua feição repressora, como formas exemplificativas. Ao tratar dos conceitos de ilícito, sanção e tributo, avalia

a natureza jurídica das sanções tributárias, à criminalização do ilícito tributário, as sanções políticas, os princípios gerais da repressão, e seus efeitos práticos, redundando em casos jurisprudenciais acerca inépcia da denúncia genérica em crimes tributários.

Palavras-chave: Direito Tributário. Sanções tributárias. Direito Penal. Princípios gerais da repressão.

Abstract: The objective of the present article is to analyse the possibility of adoption of general principles to repression to orientate the exercise of punish power of state in all of its forms to act. How example to prove this argument chose the constitutional rights and the tax law in those punishment form. When treat of concept of illicit punition and tax to value the legal nature of these tax punitions the legalize of tax illicit the politics punitions general principles of repression and its practice effects. The result is the leading cases about the inept of initial peition of general denunciation in tax crims.

Keywords: Tax law. Tax penalties. Criminal law. General principles to repression.

1 INTRODUÇÃO: O ILÍCITO, A SANÇÃO E O TRIBUTO

O direito tributário tem como objeto de estudo a instituição, cobrança e arrecadação de tributos. Como ramo autônomo, para dotar de cogência e fazer valer os comandos emanados como decorrência do exercício do poder de tributar, se faculta ao legislador, a possibilidade de instituir normas sancionatórias aplicáveis no caso de descumprimento dos preceitos formalmente estatuídos. Ainda que não seja precipuamente o objeto de estudo do direito tributário a instituição e imposição de penalidades, o exercício desta potestade, deve se ater aos preceitos norteadores exibidos pelo *ius tributandi*. Todavia, ao se considerar a pouca maturidade teórica deste ramo do direito, no trato com o ilícito, temos que muitas das vezes, outros ramos do direito, por estarem tratando há mais tempo de determinada matéria, apresentam soluções mais apropriadas como subsídio para a resolução de questões controvertidas. Assim, recomenda-se a adoção de soluções hauridas em outros ramos do direito, a fim de adequar a aplicação de penalidades, de modo que esta contribuição não pode prescindir de uma análise rigorosa, à luz da estrutura e natureza jurídica da norma tributária, para efeito da validade do exercício deste poder de estado.

Particularmente, no que diz respeito ao direito tributário, e suas técnicas sancionatórias, temos que o direito penal servirá

como segura fonte de direito, considerando o fato de que as normas tributárias sancionadoras, e as normas penais tipificadoras de crimes tributários, ainda que possuam estrutura metodológica diferenciadas, estão a proteger, em algumas ocasiões, bens juridicamente tutelados, comuns. Portanto, a par desta idéia, consideramos a existência de um direito tributário sancionador, em construção, que não pode e não deve se ater estritamente às soluções urdidas à luz do *ius tributandi*, nem tampouco adotar de forma desmesurada soluções de outros ramos, como o penal e o administrativo, à revelia da natureza jurídica da relação jurídica em comento. Logo, considerando-se a possibilidade de existirem normas tributárias (aplicadas administrativamente) e penais, aplicáveis a um mesmo fato, não se pode perder de vista da mesma maneira, a possibilidade de ocorrer a aplicação cumulada das mesmas.

Neste momento, o operador do direito deverá se insurgir contra a aplicação exacerbada e desproporcional de sanções, sendo que um dos argumentos que poderá vir ao seu socorro, é o que adota o raciocínio a reputar a interdependência das instâncias punitivas como princípio garantidor da correta aplicação da sanção tributária conforme crimes tipificados, de forma proporcional ao ilícito que lhe é pressuposto. Este princípio e sua aplicabilidade, pois, será objeto da presente análise jurídica.

Analisar o conceito de sanção, seus pressupostos e modalidades é tema basilar e de importância elevada para os propósitos do presente artigo; notadamente ao se considerar que a sanção pressupõe a prática de um ilícito a determinar-lhe e marcar-lhe a natureza. Em certo momento, acreditou-se que o ilícito funcionava como negação do direito, e a sanção, como negação da negação, seria o elemento sistêmico a restaurar a ordem jurídica ao imputar uma limitação à esfera jurídica do autor da conduta socialmente reprovada. Este raciocínio, ainda que de alta importância para a época, considerava o ilícito como fator extra-sistêmico, "fora do direito", inapto, portanto a criar, modificar ou extinguir direitos em decorrência de não possuir, de acordo com tal raciocínio, condição jurídica; foi kelsen (KELSEN, 1987, p.124),

o responsável pela adoção de outro paradigma, reputador do ilícito como componente do sistema normativo a desafiar a incidência de sanções, instaurando desta forma, uma relação jurídica de punição, ou reparação, v.g.. Para o citado doutrinador austríaco, as sanções são atos de coerção que são estatuídos contra uma ação ou omissão pela ordem jurídica.

Para Bobbio (BOBBIO, 2005, p. 161) “não há dúvida de que o principal efeito da institucionalização da sanção é a maior eficácia das normas jurídicas.”

