

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP**

**DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA: PROCESSO  
ADMINISTRATIVO FISCAL E A SÚMULA VINCULANTE  
Nº 24 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.**

**CAROLYN WELCH GOMES**

**BRASÍLIA**

**2014**



**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP**

**DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA: PROCESSO  
ADMINISTRATIVO FISCAL E A SÚMULA VINCULANTE  
Nº 24 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.**

**Monografia apresentada como  
requisito parcial para a  
conclusão da Pós Graduação  
do Instituto Brasiliense de  
Direito Público.**

**Orientador: Professor Doutor Marcos Valadão**

**BRASÍLIA**

**2014**



A Deus

A meus filhos, Brian e Kallel.

Agradeço a Deus, a minha família, aos meus amigos, aos meus filhos, Brian e Kallel, razão da minha vida.

Ao meu orientador, Professor Doutor Marcos Valadão, por toda a atenção, carinho e prontidão na orientação deste trabalho. Um grande mestre!

Ao Instituto Brasiliense de Direito Público \_ IDP, lugar onde encontrei pessoas que contribuíram sobremaneira para o meu conhecimento, e, me proporcionaram momentos de repleta felicidade, alegria e amizade. Foi, para mim, realmente, honroso estudar nesta grande instituição.

*Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.*

*(Bandeira de Mello – Jurista Brasileiro)*

## RESUMO

A presente monografia tem por objeto analisar a prescindibilidade ou não do processo administrativo fiscal como mais uma condição de efetivação do princípio mor da Constituição Federal, a dignidade da pessoa humana. Para tal desiderato, no primeiro capítulo será feita uma tentativa de encontrar um conceito de dignidade da pessoa humana, com fundamento na obra de Immanuel Kant, Fundamentação da Metafísica, para a análise do presente estudo. No segundo capítulo, mostrar-se-á noções gerais e relevantes do Direito Tributário, ainda, serão analisados os crimes contra a ordem tributária, tipificados no art. 1º da Lei nº 8137/90 para análise da súmula vinculante nº 24 e analisado o momento de constituição do crédito tributário. Por fim, no terceiro capítulo, será discutida toda a matéria em questão com fundamento na dignidade da pessoa humana, partindo a análise do HC . 96.324 do Supremo Tribunal Federal.

**Palavras-chave:** Dignidade da Pessoa Humana. Crimes. Ordem tributária. Prescindibilidade do processo administrativo fiscal. Ação penal. Justa causa.



## **SUMÁRIO**

<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>1</b>
<b>CAPITULO 1 DA CONCEPÇÃO DE DIGNIDADE EM IMMANUEL KANT</b>	<b>4</b>
<b>1.1 ENTENDIMENTO KANTIANO SOBRE A DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA</b>	<b>4</b>
<b>1.2 DO CONCEITO DE DIGNIDADE</b>	<b>16</b>
<b>CAPÍTULO 2 DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL _ NOÇÕES</b>	<b>21</b>
<b>2.1 DO PROCESSO E DO PROCEDIMENTO</b>	<b>21</b>
<b>2.2 DAS NOÇÕES GERAIS ACERCA DE TRIBUTO</b>	<b>22</b>
<b>2.3 DO CONCEITO DE COISA JULGADA</b>	<b>26</b>
<b>2.3.1 DA COISA JULGADA MATERIAL E FORMAL: EFEITOS</b>	<b>29</b>
<b>2.3.2 DA COISA JULGADA ADMINISTRATIVA</b>	<b>30</b>
<b>2.4 DA ANÁLISE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b>	<b>32</b>
<b>2.5 DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA</b>	<b>40</b>
<b>2.5.1. DA CLASSIFICAÇÃO DOS DELITOS QUANTO AO RESULTADO NATURALÍSTICO PARA SUA CONSUMAÇÃO</b>	<b>40</b>
<b>2.6 DA LEI 8.137/90 _ ART. 1º E A DEFINIÇÃO DOS DELITOS _ QUANTO AO RESULTADO</b>	<b>48</b>
<b>CAPÍTULO 3 DA PRESCINDIBILIDADE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL COMO MAIS UM PRESSUPOSTO DE EFETIVAÇÃO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA</b>	<b>60</b>

<b>3.1 DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA NA ORDEM JURÍDICO-CONSTITUCIONAL BRASILEIRA</b>	<b>60</b>
<b>3.2 DA BREVE NOÇÃO SOBRE DIREITOS FUNDAMENTAIS E O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO</b>	<b>61</b>
<b>3.3 DA DOCTRINA ACERCA DO CONCEITO DE DPH</b>	<b>66</b>
<b>3.4 DO CONTEÚDO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA</b>	<b>67</b>
<b>3.5 DA PREVALÊNCIA DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA NA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA</b>	<b>75</b>
<b>3.6 DAS CONDIÇÕES DE EFETIVAÇÃO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA</b>	<b>79</b>
<b>3.6.1 DA PONDERAÇÃO DE DIREITOS: VIDA X DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA</b>	<b>81</b>
<b>CAPÍTULO 4 DA DPH _ PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL _ HC</b>	<b>83</b>
<b>4.1 DA PRESCINDIBILIDADE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL</b>	<b>86</b>
<b>4.2 DAS CONDIÇÕES PARA O JUDICIÁRIO APRECIAR QUESTÕES TRIBUTÁRIAS</b>	<b>82</b>
<b>4.3 DA INDEPENDÊNCIA DAS ESPERAS ADMINISTRATIVAS E PENAL</b>	<b>93</b>
<b>4.4 DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL</b>	<b>94</b>
<b>CONCLUSÃO</b>	<b>98</b>



## INTRODUÇÃO

A proposta deste trabalho é consubstanciar a necessidade do processo administrativo como mais um meio de efetivação do princípio da dignidade da pessoa humana. Assim, o presente trabalho tem como tema: **DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E A SÚMULA VINCULANTE Nº 24 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.**

A proposta deste trabalho nasceu a partir da minha preocupação em saber até que momento se faz imprescindível o processo administrativo fiscal diante do princípio da dignidade da pessoa humana. Ainda, tenho paixão pelo direito penal e tributário, assim, é uma maneira de unir os dois ramos do direito.

O homem, desde os primórdios de sua existência, vem criando normas para regular a vida em sociedade tanto no âmbito interno quanto externo. Desse modo, para regulação e vida em sociedade foi criado o tributo, meio de auferir renda para os cofres públicos. Desse modo, o legislador, na tentativa de conter a sonegação fiscal, editou, no Brasil, em 27 de dezembro de 1990, a Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, Lei nº 8.137/90, para garantir a punição daqueles que tentarem burlar o fisco, impedindo, assim, o bom funcionamento do Estado, logo, o bom desenvolvimento da vida social.

Importante ressaltar, que após a segunda guerra mundial, as nações colocaram-se numa posição de preocupação com o ser humano devido às atrocidades cometidas na segunda guerra mundial. Diante dessa crueldade a humanidade percebeu que o mundo ainda concebia a barbárie, apenas sendo vestida pela cultura mascarando-se em uma neo-barbárie. A partir de então, diversas nações passaram a inserir em seus textos constitucionais o princípio da dignidade da pessoa humana.

No Brasil, com o fim do regime militar, o povo exigiu a restauração da democracia constitucional para ter suas liberdades garantidas, de modo que em 1988, foi promulgada a constituição federal democrática do Brasil, que colocou no seu artigo 1º inciso III, a dignidade da pessoa humana como

fundamento da República Federativa do Brasil. Com isso, a dignidade da pessoa humana foi erigida a categoria de norma fundamental da constituição.

Desde então, a dignidade da pessoa humana passou a agregar valor jurídico, assim, deixou de ser objeto de especulação filosófica para se transformar em um princípio de magnitude jurídica, passando a ser símbolo de um novo tempo, um marco representando o sentimento de preocupação e respeito para com o ser humano. Desde então, a doutrina e a jurisprudência passaram a viver um momento de gravitação com relação ao núcleo da ideia de dignidade da pessoa humana.

