

A PROVA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA<sup>1</sup>*PROOF IN CRIMES AGAINST TAX ORDER*Eduardo Silveira Frade<sup>2</sup>Geilson Salomão Leite<sup>3</sup>Thaciano Rodrigues de Azevedo<sup>4</sup>

**Resumo:** O Direito, enquanto Ciência, é uno, embora classificado em ramos para fins de didática. Tal classificação, todavia, não se prende à doutrina jurídica, mas alcança toda a sistemática processual. Neste sentido as provas, enquanto gênero de estudo, são abordados de maneiras diferentes face às peculiaridades própria de cada subsistema do Direito. O presente estudo, portanto, busca estabelecer um diálogo entre as provas em matéria processual tributária e direito processual penal, a fim de atentar a peculiaridades que deva observar o juízo criminal no que concerne à análise dos Crimes Contra a Ordem Tributária, especialmente na utilização e produção de provas tributárias no âmbito do processo criminal, compreendendo que os elementos transportados do processo tributários para o criminal não são neste qualificados como prova, devendo se submeter ao direito à prova criminal e seu regime jurídico e não serem, pois, apartados. Para tanto, desenvolve-se pesquisa de metodologia qualitativa, método de abordagem dialético e que tem no referencial teórico a principal fonte de pesquisa,

**Palavras-chave:** Provas; Crimes contra a Ordem Tributária; Processo Penal; Processo Tributário

**Abstract:** Law, as a Science, is unique, however classified in different ways to didactic order. The classification, nevertheless, is not concerned on doctrine, it seeks all the processual systematic. In this sense, proof, as genre of study, are approached in different ways face the peculiarities of each Law subsystem. The present study so seeks to enlance a dialogue between proof in tax processual and criminal process in order to comprehend the peculiarities that must observe the criminal judge when analyzing crimes against the Tax Order, especially in use and production of tax proof in criminal process, understanding that the element of the

---

<sup>1</sup> Recebido em 13/02/2024 e aprovado em 23/02/2024.

<sup>2</sup> Doutorando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Mestre em Direito Empresarial pela Faculdade Milton Campos (FDMC), com bolsa da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES). Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Especialista em Gestão de Cooperativas de Crédito pela Universidade de São Paulo (USP); Graduado em Direito pelo Centro Universitário de João Pessoa (Unipê), onde foi discente pesquisador, monitor e bolsista de Iniciação Científica. Professor convidado da Pós-Graduação em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), do Instituto de Ensino Superior da Paraíba (IESP), da Escola de Advocacia da Paraíba (ESA/PB) e das Faculdades Integradas de Patos (UNIFIP); Professor da graduação em Direito da Universidade Estadual da Paraíba (UEPB), das Faculdades Três Marias (FTM) e da Escola de Ensino Superior do Agreste Paraibano (EESAP). Ex-professor da graduação em Direito da Faculdade Pitágoras-Campina Grande e da Uninassau - Campina Grande. Advogado sócio do Azevedo Frade Advogados. Conselheiro de Recursos Fiscais na Secretaria de Estado da Fazenda da Paraíba (Sefaz-PB). Instrutor em Cooperativismo no SESCOOP/PB; Sócio da ACBrasil Consultoria para Cooperativas. Membro da Comissão de Estudos Tributários da OAB/PB e da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT).

<sup>3</sup> Graduado em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco - UNICAP. Mestre e Doutor Tributário em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP. Professor Associado da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Paraíba - UFPB. Advogado.

<sup>4</sup> Mestre em Direito pelo IDP-Brasília; Pós-graduado em Direito Tributário pelo IBET; Pós-Graduado em Direito Processual Civil; Graduado em Direito pela Universidade Federal da Paraíba (2010). Advogado sócio do Escritório Azevedo e Frade; e Procurador do Município de João Pessoa, exercendo a função de Chefe Consultivo, desde 2015.

tax procedure is considered as a proof in the criminal procedure, so must be submitted at this law regime, not being separated. To do that research with a qualitative methodology, enhanced on the dialogic approach and being the theory referential as the main technique of research is made.

**Keywords:** Proof; Crimes against Tax Order; Criminal Process; Tax Process

## INTRODUÇÃO

O sistema de direito positivo é formado por elementos, ditas normas jurídicas, que são construídas a partir de esforço intelectual do intérprete, que, atribuindo significação aos signos, os transforma em linguagem normativa – própria do direito – outorgando-lhes o sentido prescritivo de condutas humanas intersubjetivas.

A Ciência do Direito, por outro lado, se ocupada em atribuir sentido descritivo às normas de direito positivo, sendo um sistema próprio, funcionando como linguagem de sobrenível em relação ao último, mas que também cuida da construção de sentido normativo, não para prescrever condutas, mas para descrever sentidos que possam ser obtidos da norma que, por estar sujeito à diferentes e inesgotáveis interpretações, pode obter sentidos diversos.