As sanções podem se apresentar segundo as seguintes funções e pressupostos: i) preventiva, visando coibir práticas reputadas inconvenientes; ii) didática, visando de maneira pedagógica, evitar a reincidência de infrações que não acarretem lesividade, v.g., ao erário; iii) repressiva; quando do cometimento de um ilícito, tendo finalidade punitiva; iv) reparatória, diante do dano, com finalidade de compensar o dano sofrido. Sobre esta última, comenta Paulo Coimbra (SILVA, 2007, p.61):

A função reparatória não é identificável nas sanções penais punitivas, cujos objetivos são outros, tais como a repressão, a reabilitação e a inibição da conduta delituosa. Haverá aplicação destas sanções em decorrência da prática do ato delituoso, independentemente da demonstração de dano e sem prejuízo ao dever de sua reparação.

Conforme a letra do Art. 3º do CTN, tributo é a prestação pecuniária, compulsória, não decorrente de sanção por ato ilícito, instituído em lei, cobrado através de atividade administrativa vinculada. Para a presente análise, talvez o fator que mereça destaque, é aquele que marca como condição essencial do tributo, a licitude do arcabouço fático-jurídico da base impositiva. Luciano Amaro (AMARO, 2005, p.276), ao discorrer sobre o tema, assevera com propriedade:

A questão, segundo nos parece, não é, propriamente, a de se tributarem ou não atos ilícitos. Ato ilícito, como tal, não é fato gerador de tributo, mas suporte fático de sanção que (mesmo quando se cuida de

infração tributária) com aquele não se confunde (CTN, art. 3º).

Também neste sentido se posicionou o Pretório Excelso, no RE 94.001 (pleno, Relator o Ministro Moreira Alves, DJ 11.06.82). Frise-se que a despeito de tratar-se o caso em tela da adoção de técnicas extrafiscais, mutatis mutandis, o julgado é de extrema serventia e importância para a presente análise, na medida em que finca consistentes argumentos sobre os limites ontológicos do exercício do ius tributandi, verbis (GODOI, 2002, p. 148):

[...] Tributo não é multa, nem pode ser utilizado como se o fosse. [...] Já o poder de polícia que reprime, por meio de sanção, o ato ilícito existente, não pode dar margem a tributo com a finalidade extrafiscal de cessar a ilicitude”-destacamos”. O Ministro Moreira Alves advertiu expressamente que “o poder de tributar para fins extrafiscais não é absoluto”, sendo que o principal limite do legislador seria o respeito ao próprio conceito de tributo (art. 3o. do CTN).

Feitas estas breves considerações acerca da natureza jurídica do tributo, notadamente quanto à licitude de sua base impositiva, passemos à análise da natureza jurídica das sanções tributárias.

2 NATUREZA JURÍDICA DAS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

Para Paulo Coimbra (SILVA, 2007, p. 132),

Apesar da similitude estrutural e metodológica, as normas impositivas, ou primárias, contêm sempre em seu antecedente, a descrição abstrata de um fato lícito e seu conseqüente, uma relação jurídica obrigacional, que erige direitos e deveres correlatos. As normas sancionadoras, d’outra margem, descrevem em seu antecedente um fato marcado pela pecha da ilicitude, imputando-lhe, em seu comando, uma conseqüência desfavorável: pena ou castigo, uma sanção.

É dizer que enquanto a norma jurídica tributária de caráter impositivo descreve em seu antecedente normativo uma

conduta lícita, indicando no conseqüente normativo o nascimento da obrigação tributária, a norma jurídica tributária de caráter sancionatório, indica em seu conseqüente normativo uma sanção a ser suportada em detrimento da inobservância de preceito estatuído pela ordem jurídica. Ainda, importante distinguir as diferentes normas jurídicas sancionatórias que podem advir tendo como origem uma mesma conduta: a conduta juridicizada como ilícito estritamente tributário, ou delituosa de índole fiscal, a desafiarém regramentos diferenciados.

No primeiro caso, portanto, teríamos normas cuja natureza jurídica estariam arrimadas no *ius tributandi*, segundo suas limitações ontológicas ("conceito de tributo") e quantitativas - observância da vedação ao efeito de confisco e respeito à capacidade contributiva (TYPKE, 2002); enquanto que no segundo, normas arrimadas no *ius puniendi*, tendo como pressuposto à aplicação das sanções a este regime inerente (privativa de liberdade, restritiva de direitos, v.g.) a instauração de processo regular, segundo garantias constitucionais (ampla defesa, contraditório, etc.) Paulo Coimbra (SILVA, 2007, p.146), ao comentar acerca da necessidade de diferenciação entre ambos regimes jurídicos, adverte:

A propósito, a inegável existência e regimes jurídicos peculiares às infrações tributárias delituosas e não-delituosas no direito pátrio representa, em si mesma, óbice intransponível à aceitação, no Brasil, da identidade da natureza jurídica de ambas, porquanto revelam e evidenciam sua distinção: as infrações fiscais delituosas estão inseridas no regime jurídico próprio do Direito Penal, enquanto as não-delituosas encontram-se inseridas no regime jurídico próprio do Direito Tributário, sob as influências supletivas do Direito Administrativo. Com efeito, caso possuíssem a mesma natureza jurídica, estariam sujeitas ao mesmo regime jurídico. Em outras palavras, se possuem regimes jurídicos distintos é porque têm naturezas jurídicas distintas.

Para Ricardo Lobo Tôres (TORRES, 2007, p. 326), as principais características das normas sancionadoras tributárias são as seguintes:

Sujeitam-se aos princípios constitucionais penais da tipicidade e da legalidade (Art. 5º. XXXIX). Aplica-se segundo o princípio da personalização, não podendo passar da pessoa que cometeu o ilícito (Art. 5º. XLV).