Vale lembrar, que ao longo do tempo, o Supremo Tribunal Federal (STF), discutiu por várias vezes a possibilidade do processo administrativo ser exigido como condição objetiva de procedibilidade à ação penal em crimes tributários de sonegação fiscal. Em 11 de dezembro de 2009, foi publicada a súmula vinculante nº 24 do STF para pacificar o entendimento a respeito da necessidade ou não do processo administrativo fiscal, in verbis: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei no 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo

Em 14/06/2011, foi julgado pela 1ª Turma do STF o Habeas Corpus 96.324, sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio, que discutiu a respeito da necessidade do processo administrativo fiscal tendo em vista a existência de fraude nos crimes de sonegação fiscal dentre outros crimes existentes no caso em análise. Restou decidido no acórdão pela dispensa do processo administrativo fiscal em razão da configuração de esquema fraudulento com o fim de ludibriar o fisco.

Com efeito, pelo exposto, a temática é de extrema importância para o mundo jurídico e social, pois tornar-se impossível imaginar a violação do princípio mor da Constituição Federal. Sendo assim, todos precisam ter sua dignidade respeitada. Dessa forma, o presente estudo se justifica tendo em vista a discussão atual do STF mediante a existência de súmula vinculante regulamentando a matéria, assim, confrontando-se diretamente com o princípio mor da Carta Magna.

Para melhor compreensão do trabalho, este será dividido da seguinte maneira: primeiramente, será feita uma tentativa de encontrar um conceito de dignidade da pessoa humana com fundamento na obra de Immanuel Kant “Fundamentação da Metafísica dos Costumes e Outros Escritos”. Em seguida será apresentado breves noções acerca do princípio constitucional da dignidade da pessoa humana, do processo administrativo e do controle de constitucionalidade. Por fim, tentar-se-á defender a necessidade do processo administrativo como mais um meio de efetivação do princípio da dignidade da pessoa humana, por meio da análise do HC 96.324 do STF e da súmula vinculante nº 24 do STF, mostrando ser prescindível o processo administrativo nos crimes de sonegação fiscal.

Desse modo, a presente pesquisa tentará um entendimento apurado do tema, a fim de se conhecer o motivo pelo qual o processo administrativo é indispensável.

## CAPITULO 1 DA CONCEPÇÃO DE DIGNIDADE EM IMMANUEL KANT

### 1.1 ENTENDIMENTO KANTIANO SOBRE A DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA

Immanuel Kant nasceu em 1724 em Königsberg na Europa. Viveu toda a vida em sua cidade natal. Sua obra é uma das obras de maior expressão de toda a história da filosofia<sup>1</sup>. Surgiu durante o iluminismo. Momento pelo qual os filósofos estavam em busca de uma nova maneira de compreender fenômenos naturais e sociais.<sup>2</sup> Passaram a compreender a razão como atributo comum a todos os homens e o único caminho para conhecer a realidade.<sup>3</sup>

É do idealismo alemão de Immanuel Kant que talvez tenha surgido a melhor expressão do conceito filosófico de dignidade humana. Kant, em sua clássica obra, *A Fundamentação da Metafísica dos Costumes*, publicada em 1785; tem por objetivo expor os fundamentos da moralidade e sua crítica, assevera que a dignidade humana corresponde a um valor absoluto que se posiciona acima de qualquer outro componente axiológico; por ser o homem racional e a partir dessa premissa existir como um fim em si mesmo.

Para Immanuel Kant, a finalidade da vida é a felicidade e só somos dignos dela se tivermos boa vontade. Mas o que é felicidade e em que implica essa boa vontade? Assim, se a finalidade da vida é a felicidade vale a pena um olhar nesta magnífica obra que surgiu como um pilar da moral. A presente fundamentação nada mais é, porém, do que a busca e fixação do princípio supremo da moralidade.

---

<sup>1</sup>ANDRADE, Vander Ferreira de. **A dignidade da pessoa humana**: valor-fonte da ordem jurídica. São Paulo: Cautela, 2007, p. 81.

<sup>2</sup>Idem, p. 52.

<sup>3</sup>MARON, Lúcia. **Os direitos humanos**. Rio de Janeiro: Independente, 1998 apud ANDRADE, Vander Ferreira de. **A dignidade da pessoa humana**: valor-fonte da ordem jurídica. São Paulo: Cautela, 2007. p. 52.

Na primeira seção de sua obra, Kant afirma que para algo ser bom é necessário limite, sendo, apenas, a boa vontade desprovida de limitação.<sup>4</sup>

O filósofo aduz a necessidade de limite em todas as ações com relação aos dons naturais do ser humano, onde esse limite é imposto pela boa vontade e caso não seja observada haverá uma degradação do caráter, que se tornará ruim.

A argúcia de espírito, a capacidade de julgar ou como queiram chamar os talentos do espírito, ou ainda a coragem valorosa, a decisão, a firmeza de propósitos como qualidades do temperamento são, sem dúvida, em certos aspectos, qualidades boas e desejáveis; mas também podem se tornar extremamente más e perniciosas se a vontade que deve usar desses dons naturais, e cuja constituição particular, por isso, se chama caráter, não for boa. O mesmo acontece com os dons da fortuna. O poder, a riqueza, a honra, mesmo a saúde, e todo o bem-estar e contentamento com a sua sorte, sob o nome de *felicidade*, conferem ânimo que muitas vezes, por isso mesmo, desanda em soberba caso não exista também a boa vontade que corrija a sua influência sobre a alma e, ao mesmo tempo, o princípio complexo da ação.<sup>5</sup>

Mais adiante, o autor define que a boa vontade é boa não pelo fim que pretende ou alcança, mas quando age sem qualquer inclinação ou influência sensível, isto é, uma vontade desinteressada. Mesmo que a pessoa tenha uma vida madrasta e mesmo assim continua a fazer o bem, essa ação sim, tem pleno valor porque o bem é puro, desprovido de interesse, desta feita, sendo bom por si mesmo.<sup>6</sup>

A boa vontade encontra seu fundamento na razão. Esta limita o instinto natural do homem, dosando-o, que passa a desejar desvirtuando da sua intenção da natureza. Kant diz que “quanto mais uma razão cultivada se consagra ao gozo da vida e da felicidade, tanto mais o homem se afasta da

---

<sup>4</sup>KANT, Immanuel. op. cit. p. 21.

<sup>5</sup>Idem, p. 21.

<sup>6</sup>Idem, p. 22.

verdadeira satisfação”<sup>7</sup>. Assim, a razão não guia o ser humano para a realização de sua plena felicidade, visto que o instinto natural inato levaria a uma felicidade muito maior pelo fato de não sofrer nenhuma forma de limitação. Portanto, a razão está mais vinculada a idéia do próximo, do que com a felicidade.<sup>8</sup>

As ações só tem autêntico valor moral quando praticadas por dever, não por inclinação. Cabe a cada um assegurar a sua felicidade por dever e não por inclinação.<sup>9</sup> Agir de acordo com o dever é praticar uma ação de acordo com a legalidade universal das ações em geral, essa lei geral deve ser o único princípio da vontade, isto é: “devo agir sempre de modo que possa querers que também que minha máxima se converta em lei universal.”<sup>10</sup>[sic]. Caso seja impossível agir de acordo com esta lei, deve rejeitá-la, e não em razão de qualquer prejuízo para si ou para outrem, mas porque esta máxima não pode caber como princípio universal.<sup>11</sup>

Portanto, a boa vontade é condição de uma vida digna de felicidade. Sendo assim, haverá boa vontade quando esta for pautada no agir por dever, impelido pela razão que impõe limite aos instintos do homem.

No entanto, “quando se falar em valor moral, não importam as ações visíveis, mas os seus princípios íntimos, que se não vêem, com as máximas que orientam as suas ações”.<sup>12</sup> Percebe-se, então, que “todos os conceitos morais têm sua sede e origem completamente a priori na razão”<sup>13</sup>. Posto que as leis morais devem valer para todo ser racional em geral, é do conceito universal de um ser racional em geral que devem ser deduzidas.

---

<sup>7</sup>KANT, Immanuel. op. cit. p. 23.

<sup>8</sup>Idem, p. 24.