Considerando a construção normativa no âmbito de um processo judicial ou de um procedimento administrativo, ter-se-á como objeto a análise da norma jurídica como ato decisório que ponha fim – ao menos pretensamente – aos interesses contrapostos, positivando uma conduta a ser obedecido por aqueles que a ela se submetam.

Para que o processo possa incursionar no evento fenomênico (intangível, porquanto já exaurido no passado), faz-se uso da linguagem das provas, única forma de tentar reconstituir o que aconteceu, para compreender a situação posta.

Em geral, o sistema probatório tem um regime próprio: sistema da persuasão racional do juiz, regras objetivas e subjetivas de ônus da prova, poderes instrutórios mais amplos ao juiz, maior possibilidade de aceitação de presunções etc.

No processo penal, contudo, acrescem à estes elementos algumas peculiaridades, eis que o regime de provas deriva, principalmente, de 2 (dois) pressupostos constitucionais: (i) a presunção de inocência; e (ii) o sistema acusatório. Deles se extrai o princípio do *nemo tenetur se detegere*, também dito princípio da não auto-incriminação, que tem importantes consequência práticas, especialmente o direito ao silêncio e o direito de não produzir prova contra si mesmo.

Com efeito, o presente estudo atenta à sistemática própria que deve respaldar a análise das provas tributárias quando no Processo Penal, em especial no que concerne à análise de crimes contra a Ordem Tributária.

Neste sentido, assume-se como hipótese de que a valoração da materialidade tributária não pode ser desprezada nos processos penais que tenham por objeto crimes contra a ordem tributária. Assim, busca, pois, responder o seguinte questionamento: os elementos, razões e argumentos que

fundamentam o processo tributário podem ser utilizados na esfera penal? Se sim, podem servir como prova deste, sendo-lhe, portanto, pressuposto para condenação?

Para atingir seus objetivos, o presente estudo, portanto, inicia-se a partir da reflexão acerca da separação e transposição do sistema processual tributária para o processo penal, versando, inclusive sobre o direito à prova no processo tributário e no processo penal.

Num segundo momento se discorrerá sobre garantias processuais relacionadas à prova criminal e, por fim, destacar-se-á o risco quando o juízo criminal não atentar às provas produzidas em âmbito tributário, considerando, todavia, as peculiaridades do âmbito processual penal, pelo que denominou-se de “armadilha processual”.

Para tanto, o presente estudo, vale-se de análise qualitativa, pautada no método de abordagem dialético, analisando maneiras pelas quais as provas são compreendidas no âmbito Tributário e Penal, a fim de alcançar-lhes um denominador comum em relação aos Crimes Contra a Ordem Tributária, tendo a pesquisa bibliográfica como principal fonte de pesquisa.

## I DO PROCESSO TRIBUTÁRIO AO PROCESSO PENAL

Primeiramente, cumpre assentar a função instrumental do processo, de modo que processo nenhum pode ser visto como um fim em si mesmo. A máxima concretização do direito material violado é a missão das matérias adjetivas, seja o processo civil, penal ou tributário.

Quanto se trata da existência de um processo tributário, não se olvida que a fase judicial desse ramo do direito é norteada pelo Código de Processo Civil mesclado com as regras da Lei de Execuções Fiscais e outras legislações específicas.

A defesa da existência de um processo tributário reside justamente na especificidade do direito substancial, o que implica grandes temperamentos no processo civil geral, como leciona Paulo Cesar Conrado:

podemos definir direito processual tributário, observadas essas premissas, como resultado da associação de dois planos normativos: o processo geral e o especificamente material, representável pela ideia de legislação tributária geral – tal como definida pelo art. 96 do Código Tributário Nacional. (CONRADO, 2014, p. 8)

Adverte-se que o termo processo tributário também abrange o procedimento administrativo de impugnação das autuações fiscais, relação jurídico-administrativa regulada por leis especiais de cada ente tributante.

Tomando o giro linguístico como marco filosófico, pode-se assentar também que a linguagem descritiva das provas, no processo tributário, é marcada pela teoria da argumentação, ou seja, um processo dialético, no qual vence aquele que consegue convencer o julgador. Para tanto, as partes formularão diferentes normas jurídicas que entendam mais assertivas, apresentando seus fundamentos.

Competirá, então, à autoridade julgadora, decidir por uma dentre as diversas normas que lhe sejam apresentadas ou, ainda formular uma nova norma jurídica individual e concreta para a solucionar o caso.