Não se converte, quando se tratar de multa, em pena privativa da liberdade (Art. 5o. LXVII). Não retroage, salvo quando beneficiar a situação do réu (art. 5º. XL). Não se subordina, para a aplicação pelo Judiciário, à prejudicialidade do procedimento administrativo (art. 5º, XXXV). Sujeita-se aos demais princípios constitucionais, expressos ou implícitos, que condicionam a aplicação de penas, como os princípios da boa-fé, do federalismo, da independência dos juízes, do Estado e Direito, etc. (grifamos).

Tema adiante versado, a questão da prejudicialidade do processo administrativo fiscal, para o autor, não se apresenta como óbice para a aplicação de penalidade por parte do Poder Judiciário. Salvo melhor juízo, este entendimento pode merecer reparos, e um dos argumentos que o questionam é o que apregoa a adoção do princípio da interdependência das instâncias punitivas por medida de equidade.

a) Limites à criminalização do ilícito tributário

Questão de relevo, com efeito, é a necessidade de conformação das normas tributárias sancionadoras, ao ordenamento jurídico pátrio, de maneira que a tipificação de crimes tributários, somente pode ocorrer, com a prescrição pelo tipo penal, quando da concomitante inobservância dos deveres tributários material e formal. Se apenas houvesse o descumprimento do primeiro, estar-se-ia adotando a possibilidade da aplicação de pena privativa de liberdade – prisão – tendo como pressuposto fático jurídico para a sua aplicação a existência de dívida (objeto sob vedação constitucional no ordenamento jurídico pátrio); e de outro lado, v.g., que a mera inexistência de escrituração contábil, por não acarretar ônus ao erário, teria o condão de aproveitar o princípio da bagatela ou insignificância. Paulo Coimbra (SILVA, 2007, p.14) comenta:

Há de se reconhecer, mesmo, pelas à discricionariedade do legislador na adoção de políticas repressivas ao ilícito fiscal, não se admitindo a criminalização de infrações tributárias exclusivamente materiais - porquanto não admissível a prisão por dívidas - ou meramente formais- nesses casos, não há qualquer prejuízo ao erário, não se justificando a contumácia da tutela penal.

A título de exemplificação, Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2007, p. 506) pondera:

Há quem entenda que no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, assim como no art. 95, alíneas "d", "e" e "f", da Lei 8212/91 tem-se definição de tipo penal novo. Crime de mera conduta, consistente no não recolhimento do tributo, não se devendo, pois, perquirir a respeito da vontade de apropriar-se, posto que não se está mais diante do tipo de apropriação indébita. Coloca-se neste caso, a questão de saber se o legislador pode definir como crime uma situação que corresponde a simples inadimplemento do dever de pagar. [...] A Lei n. 9.983, de 14.07.2000, introduziu alterações no Código Penal Brasileiro para, entre outras coisas, definir os crimes de "apropriação indébita previdenciária" (art. 168-A), "inserção de dados falsos em sistema de informações" (art. 313-A), "modificação ou alteração não autorizada de sistema de informações" (art. 313-B), e "sonegação de contribuição previdenciária" (art. 337-A).

Feitas estas considerações à luz da natureza e regime jurídicos das sanções tributárias, é importante não perder de vista o fato que aponta para uma unicidade do injusto que pode existir tanto na norma tributária, quanto na norma penal, de maneira replicada. O antecedente normativo de normas atinentes a diferentes regimes, e por isso diferenciados regramentos, pode descrever, todavia, uma conduta unívoca, como dito.

Portanto, ainda que possamos enunciar vários fatores de distinção neste aspecto, não se pode negar que há um fator que as une, ao considerar-se que ambas estão a proteger bens juridicamente tutelados comuns (o respeito ao dever de contribuir

com a previdência social, v.g.), fazendo com que esta unicidade da conduta descrita, enseje a possibilidade de erigirem-se princípios gerais de aplicabilidade comum, sendo em verdade, princípios gerais da repressão.

Logo, a unicidade do sistema jurídico, como um todo que não admite que partes que o compõe apresentem soluções diametralmente opostas, sem exceções em todas circunstâncias a um mesmo fato, desafia a circunstância no sentido de que muitas das vezes, poderá ocorrer a adoção de princípios e regras cunhados em outros ramos, como v.g., o adoção do critério de considerar como infração continuada a prática reiterada de ilícitos tributários em um dado período cronológico.

b) O problema das sanções políticas

A inobservância dos limites constitucionais quanto ao processo legislativo referente à criminalização do ilícito tributário, gera a inconstitucionalidade da lei. Quais seriam os efeitos redundantes no processo administrativo, a evidenciar a existência de relação concreta e controvertida, no caso de inobservância dos limites atinentes ao regime jurídico? Importante observar que não é dado à Administração, imputar penalidades de feição confiscatória ou restritiva de direitos, sem que antes seja instaurado o competente processo criminal e suas garantias inerentes, sob pena de inconstitucionalidade da sanção cominada e patente desvio de finalidade do ato administrativo que a imputa.

Segundo o magistério de Helenilson Cunha Pontes (PONTES, 2000, p. 144):

Se a utilização do poder político, mediante a criação e a exigência de tributos, não pode chegar ao ponto de impossibilitar o exercício da livre iniciativa econômica, "a fortiori", é vedado ao Estado, utilizando-se do poder sancionatório, superar tal barreira, transformando a sanção tributária em mecanismo de destruição daquela liberdade constitucionalmente assegurada.