<sup>9</sup>Idem, p. 26-27.

<sup>10</sup>Idem, p. 29.

<sup>11</sup>Idem, p. 31.

<sup>12</sup>Idem, p. 38.

<sup>13</sup>Idem, p. 42.

A razão determina infalivelmente a vontade. A vontade é a faculdade de não escolher nada mais que a razão, independentemente da inclinação. “Cada coisa na natureza atua segundo certas leis. Só um ser racional possui a capacidade de agir segundo a representação das leis, isto é, por princípios, ou, só ele possui uma vontade.”<sup>14</sup> Nesse sentido Kant acrescenta:

Mas se a razão por si só não determina suficientemente a vontade, se esta ainda está sujeita a condições subjetivas (a certos princípios) que nem sempre coincidem com as objetivas, em uma palavra, se a vontade não é em si plenamente conforme à razão (como realmente sucede entre os homens), então as ações, que objetivamente são reconhecidas como necessárias, são subjetivamente contingentes, e a determinação de tal vontade, em conformidade com as leis objetivas, chama-se obrigação.<sup>15</sup>

Kant desenvolve imperativos para representação da vontade. “A representação de um princípio objetivo, enquanto seja constitutivo para uma vontade, chama-se mandamento (da razão), e a fórmula do mandamento chama-se imperativo.”<sup>16</sup> “Praticamente bom é, contudo, aquilo que determina a vontade por meio de representações da razão, e portanto não por causas subjetivas, mas objetivamente, isto é, por princípios que são válidos para todo ser racional como tal.”<sup>17</sup> A vontade perfeitamente boa estaria, portanto, igualmente sob leis objetivas (do bem). “Todos os imperativos se expressam pelo verbo dever [*sollen*] e mostram assim a relação de uma lei objetiva da razão com uma vontade que, por sua constituição subjetiva, não é necessariamente determinada por tal lei (uma obrigação).”<sup>18</sup> Os imperativos não valem para vontades divinas, santa. “Por isso, os imperativos não são mais

---

<sup>14</sup>KANT, Immanuel. op. cit. p. 43.

<sup>15</sup>Idem, p.43.

<sup>16</sup>Idem, p. 43-44.

<sup>17</sup>Idem, p. 44.

<sup>18</sup>Idem, p. 44.

do que fórmulas para exprimir a relação entre as leis objetivas do querer em geral e a imperfeição subjetiva da vontade desse ou daquele ser racional \_ da vontade humana, por exemplo.”<sup>19</sup>

No que diz respeito aos imperativos, todos ordenam, seja hipotética ou categoricamente. Os imperativos hipotéticos: em geral, não sei o que ele poderá conter”. Este imperativo fala de uma ação possível com meio de conseguir qualquer outra coisa, a ação não é ordenada de maneira absoluta, mas unicamente como um meio para outro propósito, meio para fomentar a felicidade. Os imperativos categóricos: “sei imediatamente o que ele contêm”.<sup>20</sup> Representa “uma ação necessária por si mesma, sem relação com nenhum outro fim.”<sup>21</sup> Só o imperativo categórico tem o caráter de uma lei prática, ao passo que os outros imperativos podem chamar-se princípios da vontade, mas não leis.<sup>22</sup>

Quando uma ciência quer resolver um problema, ela se utiliza do imperativo de habilidade para alcançar sua finalidade. Assim,

não se trata de saber aqui se a finalidade é razoável e boa, mas tão-somente do que é preciso fazer para alcançá-la. As regras que o médico segue para curar completamente o seu paciente e as que segue o envenenador para o matar por certo são de igual valor nesse sentido, uma vez que qualquer uma delas serve para realizar com exatidão o seu propósito<sup>23</sup>

O imperativo Categórico é um imperativo da moral, porque só é moral aquilo que serve para todos. “Pois só a lei traz consigo o conceito de uma necessidade incondicionada, objetiva e, em consequência, universalmente válida, e mandamentos são leis a que se deve obediência, isto é, a que se

---

<sup>19</sup>KANT, Immanuel. op. cit. p. 45.

<sup>20</sup>Idem, p. 51.

<sup>21</sup>Idem, p. 45.

<sup>22</sup>Idem, p. 45-53.

<sup>23</sup>Idem, p. 46.

deve cumprir mesmo contra a inclinação.”<sup>24</sup> Para tanto, assim discorre Immanuel Kant acerca do imperativo categórico:

Por fim, há um imperativo que, sem se basear como condição em nenhum outro propósito para chegar a certo comportamento, determina imediatamente esse comportamento. Tal imperativo é categórico. Não se relaciona com a matéria da ação e com o que dela possa resultar, mas com a forma e com o princípio de que ela mesma deriva; e o essencialmente bom da ação reside na disposição [*“Gesinnung”*] que se nutre por ela, seja qual for o resultado. Esse imperativo pode se denominar imperativo da moralidade.<sup>25</sup>

Kant afirma que ao imperativo categórico cabe apenas explicá-lo da seguinte maneira:

Notemos provisoriamente, no entanto, que só o imperativo categórico tem o caráter de uma lei prática, ao passo que os outros imperativos podem chamar-se princípios da vontade, mas não leis; pois o que é necessário fazer só como meio para alcançar qualquer fim pode ser considerado em si como contingente, e em qualquer momento podemos nos libertar da prescrição renunciando à intenção, ao passo que o mandamento incondicional não deixa à vontade nenhum arbítrio acerca do que ordena, só ele tendo portanto, em si, aquela necessidade que exigimos na lei.<sup>26</sup>

Nesta obra, Kant trata claramente do respeito à pessoa, que este é tão importante ao ponto de uma única pessoa ser tão valiosa como a vida de toda a espécie humana. Que o respeito é necessário para a posteridade da humanidade. Dada a importância do imperativo categórico, Kant fala que todo exemplo tem de ser previamente julgado em consonância com os princípios da moralidade para se saber se tal fato é digno de servir de exemplo original, isto é, de modelo.

---

<sup>24</sup>KANT, Immanuel. op. cit. p. 47.

<sup>25</sup>Idem, p. 47.

<sup>26</sup>Idem, p. 50.

Nas palavras do autor “o imperativo categórico é, portanto, único e pode ser descrito da seguinte forma: *age só segundo máxima tal que possas ao mesmo tempo querer que ela se torne lei universal.*”<sup>27</sup> Dada esta exposição “resulta daí que o imperativo universal do dever poderia também exprimir-se da seguinte forma: *age como se a máxima da tua ação devesse se tornar, pela tua vontade, lei universal da natureza.*”<sup>28</sup> Daí, decorre a compreensão de que é preciso amar ao próximo como amar a si mesmo.

Desta maneira, se uma pessoa é um fim em si mesma, os seus fins também tem de ser, na medida do possível os dos outros. O imperativo categórico é a legislação universal. Assim, entendido como lei universal aquela que contém uma razão pura por se consubstanciar na limpeza de uma vontade, ou seja, que não está condicionada a nenhum objeto do querer, a interesse algum, sendo boa por si mesma (obedecendo apenas a sua própria legislação); posto que é prática porque está de acordo com a vontade de todos, portanto, ganha concretude de legislação universal. Nesse sentido, o autor assevera:

Se há um imperativo categórico (isto é, uma lei para a vontade de todo o ser racional), ele só pode mandar que tudo se faça em obediência à máxima de uma vontade que ao mesmo tempo se possa ter a si mesma como universalmente legisladora acerca do objeto; pois só então é que o princípio prático e o imperativo a que obedece podem ser incondicionais, porque não se fundamentam sobre interesse algum.<sup>29</sup>

#### A respeito da vontade, discorre que

Concebe-se a vontade como uma faculdade de se determinar a si mesmo agindo em conformidade com a representação de certas leis. Semelhante faculdade só se pode encontrar em seres racionais. Ora, aquilo que serve à vontade como princípio objetivo de sua

---

<sup>27</sup>KANT, Immanuel. op. cit. p. 51.

<sup>28</sup>Idem, p. 52.