É neste sentido, pois, que se argumenta que a argumentação no âmbito processual visa à persuasão, objetivando ao convencimento daqueles que estão submetidos. Argumentar, pois, é impor técnica à retórica, no sentido de que se possa atingir o convencimento das partes que, diante dos argumentos, passam a aceitar a decisão. Neste sentido, destaca Perelman:

argumentação é a técnica que nós usamos em controvérsias, quando nós estamos preocupados com criticar e justificar, objetar e refutar, perguntar e dar razões. É a argumentação que temos recorrido quando nós discutimos e deliberamos, quando nós tentamos convencer e persuadir, quando nós damos razões favoráveis e contrárias. (PERELMAN, 1980, p. 108)

Portanto, muito mais importante do que separar o sistema de provas em dispositivo ou inquisitório é assentar que no processo, em especial, tributário vence a melhor retórica. Tanto é verdade que a dogmática tributária convive tranquilamente com presunções e arbitramentos, técnicas de reconstituição indiciária de um fato jurídico tributário (presunção) ou do valor da operação (arbitramento), que podem ser desconstituídas por argumentação e provas apresentadas pelo contribuinte em sentido contrário.

Essas técnicas lastreiam grande parte das atuações fiscais no Brasil, culminando em processo administrativo tributário marcado pela inversão do ônus da prova. Ou seja, para identificação de supostas omissões tributárias, a autoridade fiscal estaria autorizada a valer-se de presunções, recaindo para o contribuinte o ônus de contrapô-las.

Assim, após a inscrição em dívida ativa, o sujeito passivo haveria de sobrepujar-se à presunção relativa de liquidez, certeza e exigibilidade do crédito tributário (art. 204 do CTN), gerando aquilo que denominamos de “jurisprudência probatória defensiva” na fase judicial.

Temos chamado de “jurisprudência probatória defensiva” a tendência de mero transporte (aproveitamento acrítico) dos levantamentos e estudos fiscais nos processos antiexacionais e nos processos de apuração dos crimes contra a ordem tributária – tudo isso sob o pálio da presunção relativa de certeza e liquidez do crédito inscrito. As razões desse fenômeno podemos sintetizar: (i) falta de capacidade institucional do Judiciário para a análise das complexas operações tributárias; e (ii) assoberbamento do Sistema de Justiça, que culmina no minimalismo das decisões e indeferimento de pedidos instrutórios da defesa.

Neste sentido, tem-se uma construção linguística materializada no direito tributário, mas que é utilizado no processo penal de maneira desmedida, que toma aquilo produzido em matéria tributária como se verdade fosse para, no processo penal, buscar prestar satisfações sociais, no afã de desestimular condutas.

Portanto caso, no âmbito do processo penal, não se atenha à técnica tributária, tem-se como consequência crise sistêmica, sobretudo à luz dos princípios da subsidiariedade e da fragmentariedade. Esse dilema entre a dogmática clássica e a adaptação às novas demandas da modernidade já foi identificado

no contexto de “expansão do Direito Penal” (SÁNCHEZ SILVA, 2002), impondo a esse ramo do direito o estudo interdisciplinar dos problemas que tem sido chamado a resolver.

Ou seja, não basta tomar como verdade aquilo que, sob o aspecto tributário, fora apresentado. Para satisfazer as exigências sociais se deve, no processo penal, discorrer, também, sobre a materialidade tributária, mesmo porque estas servem para a materialização das condutas tidas como crimes à ordem tributária e, portanto, não devem ser pressupostas sem o atento percurso às materialidades tributárias.

No contraditório judicial que envolve os crimes tributários, observa-se, em geral, uma falta de capacidade institucional do Sistema de Justiça em conhecer os complexos assuntos que envolvem as operações tributárias, valendo-se, pois, daquilo que fora apresentado em sede administrativa, na materialização de condutas tributárias, como suficiente à identificação dos crimes tributários.

Diante disso, no direito penal tributário, tem sido aceita a presunção relativa advinda da inscrição em dívida ativa para qualificar os fatos jurídicos tributários como crimes contra a ordem tributária. Isso reflete a necessidade de reestudar o tema das provas à luz do direito penal tributário, notadamente para reafirmar ou relativizar, se for o caso, as garantias fundamentais que permeiam a matéria penal.

### 1.1 O direito à prova no Processo Tributário e Penal

O transporte dos elementos de informação do processo administrativo tributário para o processo criminal deve respeitar todos os ditames do sistema acusatório e o princípio da presunção de inocência.

A construção valorativa de um elemento normativo do tipo penal é tarefa das mais importantes em um processo criminal que se pretende legítimo, notadamente quando se busca o transporte de institutos pertencentes a diferentes disciplinas. Neste sentido, a professora Ana Elisa Liberatore Silva Bechara adverte:

Os problemas quanto à normatização surgem quando os elementos normativos do tipo remetem a normas jurídicas oriundas de setores com objetivos e princípios bastantes distintos daqueles presentes na esfera penal, cujo conteúdo não pode ser aproveitado automaticamente sem causar uma extensão arbitrária da investigação penal, ou quando sua compreensão exige uma concreção valorativa pelo intérprete a partir de regras extrajurídicas. (BECHARA, 2020, p. 27-28)

Assim, se é verdade que o direito tributário aceita que presunções materializem exigências tributárias, quando se trata de direito penal, notadamente nos tipos que expressem a supressão ou redução de tributo como tipo objetivo, a materialidade do crédito tributário precisa ser devidamente escrutinada à luz das garantias penais.