Neste sentido se posicionou o MIN. MARCO AURÉLIO, nos seguintes termos:

DÉBITO FISCAL-IMPRESSÃO DE NOTAS FISCAIS – INSUBSISTÊNCIA. Surge conflitante com a Carta da República, legislação estadual que proíbe a impressão de notas fiscais em bloco, subordinando o contribuinte, quando este se encontra em débito para com o fisco, ao requerimento de expedição, negócio a negócio, de nota fiscal avulsa. (RE 413782/SC Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 03.06.05)

A outra face das sanções políticas, é apresentada pela aplicação de multas de feição confiscatória, conforme os seguinte excerto:

O art. 150, IV da CF, da Carta da República veda a utilização de tributo com efeito confiscatório. Ou seja, a atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa a ponto e afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a a título de tributação. Tal limitação ao poder de tributar estende-se, também, às multas decorrentes das obrigações tributárias, ainda que não tenha natureza de tributo. Multa moratória de feição confiscatória. Redução a nível com a utilização o instrumento da correção monetária. (ADI 551-1-RJ Min. Ilmar Galvão)

Para Paulo Coimbra (SILVA, 2007, p. 169),

Lamentavelmente, nos ordenamentos pátrios, usualmente as leis tributárias prevêm, ao menos expressamente, a possibilidade de graduação ou adequação das multas fixas ao caso concreto, o que demanda maior atenção e esforço dos responsáveis pela revisão e controle de legalidade e proporcionalidade da aplicação das normas tributárias sancionadoras em sua dosimetria. Essa tarefa de dosagem da sanção fiscal, frise-se, é ineximível, e há de ser exercida com firmes âncoras na equidade (art. 108, IV, CTN), que pode justificar e determinar seu abrandamento ou exclusão, em atenção a circunstâncias e características do caso concreto.

c) O problema do controle de legalidade

Autores há, entretanto, que entendem haver uma limitação à atuação do Poder Judiciário, quanto a fixação de multas submetidas a seu exame, conforme Pontes (PONTES, 2000, P. 146), verbis:

Ocorrendo o desatendimento, por um ato estatal, de qualquer dos aspectos do princípio da proporcionalidade, resta ao Poder Judiciário pronunciar a inconstitucionalidade daquele ato. Não cumpre ao Poder Judiciário substituir o ato perante ele impugnado por outro que, a seu juízo, melhor atenda ao conjunto de regras e princípios constitucionalmente garantidos. O Poder Judiciário formula apenas um juízo de exclusão (ou de manutenção) daquele ato.

[...] Em regra, portanto, não pode o Poder Judiciário substituir a sanção imposta pela autoridade estatal por outra que os membros deste Poder julgam mais conveniente.

3 PRINCÍPIOS GERAIS DA REPRESSÃO

A questão da existência de princípios gerais da repressão, abordada preambularmente alhures, é exibida neste tópico, com a indicação dos seguintes exemplos de princípios comuns: i) legalidade; ii) tipicidade/especificidade conceitual; iii) vedação à analogia *in malam partem*; iv) retroatividade benigna; v) presunção de inocência; vi) verdade material; vii) insignificância ou bagatela; viii) proporcionalidade; ix) individualização da sanção; x) dosimetria da pena; destes princípios, podemos considerar que alguns se comunicam de forma expressa, estando positivados no CTN, a saber: i) retroatividade benigna (Art. 106 CTN); ii) interpretação mais favorável ao acusado (Art. 112 CTN), e arrependimento posterior/denúncia espontânea. Há, entretanto, autores que advertem para a existência de exceções quanto à comunicabilidade de princípios, de maneira que autores entendem como total a exceção condizente com a possibilidade de não adoção do critério de responsabilidade objetiva trazida pelo CTN. Entretanto, há autores que acreditam que tal exceção é parcial, de maneira que tal critério deve admitir

temperamentos, para melhor se conformar ao Sistema Tributário Constitucional.

a) Exemplo de colisão de princípios no aspecto da responsabilidade objetiva: praticidade vs. presunção de inocência.

Para Amararo (AMARO, 2005, p. 444)

Talvez o Código não mereça nenhum destes comentários. O preceito questionado diz, em verdade, que ao depender da intenção, o que torna (em princípio) irrelevante a presença de dolo (vontade consciente de adotar a conduta ilícita), mas não afasta a discussão da culpa (em sentido estrito). Se ficar evidenciado que o indivíduo não quis descumprir a lei, e o eventual descumprimento se deveu a razões que escapara, a seu controle, a infração ficará descaracterizada, não cabendo pois, falar-se em responsabilidade.