<sup>29</sup>Idem, p.63.

autodeterminação é o fim [*Zweck*], e este, se é posto pela só razão, deve valer igualmente para todos os seres racionais.<sup>30</sup>

Para o filósofo, o homem é um fim em si mesmo. Nesse sentido afirma:

Agora eu afirmo: o homem \_ e, de uma maneira geral, todo o ser racional \_ existe como fim em si mesmo, e não apenas como meio para o uso arbitrário desta ou daquela vontade.<sup>31</sup>

Ainda, diz que tudo que existe, que não for homem, é coisa. Os seres cuja existência não possuem vontade, são seres irracionais e possuem um valor meramente relativo, são meios, e por isso denominam-se coisas, ao passo que os seres racionais denominam-se pessoas, porque a sua natureza os distingue já como fins em si mesmos, como algo que não pode ser empregado como simples meio, que, em razão disso limita todo o arbítrio (e é um objeto de respeito)<sup>32</sup>

Demonstrado o conteúdo do princípio da autonomia da vontade, passemos agora ao estudo do reino dos fins. Neste, todo homem por ser racional deve se considerar legislador universal, dosando, absolutamente, todas as suas máximas.

Kant entende que reino é “a ligação sistemática de vários seres racionais por meio de leis comuns”.<sup>33</sup> Essas leis determinarão os fins de acordo com a legislação universal. Essas leis visam a relação de seres racionais uns com os outros como fins e meios. Acrescenta ainda que “todos os seres racionais estão, pois, submetidos a essa lei que ordena que cada um deles

---

<sup>30</sup>KANT, Immanuel. op. cit. p. 57-58.

<sup>31</sup>Idem, p. 58.

<sup>32</sup>Idem, p. 59.

<sup>33</sup>Idem, p. 64.

jamais se trate a si mesmo ou aos outros simplesmente como meios, mas sempre simultaneamente como fins em si mesmo.”<sup>34</sup>

Desse modo, Kant afirma que “a moralidade consiste, pois, na relação de toda a ação com a legislação, somente mediante a qual é possível um reino dos fins.”<sup>35</sup> A razão relaciona todas as máximas concernentes ao próprio indivíduo e com os demais, sendo que isso não se dá por qualquer motivo prático ou vantagem, “mas pela idéia da dignidade de um ser racional que não obedece outra lei senão aquela que simultaneamente dá a si mesmo”,<sup>36</sup> ou seja, seu querer.

Desta feita, entende-se que Kant esclarece que a dignidade é aquilo que cada um julga ser bom para si mesmo, que se é bom, o razoável é que ninguém queira perder, logo não existe outro equivalente. Ninguém quer sentir dor ou falta de algo, mas se essa dor ou essa falta é a condição da felicidade de alguém, então isso será bom para essa pessoa, que pode não ser bom para outra, mesmo assim admite dignidade. Nesse sentido o autor discorre que

no reino dos fins, tudo tem ou um preço ou uma dignidade. Quando uma coisa tem preço, pode ser substituída por algo equivalente; por outro lado, a coisa que se acha acima de todo preço, e por isso não admite qualquer equivalência, compreende uma dignidade<sup>37</sup>

O autor acrescenta ainda que:

O que diz respeito às inclinações e necessidades do homem tem um preço comercial; o que, sem supor uma necessidade, se conforma a certo gosto, digamos, a uma satisfação produzida pelo simples jogo, sem finalidade alguma, de nossas faculdades, tem um preço de afeição ou de sentimento [*Affektionspreis*]; mas o que se faz condição

---

<sup>34</sup>KANT, Immanuel. op. cit. p. 64.

<sup>35</sup>Idem, p. 64.

<sup>36</sup>Idem, p. 65.

<sup>37</sup>Idem, p. 65.

para alguma coisa que seja fim em si mesma, isso não tem simplesmente valor relativo ou preço, mas um valor interno, e isso quer dizer, dignidade.<sup>38</sup>

Para Kant, “a moralidade é a única condição que pode fazer de um ser racional um fim em si mesmos, pois só por ela lhe é possível ser membro legislador no reino dos fins. Por isso, a moralidade e a humanidade enquanto capaz de moralidade são as únicas coisas providas de dignidade.”<sup>39</sup> Podendo ser esta a “única condição que pode fazer de um ser racional um fim em si mesmo, pois só por ela lhe é possível ser membro legislador no reino dos fins. Por isso, a moralidade e a humanidade enquanto capaz de moralidade são as únicas coisas providas de dignidade.”<sup>40</sup>

Assim, “A autonomia da vontade é a constituição da vontade, graças á qual ela é para si mesma a sua lei”. O princípio da autonomia é escolher segundo as leis universais.<sup>41</sup> “A autonomia é, pois, o fundamento da dignidade da natureza humana e de toda a natureza racional.”<sup>42</sup>

Dessa maneira, uma vontade absolutamente boa tem que visar a si e aos outros. A sua lei é o seguinte princípio: “age sempre segundo a máxima cuja universalidade como lei possas querer ao mesmo tempo”.<sup>43</sup> Interessante observar que tudo se resume em simplesmente: faça com os outros somente aquilo que gostarias que fizessem a ti. Assim, o autor ainda discorre:

Pois bem. Segue-se daqui incontestavelmente que todo o ser racional, como fim em si mesmo, terá de poder considerar-se, com respeito a todas as leis a que possa estar submetido, ao mesmo

---

<sup>38</sup>KANT, Immanuel. op. cit. p. 65.

<sup>39</sup>Idem, p. 65.

<sup>40</sup>Idem, p. 65.

<sup>41</sup>Idem, p. 70.

<sup>42</sup>Idem, p. 66.

<sup>43</sup>Idem, p 67.

tempo como legislador universal; porque exatamente essa aptidão de suas máximas para constituir a legislação universal o distingue como fim em si mesmo, e do mesmo modo sua dignidade. (prerrogativa) em face de todos os simples seres naturais tem como decorrência o haver de tomar sempre as suas máximas do ponto de vista dele próprio e, ao mesmo tempo, do ponto de vista de todos os demais seres racionais como legisladores (os quais, por isso, para ele se chamam pessoas). Ora, dessa maneira é possível um mundo de seres racionais (“mundus intelligibilis”) como reino dos fins pela própria legislação de todas as pessoas como membros dele. Por conseguinte, cada ser racional terá de agir como se fosse sempre, por suas máximas, um membro legislador no reino universal dos fins.<sup>44</sup>

Ainda, preconiza que:

Nossa própria vontade, se agisse somente sob uma condição de uma legislação universal possível por suas máximas, essa vontade possível para nós na idéia é o objeto do respeito e toda a dignidade da humanidade consiste precisamente nessa capacidade de ser legislador universal, se bem que sob a condição de estar ao mesmo tempo submetido a essa mesma legislação<sup>45</sup>.

Na terceira seção que corresponde a Fundamentação da Metafísica dos costumes, o referido autor discorre acerca da liberdade da vontade. Salientando que a “a vontade é, em todas as ações, uma lei de si mesma.”<sup>46</sup>. Ainda acrescenta que a liberdade é o fundamento da vontade, e, aquela, enquanto propriedade da vontade, é a autonomia da vontade. Mas que de nada adianta essa liberdade da vontade se não tiver “razão suficiente para atribuí-la também a todos os seres racionais”,<sup>47</sup> ou seja, que seja válida objetivamente( universalmente); “pois como a moralidade nos serve de lei somente enquanto somos *seres racionais*, ela tem de valer também para todos

---

<sup>44</sup>KANT, Immanuel. op. cit. p. 69.

<sup>45</sup>Idem, p. 70.

<sup>46</sup>Idem, p. 79.