No tipo do art. 1º da Lei n.º 8.137/90, que enuncia “Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes

condutas (...)” o legislador tralhou como elemento normativo o termo tributo, de modo que tudo que disser respeito a constituição do crédito tributário pode/deve ser debatido no processo penal.

Com efeito, a teoria de linguagem é de suma importância para a vertência de eventos em fatos jurídicos, notadamente dentro do processo tributário, que precisa atingir seu fim de forma mais objetiva. Contudo, dada a diferença dos marcos constitucionais de cada uma das matérias, quando se toma um fato por provado na seara tributária isso não quer dizer que a proposição, porque lá está provada, seja verdadeira. Uma hipótese fática pode resultar provada ainda que seja falsa.

O direito a prova, no processo penal, tem colorido diferente e conotação própria, por isso Gustavo Henrique Badaró faz temperamento ao giro linguístico aplicado no processo penal:

Sem ignorar os avanços do giro linguístico, principalmente o papel de intermediação entre a linguagem e a realidade, isso não autoriza que se rompa toda e qualquer conexão entre o conhecimento e a realidade. A realidade externa existe e constitui o padrão de medida, o critério de referência que determina a verdade ou a falsidade dos enunciados fáticos, no caso, da imputação penal ou da causa de pedir, no processo civil.

(...)

E, assim sendo, não se concebe um modelo justo de processo, em especial de natureza punitiva ou sancionatória, que não trabalhe com a verdade – ainda que inatingível – como fator de legitimação de seu resultado e critério de justiça. (BADARÓ, 2015, p. 2)

Nesse sentido, defende que o direito à prova somente se concretiza com um contraditório entre as partes, perante um juiz, porquanto “num processo de partes, o contraditório probatório deve constituir a única fonte de cognição para a jurisdição, não podendo haver outra fonte de conhecimento para a decisão.” (BADARÓ, 2015, p.3).

Não obstante as observações do autor se faz necessário destacar que as referências externas compõem a carga valorativa dos intérpretes da norma os quais atuam na determinação de sua linguagem, bem como na sua compreensão da realidade que o cerca<sup>5</sup>, mesmo porque, como observa Tercio Sampaio Ferraz Júnior (2001, p. 245), “a realidade, o mundo real, não é um dado, mas uma articulação linguística mais ou menos num contexto social”.

Portanto, o que até aqui foi dito é suficiente para assentar que o ordenamento jurídico brasileiro consagra o direito do acusado de produzir prova. Também no direito penal tributário o acusado tem esse direito subjetivo à prova, que inclui a garantia de ser ouvido, de introduzir material probatório, de influenciar na decisão e, sobretudo, a garantia de uma valoração judicial das provas produzidas no processo.

## 2 AS GARANTIAS PROCESSUAIS RELACIONADAS À PROVA CRIMINAL

---

<sup>5</sup> Tomemos, por exemplo, o fruto manga. Para aqueles que o valoram positivamente, o significado que se formará é positivo, como tendo um sabor agradável. Aqueles que, todavia, não apreciam o sabor do fruto, atribuir-lhe-ão valoração negativa. Em ambos os casos têm-se, pois, um mesmo objeto de referência (suporte físico), entretanto, o significado construído será diverso para cada intérprete, face a significação que construíram, cada qual arraigada nos valores que carregue.

O direito à prova no processo penal pressupõe, ainda, o respeito a outros pilares do sistema acusatório e do garantismo penal. Todas as regras de julgamento previstas do Código de Processo Penal devem ser lidas sob o prisma da Constituição Federal, notadamente do princípio da presunção de inocência, o qual repele a inversão do ônus da prova tolerada no processo tributário. Nesse sentido leciona Aury Lopes Jr.:

norma probatória: no processo penal não existe “distribuição de cargas probatórias”, como no processo civil, senão mera “atribuição” de carga ao acusador (James Goldschmidt), de modo que a carga da prova é inteiramente do acusador (pois, se o réu é inocente, não precisa provar nada). Como adverte ZANOIDE DE MORAES, a presunção de inocência como norma probatória “exige que o material probatório necessário para afastá-la seja produzido pelo órgão acusador de modo lícito e tenha conteúdo para incriminador. No cumprimento de seu ônus probatório a acusação deverá utilizar apenas de provas lícitas e voltadas a demonstrar a culpa do imputado e a materialidade da infração, em todos os seus aspectos. Esse significado da presunção de inocência é objetivo e antecede, por motivos lógicos, o seu significado de ‘norma de juízo’”. Não se admite, ainda, nenhum tipo de inversão de carga probatória, sendo censuráveis – por violadores da presunção de inocência – todos os dispositivos legais neste sentido. Mas não basta “qualquer” prova, é preciso que seja lícita, buscada, produzida e valorada dentro dos padrões constitucionais e legais. (LOPES Junior, 2020, p. 143-144)