Para Pontes (PONTES, 2000, p.144)

A nosso ver, a não exigibilidade de outra conduta configura-se sempre que, em situação de crise financeira, a opção pelo uso do dinheiro disponível para o pagamento de empregados e de dívidas outras seja a única forma de manter a empresa em funcionamento, numa tentativa sincera de superação da crise, depois da qual a dívida tributária será paga. Não se venha argumentar com o interesse público na arrecadação do tributo, que afastaria a legitimidade da opção por outros pagamentos. Em relação aos salários, a própria lei estabelece expressamente a preferência destes em relação aos tributos (CTN, art. 186). E o pagamento de outras dívidas, quando indispensável para que a empresa continue funcionando, a legitimidade é fora de dúvida, em face do interesse dos empregados na manutenção do emprego, e do próprio fisco, na manutenção da fonte de tributos. (MACHADO, Hugo e Brito. Op. cit., p. 509)

Neste diapasão, observamos que alguns doutrinadores, como os retro indicados, não se compadecem com a interpretação literal do Art. 136 do CTN, notadamente porque sanção de cunho

reparatório, como aplicada na situação fático-jurídica regida pela responsabilidade objetiva, tem como pressuposto o dano, e não necessariamente a conduta delituosa. Assim, a fim de melhor adequar a interpretação da norma a uma rigorosa hermenêutica constitucional – com vistas a valores e princípios-, é que a doutrina recomenda a adoção de interpretação pautada em temperamentos. No caso do Art. 136, isto significa considerar a presunção de responsabilidade como relativa, facultando ao contribuinte, através da produção de provas idôneas, a possibilidade de elidir esta presunção outorgada com vistas à praticidade, a favor do fisco.

b) Efeitos da conformação de princípios na interpretação da norma: a inépcia da denúncia genérica em crimes tributários

Não raras as situações nas quais o fato que constituiu crime contra a ordem tributária (venda sem emissão de nota fiscal, ou subfaturamento, por exemplo), é praticado por empregado, e até por diretor da empresa, em detrimento desta e em proveito próprio. Os dirigentes da empresa, como seus proprietários, restam lesados, e não é razoável que além de vítimas ainda sejam responsabilizados pelo ilícito fiscal. Justo, portanto, é exigir-se que a denúncia descreva a conduta e cada enunciado, de modo que o STF externou este entendimento nos seguintes julgados: Crime societário – denúncia genérica – inépcia. RO – HC 85327/SP. Rel. Min. Gilmar Mendes. DJ.20.10.2006RO – Inq. 1578/SP. Rel. Min.Helen Gracie. DJ. 23.04.2004RO – HC 80549/SP. Rel. Min. Nelson Jobim. DJ. 24.08.01HC 79.399/SP. Rel. Min. Nelson Jobim. DJ. 01.06.01

c) Breve comentário sobre os princípios ne bis in idem, da proporcionalidade e da interdependência das instâncias punitivas

O fato de uma mesma conduta poder estar descrita em mais de uma norma sancionatória evidencia a possibilidade de existir da mesma maneira uma aplicação cumulativa de normas sancionadoras com a mesma função. Parênteses neste ponto para registrar a possibilidade de cumulação de normas sancionadoras, desde que possuam funções diferenciadas. Repressiva e reparatória, v.g.. Retomando a questão, importante notar que esta cumulação quanto à aplicação de normas de mesma função, caso aconteça,

poderá redundar em uma aplicação exacerbada da penalidade, extrapolando a extensão e os efeitos da sanção, o grau de reprobabilidade do ilícito pressuposto. Ademais, esta própria aplicação exacerbada e desproporcional, poderia implicar por si só, a própria configuração de uma conduta vedada em lei, como v.g. o locupletamento ilícito daquele que se obtém direito a reparação em monta maior do que o dano ocorrido. Neste sentido, visando adequar a aplicação da sanção ao ilícito pressuposto, critérios diferenciados foram cunhados, de maneira que nos ocuparemos a analisar teoricamente seu arcabouço jurídico, para adiante aferir sua aplicabilidade à luz da jurisprudência pátria e direito comparado.

i) *Ne bis in idem*

O princípio do *ne bis in idem*, veda a aplicação cumulativa de sanções de mesma natureza, em virtude do cometimento de uma conduta infracional ou ilícita unívoca. Para Paulo Coimbra (SILVA, 2007, p. 214),

Apar disso, o princípio "*ne bis in idem*", como exposto mais adiante, não autoriza a imputação cumulativa de mais de uma sanção, com função punitiva, sobre uma única infração. Em nada, pois, se justifica a agravação em tela, mormente ao se considerar que as infrações formais e materiais já estão a merecer as respectivas sanções especificadamente cominadas na legislação de regência.

Arrima-se em pressupostos objetivos, sendo: unicidade da conduta ilícita; identidade subjetiva; e identidade teleológica. O primeiro pressuposto, condiz com a necessidade de existir uma única conduta a ser sancionada; haver uma unicidade do injusto que evidencie o cometimento de uma única conduta fática que esteja a desafiar a incidência de mais de uma norma sancionadora. O segundo pressuposto, condiz com a necessidade de que o sujeito autor da conduta seja idêntico; ou seja, que aquele, incurso nas normas porventura incidentes, seja o mesmo ente; e terceiro, que as normas porventura incidentes tenham a mesma finalidade, pois o contrário (cumulação de sanções de finalidades distintas), não desafiaria a aplicação do *ne bis in idem*.

ii) *Princípio da proporcionalidade*

Outro princípio de relevância para atendimento da finalidade da sanção porventura imposta, é o princípio da proporcionalidade, que recomenda que a aplicação da sanção e sua extensão seja proporcional ao grau de reprobabilidade do ilícito que a provoca. Se justifica, em verdade por critério de justiça, de modo que alguns o avaliam como próprio desdobramento da equidade. Isso porque, procura criar balizamentos que garantam que se evite a aplicação injusta de sanções, que pode ocorrer para um agravamento desproporcional, ou uma atenuação inadequada. Com isso, objetiva-se que a condição eidética da norma aplicada no contexto do direito tributário sancionador esteja consoante parâmetros de adequação, aptidão e proporcionalidade, fazendo com que em sua essência, a sanção tenha realmente o condão de cumprir o papel ao qual se presta.