<sup>47</sup>Idem, p. 80.

os seres racionais.”<sup>48</sup> Assim, “a vontade desse ser não pode ser a vontade própria senão sob a idéia da liberdade, e, portanto, tal vontade é preciso atribuir, em sentido prático, a todos os seres racionais.”<sup>49</sup>

Segundo Kant, a razão mostra a sua mais elevada função quando distingue o mundo sensível do mundo inteligível:

Por tudo isso é que um ser racional deve considerar-se a si mesmo como inteligência (isto é, não pela parte de suas forças inferiores), não com pertencendo ao mundo sensível, mas ao inteligível; ter, portanto, dois pontos de vista dos quais pode considerar-se a si próprio e reconhecer leis do uso de suas forças e, por conseguinte, de todas as suas ações: o primeiro, enquanto pertence ao mundo sensível, sob leis naturais (heteronomia); o segundo, como pertencente ao mundo inteligível, sob o domínio de leis que, independentes da natureza, não são empíricas, mas se fundamentam unicamente na razão<sup>50</sup>

Assim, ainda sobre o mundo sensível e inteligível o autor discorre que:

Mas como o mundo inteligível contém o fundamento do mundo sensível, e portanto de suas leis, sendo assim, com respeito à minha vontade (que pertence totalmente ao mundo inteligível), imediatamente legislador, devendo, pois, ser pensado como tal, do que resulta que, por outro lado me conheça como ser pertencente ao mundo sensível, terei de julgar-me, como inteligência, submetido à lei do mundo inteligível, isto é, da razão, que na idéia de liberdade encerra a lei desse mundo e, portanto, da autonomia da vontade; por conseguinte, terei de considerar as leis do mundo inteligível como imperativos para mim e as ações conformes a esse princípio como deveres.<sup>51</sup>

---

<sup>48</sup>Idem, p. 80.

<sup>49</sup>KANT, Immanuel. op. cit. p. 81.

<sup>50</sup>Idem, p. 85.

<sup>51</sup>Idem, p. 86.

Portanto, pelo estudo feito, pode-se concluir o teor da obra de Kant nas palavras do autor Vander Ferreira de Andrade, que muito bem esclarece sobre o entendimento kantiano quando discorre que:

As atitudes éticas ou morais não são impostas pela natureza e sim prescritas pelo homem em sociedade. As leis éticas determinam as formas da vontade. Estas leis impostas à vontade regem a conduta a priori, isto é, tem validade universal. São, por conseguinte “imperativos”. Estes podem ser hipotéticos ou categóricos. Reger a conduta é assim, a função precípua da razão prática.<sup>52</sup>

## 1.2 DO CONCEITO DE DIGNIDADE

Nas certas palavras de Kant o sentido da vida é a felicidade. Assim, se esse é o sentido da vida, nada mais correto que preservar esse fim. Com essa finalidade, “é justamente no pensamento de Kant que a doutrina jurídica mais expressiva \_ nacional e alienígena \_ ainda hoje parece estar identificando as bases de uma fundamentação e, de certa forma, de uma conceituação da dignidade da pessoa humana.”<sup>53</sup> Vale registrar a lição de Ingo Sarlet:

De modo particularmente significativo \_ o de Immanuel Kant, cuja concepção de dignidade parte da autonomia ética do ser humano, considerando esta (autonomia) como fundamento da dignidade do homem, além de sustentar que o ser humano (o indivíduo) não poder ser tratado \_ nem por ele próprio \_ como objeto. É com Kant que, de certo modo, se completa o processo de secularização da dignidade, que, de vez por todas, abandonou suas vestes sacrais.<sup>54</sup>

---

<sup>52</sup>ANDRADE, Vander Ferreira de. op. cit. p. 82.

<sup>53</sup>SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 34.

<sup>54</sup>SARLET, Ingo Wolfgang. op. cit. p. 33.

A filosofia Kantiana concebe o homem como um ser racional, que existe como um fim em si mesmo e não como um meio, diferentemente dos outros seres que são desprovidos de razão. Para o autor, o homem existe como pessoa por ser racional e em razão desta a pessoa humana seria dotada de um valor intrínseco. Assim, ressalta Ingo Sarlet:

Construindo sua concepção a partir da natureza racional do ser humano, Kant sinala que a autonomia da vontade entendida como a faculdade de determinar a si mesmo e agir em conformidade com a representação de certas leis, é um atributo apenas encontrado nos seres racionais, constituindo-se no fundamento da dignidade da natureza humana. Com base nesta premissa, Kant sustenta que “o homem, e, duma maneira geral, todo ser racional, existe com um fim em si mesmo, não simplesmente como meio para o uso arbitrário desta ou daquela vontade.”<sup>55</sup>

Acerca do fundamento da dignidade do homem, ou seja, a autonomia, Vander Ferreira de Andrade leciona que a liberdade é o fundamento da autonomia:

Para embasar essa idéia de liberdade de busca de um ideal, Kant acrescenta que tal liberdade encontra o seu fundamento na autonomia da vontade; “todo homem tem no seu espírito necessariamente a idéia de causa racional e livre, e a de dever, ou lei imposta a sua atividade voluntária moral”; isso porque, segundo ele, todos os seres agem de acordo com leis; destarte, enquanto os seres irracionais agem de acordo com as leis da natureza, movidos especialmente pelo instinto que os anima, os seres racionais, conquanto igualmente instintivos possuem uma mais valia que é a inteligência e o livre arbítrio; essas potencialidades permitem ao homem evadir-se da influência determinante do mundo fenomênico para participar ativamente do mundo numênico<sup>56</sup>

Pelo desenvolvido aqui, adota-se para este trabalho a concepção kantiana acerca de dignidade. Dessa maneira, pode-se concluir que

---

<sup>55</sup>SARLET, Ingo Wolfgang. op. cit p. 34.

<sup>56</sup>ANDRADE, Vander Ferreira de. op. cit. p. 85-86.

a autonomia é a liberdade de determinar-se de acordo com o seu querer, isto é, onde faz uso da razão. de acordo com seu entendimento na busca de algo. Assim, pelo estudo feito, pode-se concluir que **a dignidade é aquilo que é próprio de cada ser, de maneira que cada um atribui para si o que julga ser bom**, que se é bom, o razoável é que ninguém queira perder, logo não existe outro equivalente \_ não admite preço, isso comporta dignidade. Ninguém quer sentir dor ou falta de algo, mas se essa dor ou essa falta é a condição da felicidade de alguém, então isso será bom para essa pessoa, que pode não ser bom para outra, mesmo assim admite dignidade. No entanto, insta observar, que nem sempre que esta dignidade for observada, ela será justa; pois, nem sempre o que é bom para determinada pessoa possa ser realmente o justo. Assim, resta dizer que dignidade é distinta de justiça. Agora, bom é quando esta dignidade está de acordo com a justiça. No entanto, no que tange a dignidade, o que variará não é o seu conceito, mas o seu conteúdo acerca do bom. Essa concepção de bom variará das distintas noções de sociedade, cada qual com sua maneira de vivenciar o seu momento cultural.

Sobre a problemática em foco, é razoável concluir que o valor da dignidade de cada ser está contida em sua individualidade, ou seja, na maneira com que cada um é para si mesmo e diante das demais pessoas. Importante lembrar o ensinamento de John Rawls quando assevera que: “Ora, é óbvio que ninguém pode ter tudo o que quer; a simples existência das outras pessoas impede isso”.<sup>57</sup> Mas o importante é o respeito para com a individualidade do ser humano. Portanto, respeitar a individualidade é respeitar as necessidades de cada um; isso, claro, sempre observando o limite para com nós mesmos e para com o próximo.

Kant discorre acerca da necessidade do limite nas ações do homem, caso não se mantenha nesse limite, ele não estará em conformidade com a justiça. Interessante observar que Aristóteles estuda o meio-termo em relação ao objeto, onde o meio-termo é equidistante em relação aos extremos. Nessa ótica, a justiça é a virtude por ser ela a mediana, e esta um meio-termo

---

<sup>57</sup> RAWLS, John. op. cit. p. 144.

entre o excesso e a falta. No meio termo é encontrado um caráter que deixa as pessoas propensas a praticarem o ideal \_ o justo. Para Kant, a razão impõe o limite aos dons naturais do ser humano, onde esse limite deve ser posto por uma boa vontade, caso esta não seja observada haverá uma degradação do caráter. Assim, pelo exposto, pode-se entender que a justiça é o tanto certo das coisas.

Percebe-se, então, que a Justiça é o tanto certo das coisas, ou seja, o tanto certo daquilo que tem que ser de acordo com certas leis, seja ela a Justiça Divina ou a Justiça dos homens (normativa).