Badaró (2008, p. 43) destaca que a presunção de inocência traduz, também, regra probatória, pois o estado de inocência somente pode ser infirmado se houver prova plena do cometimento do delito. Nessa perspectiva, a presunção de inocência veicula uma regra de juízo, que impõe ao Sistema de Justiça considere o acusado presumivelmente inocente e, como presunção que é, dispensa o destinatário de produzir prova nesse sentido. Ou seja, o estado de inocência independe de prova.

Disso surge um conflito aparente de normas quando o processo penal está a tratar um crédito tributário constituído por meio de presunção tributária. Estar-se-ia diante de duas presunções: aquela que produziu o auto de infração e a presunção de inocência. Pela hierarquia constitucional desta última norma (art. 5º, LVII, da CF), tem-se que a garantia penal vence a ponderação, aprioristicamente. Nesse sentido, defende Jardel Luis da Silva:

A presunção de inocência impõe que a carga da prova corresponda exclusivamente à parte acusadora e não à defesa, pois compete ao órgão acusador provar em juízo os elementos constitutivos da pretensão penal, realizando essa atividade probatória de carga necessária para desvirtuar a presunção de inocência. Diante disso, não se pode utilizar de presunções jurídicas que possam ocasionar a inversão da carga da prova, sob pena de infração à presunção de inocência. (SILVA, 2015, p. 65)

Corolário da presunção de inocência, tem-se também o princípio do *nemo tenetur se detegere*, ou seja, da não auto-incriminação, indicando a impossibilidade de o acusado ser compelido a produzir provas contra os seus interesses.

Trata-se de um direito fundamental do acusado, previsto no artigo 5º, LXIII, da Constituição, que dispõe 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”.

Nesse sentido, a carga probatória é, em regra, da acusação e o réu não é obrigado e contribuir com a formação da convicção do magistrado. Diversamente do processo civil, no processo penal o ônus probatório é da acusação; para a defesa a produção de provas é uma faculdade, cujo não exercício não pode ensejar prejuízo à parte. Assim, por força do *nemo tenetur se detegere*:

o que se pode exigir do acusado é a participação passiva nas provas, como no reconhecimento, a extração de sangue, entre outras. Nessa ótica, o acusado deverá tolerar a produção da prova, desde que não haja ofensa à vida ou à saúde. Mas não se pode exigir, em contrapartida, que ele participe ativamente na produção das provas (como ocorre na reconstituição do fato, no exame grafotécnico ou no etilômetro). Somente neste último caso haveria ofensa ao *nemo tenetur se detegere*, se o acusado fosse compelido a colaborar na produção da prova (QUEIJO, 2003, p. 316).

A Convenção Americana sobre Direitos Humanos, de 1969, ratifica o princípio do *nemo tenetur se detegere* no artigo 8, parágrafo 2, “g”, que dispõe que ninguém é obrigado a depor contra si mesmo e nem a se declarar culpado. O Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos, de 1776, estabelece que todo aquele que for acusado da prática de um crime não é obrigado a depor contra si mesmo e nem a se confessar culpado (artigo 14, n. 3, “g”).

Portanto, além do direito à produção de prova, ao acusado, também nos crimes contra a ordem tributária, assiste o direito à presunção de inocência e o direito de não produzir prova contra si mesmo.

Desse modo, na seara criminal, cabe ao órgão acusador um esforço probatório ainda maior, pois a dúvida deve militar em favor do acusado, segundo a lógica positivada nos incisos II, VI e VII do art. 386 CPP. Portanto, nos tipos penais materiais contra a ordem tributária (súmula vinculante 24), para os quais a constituição do tributo é elemento do tipo, a prova produzida em juízo deve indicar a inexistência de dúvida quanto à supressão ou redução do tributo.

A presunção legal do art. 204 do CTN não deve limitar a instrução criminal, notadamente quando se tratar de fato tributário que foi presumido face a eventuais omissões de colaboração do contribuinte com o fisco. Ou seja, se é verdade que o fisco pode arbitrar ou presumir fato tributário ante a ausência de apresentação de documentação, esse mesmo crédito tributário, por si só, não pode lastrear uma condenação criminal.