Este princípio se fundamenta sobre o tríptico crivo da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Segundo Bottallo (BOTTALLO, 2007, p. 62):

São três os critérios que balizam o princípio da proporcionalidade: necessidade, justa medida (razoabilidade) e adequação. Pela necessidade, orienta-se a escolha do Poder Público, entre os meios disponíveis, daquele que se mostre menos restritivo aos direitos das pessoas. A justa medida (razoabilidade) persegue o necessário equilíbrio entre o interesse do Estado em atingir o fim desejado, e as eventuais adversidades geradas para chegar a esta meta. Finalmente, a adequação busca compatibilizar os fins desejados pelo Estado e os meios necessários para alcançá-los.

iii) *Interdependência das instâncias punitivas*

Forçoso registrar que a possível cumulação de sanções de mesma função ocorrerá sempre no bojo de uma relação jurídica, que inicialmente pode se iniciar no âmbito da Administração e posteriormente atingir as barras da Justiça. Neste momento, estaremos diante da real possibilidade de aplicação cumulativa de

normas sancionatórias, considerando-se a dualidade de instâncias punitivas: a administrativa e a judicial. Portanto, necessário se torna a adoção dos princípios alhures indicados, de forma articulada (*ne bis in idem* e proporcionalidade) visando que a aplicação de penalidade imputada em uma instância, não se repita na outra, evitando-se assim a combatida exacerbação de seus efeitos em cotejo com o ilícito pressuposto.

Por muito tempo, no Brasil, foi negada a existência de uma interdependência entre as instâncias, de maneira que a autonomia e independência das instâncias foi pacificada através da Súmula 609 do STF, que traz como pública incondicionada a ação penal em crimes tributários.

Todavia, no caso dos crimes tributários, questão que se apresentou como pertinente foi a atinente à antijuridicidade decorrente da inadimplência diante de crédito tributário exigível, com interferência direta na pretensão punitiva estatal, de modo a legitimar ou suspender o seu exercício. Por sua vez, esta antijuridicidade, intimamente ligada à efetiva condição de exigibilidade do crédito tributário, está a admitir suspensão conforme letra do art. 151 do CTN.

Para Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2007, p. 509):

Não obstante a doutrina justifique as sanções penais concomitantes com as sanções administrativas, com a independência das instâncias, na verdade nada justifica essa duplicidade, que contribui para a complexidade do sistema jurídico e dificulta a repressão dos cometimentos dos ilícitos.

4 ASPECTOS PRÁTICOS: PREJUDICIALIDADE DA INSTÂNCIA JUDICIAL PUNITIVA EM CRIMES TRIBUTÁRIOS

a) Evolução jurisprudencial

Conforme o artigo 83 da Lei federal 9.340/96:

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.

Neste raciocínio, a decisão final do processo tributário administrativo e cível judicial (pendente questão no juízo cível sob a exigibilidade do crédito tributário, a influir no exercício da pretensão punitiva), seria condição *sine qua non* para o início da persecução criminal nos crimes tributários da lei 8.137/90, sob o aspecto dogmático.

Sob o ângulo jurisprudencial, prevaleceu o raciocínio que negava como fator obstativo para o exercício da pretensão punitiva, a existência de questão pendente no âmbito administrativo, conforme o seguinte entendimento externado na ADI 157-1/DF DJ 20.03.97., tendo por Relator o Rel. Min. NÉRI DA SILVEIRA, a considerar que: "Art. 83 da Lei Federal 9340/96 não é condição de processabilidade do contribuinte. [...] Não há impedimento no sentido do MP oferecer denúncia antes de finalizado o processo administrativo tributário. Entretanto, apesar de ter sido voto vencido na ocasião, o MIN. CARLOS VELOSO, engendrou o entendimento que posteriormente faria com que o entendimento majoritário à época cedesse lugar para o novo paradigma hermenêutico. Registrou o MIN.: "Somente com a decisão final no procedimento administrativo é que se tem como apurado o crédito fiscal; somente com a decisão final no procedimento administrativo, é que o crédito fiscal torna-se exigível. É que somente aí se tem realizado o lançamento (CTN, art. 42 e ss). Ora, se ainda não se tem crédito fiscal apurado, em caráter definitivo, não se sabe se o crédito na verdade existe, nem se tem ainda, seu *exato quantum*".

Adotando a diretriz indicada pelo intérprete *retro* aludido, no HC 81.611, DJ 10.12.2003. Rel. MIN. SEPÚLVEDA PERTENCE, o mesmo considerou que o Art. 1º da Lei 8.137/90 descreve crimes de resultado (crimes de dano, materiais); assim, só com o lançamento definitivo do crédito, que ocorre com a decisão final no processo administrativo é que o tributo se torna devido, não havendo até este evento, materialidade que ampare justa causa para o oferecimento

da denúncia; há ausência, portanto de tipicidade, acarretando constrangimento ilegal o início da persecução criminal.