Pelo exposto, felicidade, então, só é possível se houver respeito à diversidade humana. A justiça somente será efetiva quando todos os homens puderem ter realizadas suas dignidades. De maneira que cada um deve encontrar o que é felicidade para si e a maneira de promovê-la. Nesse sentido, Barroso leciona que:

O princípio da dignidade humana identifica um espaço de integridade a ser assegurado a todas as pessoas por sua só existência no mundo. É um respeito à criação, independente da crença que se professe quanto à sua origem. A dignidade relaciona-se tanto com a liberdade e valores do espírito quanto com as condições materiais de subsistência. O desrespeito a esse princípio terá sido um dos estigmas do século que se encerrou e a luta por sua afirmação, um símbolo do novo tempo. Ele representa a superação da intolerância, da discriminação, da exclusão social, da violência, da incapacidade de aceitar o outro, o diferente, na plenitude de sua liberdade de ser, pensar e criar.<sup>58</sup>

Esta análise filosófica conclui a primeira parte da discussão. Tendo exposto os argumentos com relação ao conceito de dignidade da pessoa humana e encontrado o seu conceito para este trabalho, passa-se agora ao estudo do segundo capítulo, que será feita uma breve abordagem com relação ao estudo do processo administrativo fiscal para que se possa ter

---

<sup>58</sup>BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo.** São Paulo: Saraiva, 2009, p. 252.

compreensão suficiente para entender a prescindibilidade do processo administrativo fiscal.

## CAPÍTULO 2 DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL \_ NOÇÕES

No intuito de demonstrar da necessidade ou não do processo administrativo fiscal, começa-se a partir de agora, um estudo a respeito processo e procedimento, da coisa julgada e do momento de constituição do crédito tributário. A respeito dos assuntos ora citados não se pretende aprofundamento acerca das matérias, intenta-se apenas conclusões suficientes para a análise do tema ora em estudo neste trabalho.

### 2.1 DO PROCESSO E DO PROCEDIMENTO

Hiyoshi Harada sustenta que é corriqueira a confusão existente entre processo e procedimento, principalmente, no que tange ao “procedimento administrativo do lançamento com o processo administrativo tributário”<sup>59</sup>.

A propósito do assunto, Ada Pellegrini Grinover ensina “Etimologicamente, processo significa “marcha avante”, caminhada (do latim, *procedere* = seguir adiante). Por isso, durante muito tempo foi ele confundido com a simples sucessão de atos processuais (procedimento).”<sup>60</sup> Claudio Carneiro esclarece que “processo é um andar para frente, que se coaduna com um conjunto de atos ordenados e praticados de maneira progressiva, visando a solucionar um conflito, ou a ratificar uma convergência de interesses.”<sup>61</sup>

A autora citada ensina que “O procedimento é, nesse quadro, apenas o meio extrínseco pelo qual se instaura, desenvolve-se e termina o processo; é a manifestação extrínseca deste, a sua realidade fenomenológica perceptível”. Ainda acrescenta que “A noção de procedimento é puramente formal, não passando da coordenação de atos que se sucedem.” Assim,

---

<sup>59</sup>HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo Musumeci. Crimes Contra a Ordem Tributária. São Paulo: Atlas, 2012. p. 83.

<sup>60</sup>GRINOVER, Ada Pellegrini; CINTRA, Antonio Carlos Araújo; DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria Gera do Processo. ed. 21. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 285.

<sup>61</sup>CARNEIRO, Claudio. Processo Tributário Administrativo e Judicial. 3 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012. p. 2.

conclui “que o procedimento (aspecto formal do processo) é o meio pelo qual a lei estampa os atos e fórmulas da ordem legal do processo.”<sup>62</sup>

Vale lembrar a brilhante exposição de Claudio Carneiro a respeito da distinção do processo administrativo fiscal e do processo judicial, assim, destaca que

no âmbito do processo tributário não há um diploma próprio como é o caso do Código de Processo Civil, por exemplo. Esse fato torna o estudo desse tema um pouco mais complexo, em virtude da diversidade de normas existentes, em especial as de cunho processual administrativo. [...] o processo tributário é um gênero que comporta duas espécies, quais sejam: o processo administrativo fiscal e o processo judicial tributário.<sup>63</sup>

O autor continua no sentido de que

o processo tributário é um gênero que comporta duas espécies, quais sejam: o processo administrativo fiscal e o processo judicial tributário. Estas espécies por suas vez, se desmembram da seguinte forma: a) **processo administrativo** \_ não contencioso, também chamado de voluntário, e contencioso ou bilateral; b) **processo judicial** \_ se desmembra em ações exacionais, que são aquelas de iniciativa do Fisco e as não exacionais ou antiexacionais, que são aquelas de iniciativa do contribuinte ou do responsável tributário.<sup>64</sup>

## 2.2 DAS NOÇÕES GERAIS ACERCA DE TRIBUTO

Cumprir ter presente alguns institutos do direito tributário como: fato gerador, obrigação tributária, lançamento tributário, crédito tributário, bem como, decadência e prescrição. Neste estudo, não se pretende adentrar na sistemática de cada modalidade de lançamento, serão abordadas somente as

---

<sup>62</sup>GRINOVER, Ada Pellegrini op cit p. 285.

<sup>63</sup>CARNEIRO, Claudio. op cit. p. 1.

<sup>64</sup>Idem, p. 1.

noções necessárias para uma análise mais apurada da necessidade ou não do processo administrativo fiscal.

### Sacha Calmon ensina que

As obrigações são, por natureza, transitórias. Existem tão somente para viabilizar os intercâmbios de conteúdo econômico entre as pessoas. Assim sendo, não faria sentido algum a existência de um *vinculum júris* atando os pólos ativo e passivo da obrigação sem existência de um *objeto*, que, no caso da obrigação tributária, é uma prestação pecuniária, um dar dinheiro ao Estado. A esse dinheiro o CTN denomina *crédito tributário*.<sup>65</sup>

Conforme o art. 114 do Código Tributário Nacional (CTN), “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Assim, surge uma obrigação tributária que se torna exigível com o lançamento, ato administrativo, dessa forma, constitui-se o crédito tributário para parte da doutrina. A esse respeito é importante salientar a lição de Calmon que compreende que o crédito tributário não nasce no momento do lançamento:

A obrigação tributária só existe para possibilitar o crédito. É instrumental. Aham alguns juristas \_ e não são leguleios \_ que o *lançamento é que cria ou institui o crédito tributário*.

A nós soa estranha uma tal assertiva, porque o lançamento é ato administrativo, e a Constituição diz que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei (ato legislativo). O lançamento aplica a lei, não é lei, não podendo, pois, criar o crédito a ser pago pelos sujeitos passivos da obrigação.

Não é por outra razão que o CTN, já no art. 144, dispõe que “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.<sup>66</sup>

Consta do art. 142 do CTN:

---

<sup>65</sup>COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Ed. 12. Rio de Janeiro: Gen. 2012. p. 660.

<sup>66</sup>COELHO, Sacha Calmon Navarro. op cit. p. 660-6661

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

Parágrafo único: A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.<sup>67</sup>

De acordo com Eurico Santi “Se o fato ocorre, a norma incide, nasce a obrigação e a autoridade é obrigada a lançar; se não ocorre, a norma tributária não incide, não nasce a obrigação e a autoridade fica impedida de realizar o ato administrativo de lançamento tributário”<sup>68</sup>.

Assim, notificado do lançamento, abrem-se ao contribuinte três alternativas: a primeira é efetuar o pagamento do montante exigido (extinguindo-se o crédito tributário); a segunda é impugnar o lançamento (instaurando-se o processo administrativo tributário), ou a terceira, que é judiciária.

Ainda que o sujeito passivo, opte pela via administrativa, mesmo assim, possui o direito de abandoná-la a qualquer tempo e ingressar com uma ação judicial com o mesmo objeto, desde que não tenha ocorrido o lapso de tempo da prescrição do seu direito de ação.