Se existir o mínimo de dúvida quanto à efetiva ocorrência de sonegação fiscal, o magistrado criminal deve absolver o acusado, ao invés de se acostar na presunção relativa de veracidade do crédito tributário, a qual é derrotada, no processo penal, pela presunção de inocência. Assim como o material produzido em um inquérito policial, o crédito tributário inscrito não tem natureza de prova, mas sim de mero elemento de informação, produzido em investigação preliminar.

Toda essa categorização já está muito madura quando se trata do crime apurado pela polícia judiciária ou pelo Ministério Público: tudo que fora produzido na fase investigativa precisa ser confrontado no contraditório judicial. No direito penal tributário, tem-se olvidado da necessidade de um contraditório judicial efetivo, notadamente diante da complexidade das operações, que dependem muitas vezes de conhecimento de administração, contabilidade e economia.



Nesse contexto, repita-se, de jurisprudência probatória defensiva, a CDA (certidão de dívida ativa) transmuda-se em uma prova pré-constituída contra o acusado, categoria que não coaduna com as garantias probatórias do processo penal.

O transporte desses elementos de informação do processo administrativo tributário para o processo criminal deve respeitar todos os ditames do sistema acusatório e o princípio da presunção de inocência. Como corolário dessas garantias, incumbe à acusação demonstrar os elementos do tipo de sonegação, valendo-se de provas produzidas ou devidamente escrutinadas na fase judicial – lógica confirmada pela atual redação do art. 155 do CPP.

Assim, se, por exemplo, o crime investigado advém de um levantamento contábil realizado pelo fisco, o qual não concorda com a contabilidade apresentada pelo contribuinte, tem-se uma situação de perplexidade, posto que se o contribuinte lograr êxito ao afastar a presunção fiscal, não terá contra ele constituído um crédito tributário, o que seria elemento essencial para se tratar de crime de ordem penal tributária.

Voltando o foco para o Estados membros, tem sido corriqueira, inclusive, a realização de convênios entre o fisco estadual e o Ministério Público, com o escopo de denunciar “sonegadores” de ICMS – Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. Boa parte desses créditos é resultado de divergências entre a escrita contábil e fiscal do contribuinte com raciocínios operados pelo fisco para inferir sonegação: manutenção de passivos fictos, divergência no estoque e, até mesmo, vendas com valor menor do que a margem de lucro estimada pelo fisco.

A teoria da argumentação e a linguagem das provas do processo tributário destoa do direito à prova no processo penal, de modo que as inferências realizadas pelo fisco não podem ser, simplesmente, transportadas para o processo de apuração do crime de sonegação. Caso o magistrado se aproprie da cognição realizada pela autoridade administrativa, deve-se conferir o tratamento de mero indício, nos termos do art. 239, do Código de Processo Penal, ou seja, deve delimitar o fato que se encontra provado e, por fundamentação judicial suficiente, aproveitar tal elemento na decisão.

Na condição de mero indício desse material produzido na fase administrativa, o magistrado criminal deve reunir outros elementos que corroborem a operação, considerando que a prova criminal é uma garantia fundamental mais solene do que a prova tributária. Como afirmado acima, a prova no processo tributário está muito mais ligada à argumentação e à linguagem do que se espera da prova criminal, tendente a cercear um bem mais caro: a liberdade.

### 3 A ARMADILHA PROCESSUAL DE VEDAÇÃO AO CONHECIMENTO DOS VÍCIOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Nos crimes materiais contra a ordem tributária (art. 1º da Lei n.º 8.137/90), tem-se como núcleo do tipo penal os verbos “suprimir ou reduzir” tributos. Sobre a definição desses elementos, cumpre transcrever a lição de Luiz Regis Prado:

Suprimir significa omitir, não cumprir a obrigação tributária devida, não recolher o que deveria ter sido pago. É a evasão total. Reduzir equivale a diminuir, restringir o quantum de tributo a ser recolhido. É a inadimplência parcial ou incompleta da obrigação por parte do devedor. As expressões tributo, contribuição social e qualquer acessório são elementos normativos jurídicos. (PRADO, 2019, p. 294)

Lembra o mesmo autor que o tipo é de ação múltipla e conteúdo variado, de modo que a consumação depende de um comportamento anterior fraudulento, ou seja, uma das modalidades de fraude constantes nos incisos.

O juízo criminal que processa um crime dessa natureza não é um autômato receptor das valorações operadas pela administração tributária, devendo impor ao crédito tributário o regime de prova criminal acima defendido, notadamente quando presente juízo de valor aberto sobre as operações do contribuinte.

Acontece que jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça se posiciona no sentido da inviabilidade de o juiz criminal conhecer nulidades do processo administrativo tributário. Para ilustrar tal assertiva, apresenta-se a seguinte ementa:

PENAL. AGRAVO REGIMENTAL EM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. RECURSO EM SENTIDO ESTRITO. RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE OCORRIDA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. OFENSA AO CONTRADITÓRIO ADMINISTRATIVO. DESCABIMENTO DA DISCUSSÃO NA ESFERA CRIMINAL.