Questão que também merece atenção é a necessidade de não apenas limitar-se como fator obstativo do exercício da pretensão punitiva, a pendência de decisão definitiva no PTA, mas também a questão pendente sobre a própria exigibilidade do crédito tributário no juízo cível, de maneira que o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, relatora Juíza Sylvania Steiner, contrariando interpretação da Súmula 609 do STF, emitiu o seguinte entendimento, à luz do princípio da interdependência das instâncias punitivas e seus corolários:

EMENTA: HABEAS CORPUS - TRANCAMENTO DE AÇÃO PENAL - CRIME DE OMISSÃO NO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - AUTOS DE INFRAÇÃO ANULADOS POR DECISÃO JUDICIAL - AUSÊNCIA DE MATERIALIDADE DELITIVA - ORDEM CONCEDIDA PARA TRANCAR-SE A AÇÃO PENAL POR FALTA DE JUSTA CAUSA.

1 - Se a denúncia arrima-se tão somente em Autos de Infração lavrados pela fiscalização autárquica, e se tais Autos de Infração foram anulados por decisão judicial, inexistente prova da materialidade delitiva. 2 - O princípio da independência das instâncias administrativa e penal não autoriza a que se impute ao contribuinte a prática de crime de natureza fiscal antes mesmo de a Administração proceder a regular apuração da existência do débito, ou quando nulo o procedimento administrativo de que resultou a lavratura do Auto de Infração. 3 - Ordem concedida para determinar-se o trancamento da ação penal. (TRF 3ª Região, HC 96.03.060711-8, rel. Juíza Sylvania Steiner).

Para Luiz Flávio Gomes (GOMES, 2007, p. 120), ao comentar acerca dos efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário na pretensão punitiva,

O prévio exaurimento da via administrativa representa uma condição objetiva de punibilidade? a) nenhuma importância possui, já que o Ministério Público tem total liberdade para propor a ação penal, mesmo que o processo administrativo não tivesse chegado ao fim; b) trata-se de uma questão prejudicial, aplicando-se

subsidiária e analogicamente o art. 93 do CPP; c) tem-se uma condição objetiva de punibilidade (tese adotada no remédio heróico antes mencionado - HC 81.661). d) repercute diretamente na materialidade do fato. - atipicidade - falta de justa causa - constrangimento ilegal - não recebimento da denúncia ou trancamento a ação penal.

Adotando a quarta possibilidade interpretativa, o autor adota o raciocínio expendido pelo Ministro Carlos Veloso, ao considerar que, pela letra do Art. 113 do CTN, com o fato gerador tem-se o nascimento da obrigação tributária; pela letra do Art. 142, há a constituição do crédito tributário com o lançamento; a par do disposto do Art. 151, certas circunstâncias fático-jurídicas, podem redundar na suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Assim, a inexigibilidade do seu quantum acarreta desta maneira, a cessação, ainda que temporária, da antijuridicidade da conduta inicialmente revestida pelo crivo da inadimplência. Trilha neste sentido o seguinte julgado:

Pendente processo administrativo descabe adentrar o campo penal quer considerada a ação propriamente dita, quer inquérito policial - inteligência do artigo 34 da Lei 9.249/95". HC 83.353-5-RJ, Ac. Da 1ª T. do STF, de 13.9.2005, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 16.12.05: "Crime contra a ordem tributária (Lei 8.137/90, art. 1º, I) infração material - ao contrário do que sucedia no tipo similar da Lei 4729/65 -, à consumação da qual é essencial que, da omissão da informação devida ou da prestação da informação falsa, haja resultado efetiva supressão ou redução do tributo: circunstância elementar, entretanto, em cuja verificação, duvidosa no caso, não se detiveram as decisões condenatórias: nulidade". (HC 75.945-2 DF, DJ 13.2.98. Min. Sepúlveda Pertence).

Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2007, p. 231/239), na linha do entendimento adotado pelo STF, aduz que se trata a adoção e aplicabilidade do princípio da interdependência das instâncias punitivas, de princípio inclusive dogmaticamente fundamentado, considerando-se, por exemplo, a faculdade inculpada no Art. 93 do CPP, que recomenda a suspensão do processo penal, pendente questão cível, *verbis*:

A condição de procedibilidade concerne exclusivamente ao processo, enquanto a questão prejudicial diz respeito ao direito material. Questão prejudicial, no dizer preciso de Greco Filho, 'é uma infração penal, ou uma relação cuja existência ou inexistência condiciona a existência da infração penal que está sob julgamento do juiz'. Constitui grave equívoco, portanto, a invocação da Súmula 609 do STF para fundamentar decisão que diz inexistente a questão prejudicial tributária, vale dizer, a questão de saber se existe, ou não, tributo devido, relativamente ao qual se deu a ação dita criminoso. Ou para fundamentar decisão que afirma irrelevante, no Juízo penal, a decisão da autoridade da Administração Tributária que julga improcedente a ação fiscal, afirmando indevido o tributo exigido (8).

Assim, dependendo do reconhecimento da existência da conduta infracional, de decisão administrativa ou da competência do juízo cível, ao juízo penal é facultado que se suspenda o processo para deslinde da questão cível, caso vinculado neste caso, à matéria de prova.

b) Direito Comparado: exemplos – "absorção e especificidade"

Em ordenamentos jurídicos de outros países, soluções que indicam a necessidade da adoção de princípios e regras hauridas no Direito Penal, como as teorias da absorção e da especificidade, têm sido adotadas como forma de adequar o posicionamento do intérprete-aplicador, ao conceito de equidade, em sua manifestação mais pura: a busca pela implementação na via prática da idéia de justiça.