O processo tributário obedece a 5 fases distintas, vejamos:

Instauração: que ocorre em razão de ato formal da autoridade competente, que poderá consistir em ato de cientificação do procedimento fiscal, em apreensão de mercadorias, documentos, livros.

Instrução: quando o processo deve ser instruído com elementos que servem de base à quantificação do crédito tributário ou à aprovação de que o contribuinte é acusado e, depois, com prova indicada na defesa;

---

<sup>67</sup>Código Tributário Nacional \_ Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, artigo 142.

<sup>68</sup>SANTI, Eurico Marcos Diniz. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. Ed. 4ª. São Paulo: Saraiva. 2011. p. 33.

Defesa: é a garantia constitucional de todo acusado em processo judicial ou administrativo. É feita através da impugnação ou exigência fiscal e determina o início da fase litigiosa do procedimento.

Relatório: quando a autoridade preparadora faz um relatório do ocorrido no processo até a fase sob sua jurisdição, encaminhando até a autoridade competente para o julgamento.

Julgamento: que é atribuído a duas instâncias: na primeira a decisão é individual, na Segunda a decisão é colegiada. Pode ocorrer uma instância especial denominada Câmara Superior de Recursos Especiais, no âmbito federal<sup>69</sup>

No direito tributário existem três formas de lançamento: de ofício, por declaração e por homologação. Assim, passa-se a delinear essas formas de lançamento para constituição do crédito tributário.

O lançamento de ofício é aquele em que o Fisco realiza sem o auxílio do contribuinte, nos termos do artigo 149, I, (CTN).

Já o lançamento por declaração, diz respeito a ação conjugada do Fisco com o contribuinte, posto que depende da declaração do contribuinte, nos termos do artigo 147.

Por fim, o lançamento por homologação, se concretiza por meio do auxílio do contribuinte, conforme artigo 150 (CTN). Acerca deste instituto existe várias discussões a respeito, que, no presente estudo não serão abordadas. Hugo de Brito Machado leciona que o lançamento por homologação

é aquele que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de fazer a apuração do valor devido e antecipar o respectivo pagamento \_ isto é, fazer o pagamento do valor apurado antes da manifestação da autoridade administrativa sobre o mesmo.<sup>70</sup>

---

<sup>69</sup> Princípios dos Processos Tributários, Administrativo e Judicial. Disponível em: <<http://alunoesperto.com/principios-dos-processos-tributarios-administrativo-e-judicial>>. Acesso em 25/12/2012.

<sup>70</sup>MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31º ed. São Paulo: Malheiros. p. 188.

O autor continua que tal procedimento na modalidade expressa e tácita:

opera-se pelo ato da autoridade administrativa que, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo sujeito passivo da obrigação tributária, expressamente a homologa (CTN, art. 150). Ou pelo decurso do tempo estabelecido em lei sem que sobre a mesma se manifeste (CTN, art. 150, § 4º). No primeiro caso se diz que há homologação expressa; e no segundo, homologação tácita.<sup>71</sup>

Margarete Barsani leciona que de “acordo com o artigo 150, § 4º, do CTN, nos casos de lançamento por homologação, em que há o pagamento antecipado do tributo, conta-se o prazo decadencial, de 5 anos,” sendo, “a partir da ocorrência do fato gerador. Após esse prazo considera-se tacitamente homologado o lançamento.”<sup>72</sup> Dessa forma, percebe-se que ocorrido o decurso do prazo de 5 anos para a homologação expressa, caso esta não seja feita, acontece a homologação tácita e com isso a extinção do crédito tributário, salvo se acontecer dolo, fraude ou simulação.

### 2.3 DO CONCEITO DE COISA JULGADA

De início, serão abordados esclarecimentos acerca de processo e procedimento para melhor compreensão do presente trabalho. No que concerne a esse respeito, James Marins assevera que

No campo do Direito Administrativo cuida-se do procedimento enquanto apareça, em algumas situações, como *pressuposto objetivo do ato administrativo* podendo assumir variadas feições consoante a natureza ou a finalidade do ato administrativo. Já o *processo administrativo* aparece associado simultaneamente à disciplina do processo legislativo, de domínio “administrativo-constitucional”, ou ainda à solução de

---

<sup>71</sup>MACHADO, Hugo de Brito. op. cit. p. 188.

<sup>72</sup>BARSANI, Margarete Gonçalves. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2010. p. 93

controvérsias disciplinares (processo administrativo disciplinar)<sup>73</sup>

A coisa julgada no judiciário, segundo Marcos Vinícius Neder se faz da seguinte forma:

No Judiciário, tem-se que a sentença é um ato do juiz, apenas passível de reforma por meio de recurso. Mas passado o prazo legal para ser interposto o recurso e não o sendo ou depois de esgotados todos os recursos cabíveis, a sentença se torna imutável e indiscutível. A este estado da sentença dá-se o nome de coisa julgada.<sup>74</sup>

No judiciário, acrescenta o autor que

a coisa julgada consiste na imutabilidade de uma sentença decorrente da insuscetibilidade de reformá-la por meio de recurso. A coisa julgada é um atributo específico da jurisdição, pois só o ato jurisdicional tem eficácia vinculativa plena, ao contrário do ato legislativo que é naturalmente mutável e do ato administrativo, sujeito à revisão judicial por parte do interessado. A necessidade de se dotar de segurança a tutela jurisdicional prestada e de se evitar a perpetuação dos litígios serve de fundamentação a coisa julgada.<sup>75</sup>

No Código de Processo Civil, o artigo 467, reza que: “Denomina-se coisa julgada material a eficácia que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário.” Com isso, nota-se que no “âmbito do processo judicial, os limites objetivos da coisa julgada são estabelecidos pelos limites do pedido e pelas questões decididas no processo, ou seja, somente as questões propostas pelos interessados no pedido serão atingidas pela decisão proferida na sentença.”<sup>76</sup>

Segundo esse entendimento, no artigo 468 do CPC consta “que a sentença que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas”. Dessa forma, no que concerne a

questões não incluídas no pedido, mesmo que relacionadas com a lide, como não foram decididas pelo

<sup>73</sup>MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro. São Paulo: Dialética, 2001.

<sup>74</sup>NEDER. Marcos Vinícius; LÓPEZ. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2010. p. 493.

<sup>75</sup>NEDER. Marcos Vinícius. op. cit. p.493.

<sup>76</sup>Idem, p.483

juiz, ficam fora da proteção da coisa julgada. Da mesma forma, se o julgamento for parcial, ou seja, houve omissão quanto à apreciação de algum ponto constante do pedido, a decisão é *citra petita* e cabe ao interessado interpor embargos de declaração para suprir a omissão. Caso isso não ocorra, apenas a parte da controvérsia decidida pela sentença fará coisa julgada material. A parte do pedido não examinada pelo juiz poderá ser objeto de nova apreciação, mas apenas em outro processo.<sup>77</sup>

A sentença é composta de três partes distintas: “relatório, motivos e dispositivo”, porém, “somente a parte dispositiva da sentença faz coisa julgada, as demais, os motivos e o relatório não o fazem.”<sup>78</sup>

Liebman citado por Neder, esclarece que

a eficácia natural da sentença atua com relação a todos; por outro lado, a coisa julgada só vale entre as partes, pelo que estas suportam a sentença sem remédio, ao passo que os terceiros podem destruí-las, demonstrando a sua injustiça”. Neste contexto, a sentença poderá valer *erga omnes*, mas só é imutável e indiscutível *inter partes*, eis que terceiro que tem interesse jurídico, diretamente, atingido pela sentença pode reabrir a discussão em torno da coisa julgada e impugnar os seus efeitos, demonstrando o desacordo desta com o direito objetivo.<sup>79</sup>

Para Neder o

artigo 471 do CPC estabelece que, em se tratando de relação jurídica continuada, havendo modificação no estado de fato ou de direito, poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença. A hipótese do inciso I deste artigo consiste na aplicação da cláusula *rebus sic stantibus* a sentença, pois, se a situação fática muda, carece de nova apreciação judicial. O instrumento hábil é a ação revisional, cuja sentença, se procedente, tem natureza constitutiva, pois modifica a relação jurídica, até então, vigente. Com efeito, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula nº 239 nos seguintes termos: “Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.”<sup>80</sup>

---

<sup>77</sup>NEDER. Marcos Vinícius. op. cit. p.493-494.