1. Esta Corte possui entendimento no sentido de que o juízo penal não é sede própria para a discussão de existência de nulidade no procedimento administrativo-fiscal que, uma vez verificada, não é capaz de fulminar o lançamento tributário em prejuízo da Fazenda Nacional. Consequentemente, não deve o juízo criminal estender sua jurisdição sobre matéria que não lhe compete. Precedentes.

2. Agravo regimental improvido.

(AgInt nos EDcl no REsp 1717016/PB, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, SEXTA TURMA, julgado em 25/06/2019, DJe 02/08/2019)

Esse entendimento, porém, coloca o contribuinte em verdadeira armadilha processual, ou seja, um arranjo formal que pode implicar em condenação criminal face à limitação indevida do direito à prova criminal.

Juridicamente, a norma extraída do precedente acima equivaleria a afirmar, *mutatis mutandis*, que os vícios do inquérito policial não podem ser conhecidos na ação penal. Nos crimes apurados por este instrumento investigativo não há quem defenda tal assertiva. Então, o que justificaria esse tratamento distinto com relação ao direito penal tributário? Ao nosso ver, repita-se, a razão (ilegítima) reside no que chamamos de jurisprudência probatória defensiva, ou seja, a repulsa arbitrária do Poder Judiciário em conhecer questões tributárias, que, naturalmente, dado seu rigor técnico que, por vezes fogem ao direito, tomando instituto da contabilidade e economia, não são fáceis.

Não é exigível do magistrado criminal que detenha conhecimentos aprofundados quanto ao fenômeno tributário, que é por sua natureza interdisciplinar, inclusive com a necessidade de conhecimentos contábeis e econômicos, para a análise dos levantamentos produzidos pelo fisco. Contudo, lhe é exigível velar pelo direito à prova criminal e pelo ônus probatório da acusação quanto à presença dos elementos do tipo penal.

Desse modo, esse cenário de perplexidade e tecnicidade da questão de fundo é suficiente para afirmar que eventuais pedidos de perícia por parte da acusação não podem ser negados a pretexto de impertinência ou irrelevância. Perícias contábeis e fiscais podem ser a solução para compatibilizar a linguagem do processo tributário com o regime jurídico do direito à prova criminal.

Como defendido por Gustavo Henrique Badaró (2015, p. 12), o nosso ordenamento assegura um verdadeiro direito à prova, logo, é possível concluir que se trata de um sistema de inclusão probatório. A regra é que os meios de prova requeridos pelas partes devem ser admitidos. Somente haverá exclusão nos casos de manifesta irrelevância ou impertinência do meio probatório requerido pelas partes. Inverter essa lógica, implicaria admitir um regime de exclusão.

No sistema de inclusão probatória, na dúvida, a prova deve ser admitida. Por conseguinte, não cabe à parte que requereu a prova demonstrar sua relevância. O juiz é que deverá, por decisão fundamentada, indeferir apenas as diligências e provas manifestamente irrelevantes ou impertinentes.

Portanto, em que pese o juízo criminal não ter competência para anular o crédito tributário, não lhe é dado cercear a defesa, indeferindo pedidos probatórios hábeis a escrutinar o material produzido pela administração tributária. Muito pelo contrário, se esses elementos pré-processuais já aportam na ação penal com tônica de prova pré-constituída, importaria violação ao princípio da presunção de inocência, negar perícias e outros requerimento probatório da defesa equivale a suprimir o direito à prova criminal

## CONCLUSÃO

O direito penal tributário é palco de grandes choques dogmáticos entre as disciplinas do direito penal e do direito tributário. Conquanto se aproximem no que tange à tipicidade legal, esses ramos do direito possuem regimes distinções no que se refere à sistemática da linguagem das provas, meio necessário para a reprodução processual dos eventos e para a construção da norma individual e concreta.

O regime de prova adotado é tão importante que é elemento determinante a categorizar o próprio sistema processual adotado: inquisitivo, acusatório, livre convencimento motivado etc.

No processo tributário, a dúvida é elemento presente e aceito, inclusive com a materialização de presunções e arbitramentos, baseados, fundamentalmente, na omissão (silêncio) do contribuinte/responsável. Contudo a admissão de presunções foge ao princípio da presunção de inocência e

da não autoincriminação se não restarem devidamente consentidas ou definidas as materialidades que resultaram das presunções.

Em outras palavras, a materialidade tributária, ainda que fundamentada em presunções, precisa estar bem definida para que se possa avançar em responsabilização criminal.

Ao longo do estudo bibliográfico desenvolvido neste trabalho, identificou-se um verdadeiro direito à prova no processo penal, distinto do direito à prova no processo tributário. Por isso, se um fato se encontra provado, notadamente na fase administrativa de discussão do crédito tributário, isso não quer dizer que a proposição seja verdadeira. Essa “verdade” serviu aos propósitos do processo administrativo tributário, o qual, visto sob a ótica do processo penal, não passa de uma investigação preliminar.