A Espanha, v.g., ao adotar através de seu Tribunal Constitucional, a teoria da absorção, diante da possibilidade de aplicação cumulada de sanções de função diferenciadas, mas aplicáveis, a um único e mesmo fato, indica a prevalência da instância penal sobre a tributária; da instância judicial em detrimento da administrativa.

Segundo Paulo Coimbra (SILVA, 2007, p. 179/180),

O Tribunal Constitucional espanhol, ao decidir sobre

temas afetos à potestade sancionatória do Estado, firmou a conexão dos princípios do *ne bis in idem* e da proporcionalidade, permitindo concluir servir este como fundamento daquele, porquanto assevera a dúplice incidência de normas punitivas sobre um mesmo ato ilícito. Por tais razões, em Espanha, quando um determinado ato ilícito subsume-se a uma norma sancionadora penal e tributária, aplica-se tão somente a norma penal (arts. 77.6 LGT e 6.2 RGI), reconhecendo-se a primazia substancial e cronológico-procedimental da persecução criminal, com a suspensão da instância punitiva administrativa assim que se depare com indícios de uma possível conduta delituosa.

Na Itália, por sua vez, foi adotada a técnica da especificidade, a par do seguinte raciocínio:

Portanto, nos casos em que uma mesma infração atraia incidência de uma norma sancionatória extrapenal (v.g., administrativa ou tributária), na Itália, em princípio, será aplicável tão-somente aquela que se revelar mais específica, podendo o juízo criminal ser instado a decidir qual processo deverá prosseguir: o penal ou o administrativo.

Ambos os critérios, ainda que indiquem em seus respectivos ordenamentos, a possibilidade de solução de questões controvertidas a luz de eventual cumulação de sanções, não podem ser introduzidas em nosso ordenamento sem a devida conformação aos matizes constitucionais pátrios.

Destarte, para sua aplicação, recomenda-se a avaliação de tais regras consoante o sistema tributário nacional. A título de exemplo, temos que nem sempre a sanção de natureza penal (quando convertida em multa) seja mais gravosa, no Brasil, do que a sanção pecuniária decorrente do inadimplemento de determinado dever tributário, como ocorre na Espanha.

Quanto à técnica adotada na Itália, temos que em nosso país, poderia redundar na primazia da instância administrativa sob a judicial, em contrariedade ao princípio do acesso à justiça, e facultando à administração a possibilidade de descriminalizar condutas, à revelia da legislação penal.

5 CONCLUSÕES

À guisa de conclusão, pois, enunciamos em defesa da adoção e aplicação do princípio da interdependência das instâncias punitivas os seguintes argumentos:

a) possibilita o exercício do controle de sanções políticas, impondo sua desconstituição;

b) dota de concretude a hermenêutica constitucional no sentido de conformar a responsabilidade objetiva do art. 136 do CTN com o ordenamento jurídico pátrio, adotando-se a possibilidade de produção de prova em contrário, para desconfiguração da responsabilidade objetiva em prol da culpa presumida;

c) concreção do princípio da proporcionalidade e do *ne bis in idem*, através da vedação à concomitante persecução administrativa e judicial, limitando desta forma, a extensão dos efeitos da sanção ao grau de reprobabilidade do ilícito pressuposto;

d) dotar de concretude o Art. 2o. da CF/88, ao limitar a atuação de poderes e instituições, afirmando a necessidade de análise articulada quanto a interdependência das instâncias administrativa e judicial, considerando-se como exemplos:

i) que a justa causa para propositura da ação penal dos crimes tributários do Art. 1o. da Lei 8.137/90, está condicionada ao prévio exaurimento da via administrativa, pois apenas com o tributo devido, é que se tem a exigibilidade do mesmo, e com isso, a configuração da conduta antijurídica de não recolhê-lo;

ii) que a suspensão do exercício da pretensão punitiva decorrente da suspensão da exigibilidade do tributo, afeta diretamente a justa causa para a ação penal, ensejando sua suspensão; e

iii) que a pendência de questão no juízo cível acerca da existência ou exigibilidade do crédito tributário, prejudica não apenas o início, mas o próprio prosseguimento do processo penal,

impondo seu trancamento.

e) O Direito Comparado tem adotado soluções urdidas pelo Direito Penal, que se mostram eficazes nestes ordenamentos, mas que não podem ser engendradas integralmente no sistema jurídico pátrio, em decorrência dos diferentes matizes constitucionais adotados nesses ordenamentos jurídicos.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BOTTALLO, Eduardo Domingos et alii. **Comentários às súmulas tributárias do STF**. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. 3ª ed. Bauru: Edipro, 2005.

Revista Internacional de Direito Tributário. **Associação Brasileira de Direito Tributário**. jan-jun/2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. **Teoria Geral do Tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2003.

GODOI, Marciano, Seabra de. Coordenador. **Sistema tributário nacional na jurisprudência do STF**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2002

GOMES, Luiz Flávio. **Prévio exaurimento da via administrativa e crimes tributários**. In **Direito Penal Tributário**. TANGERINO, Davi de Paiva Costa et alii. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

Prévio esgotamento da via administrativa e ação penal nos crimes

contra a ordem tributária. **Revista Brasileira de ciências criminais**. 1ª ed. São Paulo, n 15, p. 231/239.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Martins Fontes: 2ª ed. São Paulo, 1987

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2000.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 15ª ed. São Paulo. Ed. São Paulo, 2007.

TYPKE et al. **Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.