O direito à prova criminal somente se concretiza com o contraditório perante um juiz, não podendo haver outra fonte de conhecimento para a decisão. Desse modo, defende-se que também no direito penal tributário o acusado tem o direito subjetivo à prova, que inclui o direito de ser ouvido, de introduzir material probatório, de influenciar na decisão e, sobretudo, a garantia de uma valoração específica das provas produzidas no processo.

Mas não é só. O direito à prova no processo penal está submetido a garantias fundamentais consagradas na Constituição da República, na Convenção Americana sobre Direitos Humanos e no Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos. As principais delas são a presunção de inocência e o direito de não produzir prova contra si mesmo (princípio do *nemo tenetur se detegere*).

Como consequência desse regime do direito à prova, tem-se que a dúvida deve militar em favor da absolvição do acusado. Ademais, o material produzido na fase administrativa deve ingressar na ação penal com natureza de elemento de informação, pendente de confirmação na instrução criminal, de modo que o juízo criminal não seja um autômato recebedor das valorações operadas pela administração tributária, devendo impor ao crédito tributário o regime da prova criminal.

O trabalho ainda dedicou um espaço de estudo ao que se denominou de “armadilha processual” nos crimes contra a ordem tributária. Cuida-se de análise crítica à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido da impossibilidade de conhecimento de vícios do processo administrativo tributário pelo juízo criminal.

A título de exemplo, um crédito constituído com vício grave de notificação no processo tributário não poderia ser valorado pelo magistrado criminal, mas tão somente em sede de ações antiexacionais. A principal crítica pode ser materializada na comparação com os vícios do inquérito policial, a indicar que, por exemplo, uma confissão obtida por tortura não poderia ser infirmada na ação penal.

A razão para a distinção reside, segundo constatou o trabalho, no que chamamos de “jurisprudência probatória defensiva”, ou seja, a repulsa ilegítima do Poder Judiciário em conhecer questões tributárias, que são, geralmente, complexas e interdisciplinares.

Portanto, os elementos transportados do processo tributários para o criminal não são neste qualificados como prova, devendo se submeter ao direito à prova criminal e seu regime jurídico. Indeferimentos arbitrários de pedidos probatórios implicam, nesse contexto, grave cerceamento do direito de defesa.

## REFERÊNCIAS

BADARÓ, Gustavo Henrique Righi Ivahy. **Direito à prova e os limites lógicos de sua admissão: os conceitos de pertinência e relevância.** IN Sistema penal e poder punitivo: estudos em homenagem ao prof. Aury Lopes Jr. Florianópolis: Emporio do Direito, 2015, p. 550 e seguintes.

BADARÓ, Gustavo Henrique Righi Ivahy. **Direito Processual Penal:** tomo I. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

BALTAZAR Junior, José Paulo. **Crimes Federais.** 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BECHARA, Ana Elisa Liberatore Silva. **Valor, norma e injusto penal:** considerações sobre os elementos normativos do tipo objetivo no Direito Penal contemporâneo. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2020. (Coleção Ciência Criminal Contemporânea).

BRASIL. **Decreto-Lei nº 3.689,** de 3 de outubro de 1941. Dispõe sobre o Código de Processo Penal. Diário Oficial da União, de 13 de outubro de 1941, retificado em 24 de outubro de 1941.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno nos Embargos de Declaração n. 1717016.** Relator: Sebastião Reis Júnior – Sexta Turma. Diário da Justiça Eletrônico. Brasília, 2 de agosto de 2019.

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. Diário Oficial da União, de 27 de outubro de 1966, retificado em 31 de outubro de 1996.

CONRADO, Paulo Cesar. **Processo judicial tributário.** Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2014.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes Contra a Ordem Tributária.** 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

LOPES Junior, Aury. **Direito processual penal.** 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. *E-book.*

PERELMAN, Chaim. **Justice, Law, and Argument – Essays in Moral and Legal Reasoning.** Trad. Vários. Netherlands: D. Reidel Publishing Company, 1980, trad. Livre.

PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico.** 8. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

QUEIJO, Maria Elizabeth. *O direito de não produzir prova contra si mesmo: o princípio do nemo tenetur se detegere e suas decorrências no processo penal*. São Paulo: Saraiva, 2003.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. *A expansão do direito penal: aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais*. Trad. Luiz Otávio de Oliveira Rocha. São Paulo: RT, 2002.

SILVA, Jardel Luís da. *O (des)valor probatório do procedimento administrativo fiscal no processo penal*. Dissertação (Mestrado em Ciências Criminais) – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Orientador: Prof. Dr. Aury Lopes Jr. – Porto Alegre, 2015.