<sup>78</sup>Idem, p.494.

<sup>79</sup>Idem, p. 494-495.

<sup>80</sup>Idem, p. 495.

### 2.3.1 DA COISA JULGADA MATERIAL E FORMAL: EFEITOS

A coisa julgada mostra-se de duas formas: material e formal. Tanto a doutrina quanto o Código Civil distinguem a coisa julgada em material e formal, isso, segundo a abrangência e imutabilidade da sentença.<sup>81</sup>

Acerca do assunto, José Frederico Marques, citado por Neder define-as da seguinte maneira:

A coisa julgada formal, que é a estabilidade interna do julgado, torna-o imutável *dentro do processo*, em virtude de não mais caber reexame recursal do que foi decidido, porque a preclusão o impede. (...) “a coisa julgada material, que é a imutabilidade do julgamento *fora do processo* em que se constitui, a fim de que impeça, no futuro, qualquer indagação ou reexame do que se contém na prestação jurisdicional ou julgamento, ou seja, sobre a lide e as questões a ela imanentes.”<sup>82</sup>

No que concerne aos efeitos da coisa julgada, Neder ensina que

tem efeito apenas dentro do processo porque o mérito da causa ainda não foi examinado por acatamento de questão preliminar ou prejudicial, podendo apenas ser questionado em um outro processo. A decisão cria situação de estabilidade interna do julgado. São exemplos de coisa julgada formal os casos em que o autor é carecedor de ação ou nos quais estavam ausentes 495 os pressupostos processuais, pois nele, há a prestação jurisdicional sem haver apreciação do mérito.

Por outro lado, o artigo 468 do CPC correlaciona a coisa julgada material ao julgamento da lide, e seus efeitos, à criação de uma obrigação com força de lei para as partes envolvidas no litígio. Dispõe o citado artigo: “a sentença que julgar total ou parcialmente a lide tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas”.<sup>83</sup> 496

Assim, observa-se que o “direito incorpora-se ao patrimônio de seu titular por força da proteção que recebe da imutabilidade da decisão judicial. Daí falar-se em coisa julgada formal e material. Coisa julgada formal é aquela que se dá no âmbito do próprio processo. Seus efeitos restringem-se,

---

<sup>81</sup>81 NEDER. Marcos Vinícius. op. cit. p. 495.

<sup>82</sup>Idem, p. 495.

<sup>83</sup>Idem, p. 495-496.

pois a este, não o extrapolando.” Já a “coisa julgada material, ou substancial, existe quando a sentença reúne imutabilidade até mesmo em processo anterior (fundamentos do direito processual civil).”

### 2.3.2 DA COISA JULGADA ADMINISTRATIVA

O CTN, em seu artigo 145, prevê a possibilidade de revisão do lançamento por meio da impugnação do sujeito passivo. Tal revisão tem início “com a apreciação dos argumentos trazidos pelo contribuinte em sua impugnação e finda com a decisão final do processo em que há a declaração da Administração sobre a revisão pleiteada.”<sup>84</sup> E, se “procedente o pedido, o lançamento primitivo é alterado total ou parcialmente. Neste contexto, a norma trazida pelo artigo 42 do Decreto nº 70.235/72 tem por finalidade definir o momento em que se considera definitiva tal decisão administrativa.”<sup>85</sup>

Acerca da palavra definitividade, muito bem assevera Nader:

A palavra “definitividade” é utilizada pelo Direito alemão para designar o lançamento não mais passível de recurso administrativo, enquanto usa a expressão “coisa julgada” para as decisões judiciais. Esta distinção foi adotada pelo Código Tributário Nacional que, nos artigos 129, 154, 156 e 174, se refere à decisão *definitiva* e ao crédito *definitivamente* constituído, enquanto, no artigo 156, reporta-se à coisa julgada judicial ao mencionar a decisão judicial passada em julgado. O CTN também distingue a definitividade da decisão de sua irrevogabilidade, reservando o último termo para a decisão definitiva na esfera administrativa que não pode ser reformada pelo Poder Judiciário por meio de ação anulatória. De fato, o efeito das decisões administrativas que encerram o processo não tem a mesma força da coisa julgada judicial, eis que decorre tão somente da preclusão interna dos recursos para revisão de atos na esfera administrativa. Ou seja, o ato administrativo não pode ser modificado se exauridos os meios regulares previstos na legislação processual administrativa.<sup>86</sup>

Com isso, observa-se que no Direito Administrativo a expressão coisa julgada difere da coisa julgada do Judiciário. A coisa julgada na esfera

---

<sup>84</sup>NEDER. Marcos Vinicius. op. cit. p. 496

<sup>85</sup>Idem, p. 496.

<sup>86</sup>Idem, p. 497.

administrativa importa apenas que a decisão se tornou irretratável em sede administrativa. Entretanto, nem todas as decisões administrativas podem ser revisíveis pelo Poder Judiciário. Essas decisões não se referem somente aos casos em que tenha se exaurido a via administrativa, não cabendo aí mais qualquer recurso.

Dessa forma, para Nader a definitividade da decisão administrativa decorrente tão somente da preclusão processual, que difere do trânsito em julgado judicial onde a

sentença judicial cria norma individual e concreta com eficácia vinculativa plena para as partes envolvidas no litígios, sendo imutável mesmo fora do processo em que foi proferida. A preclusão, por sua vez, é um instituto eminentemente processual e não atinge o direito material sob litígio, só produzindo efeitos extintivos no âmbito do processo em que é alegada, ou seja, interessado continua titular do direito material, apenas perdeu a faculdade de exercê-lo nesse processo. A possibilidade de revisão do ato quando se fala em preclusão é muito mais ampla do que na coisa julgada, tanto que o contribuinte pode ingressar em Juízo pedindo a anulação do lançamento fiscal já considerado procedente<sup>4e</sup> por decisão final no processo administrativo, como também, por força do princípio da legalidade, procede-se a auto-revisão – mas, com limites – do lançamento pela Administração (CTN, art. 149). Dentro deste poder revisional, inclui-se também a possibilidade de o fisco refazer o ato invalidado pelo órgão julgador com o fito de restabelecer sua pretensão ao crédito tributário. Para Alberto Xavier, a revisão do lançamento abrange tanto a confirmação do ato quanto sua alteração que envolveria, inclusive, a anulação ou a prática de lançamento suplementar.<sup>87</sup>

Rubens Gomes de Sousa citado por Nader assevera que

a revisão do lançamento só é possível na presença de erro de fato, baseando-se, fundamentalmente, na impossibilidade de a Administração alegar ignorância à lei. Na verdade, para que se proceda a revisão, não é relevante se o erro ocorreu por falha do agente fiscal na aplicação da lei ou no conhecimento da realidade. O lançamento deve ser revisto sempre que ilegal porque, assim, o exige o princípio da legalidade. No dizer de José Arthur Lima Gonçalves, “a ‘revisão’ não implica alegação

---

<sup>87</sup>NEDER. Marcos Vinícius. op. cit. p.496-497.

de ignorância da lei, mas sim o normal e fiel cumprimento do poder-dever de aplicar a lei com perfeição”<sup>88</sup>.

## 2.4 DA ANÁLISE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Para melhor entendimento da tese, faz-se necessária uma tentativa de esclarecer a respeito do crédito tributário, ou seja, qual o momento de sua constituição, posto que, somente dessa forma, será possível compreender da necessidade do processo administrativo fiscal nos crimes referidos pela súmula vinculante número 24 do Supremo Tribunal Federal.

Para conclusão da análise acerca da imprescindibilidade do processo administrativo fiscal, torna-se necessária uma análise para tentar esclarecer a respeito da constituição do crédito tributário.

O lançamento, na lição de HARADA:

O lançamento meio de constituição definitiva do crédito tributário, é um procedimento administrativo a cargo da autoridade administrativa competente para verificar a ocorrência do fato gerador, identificar a matéria tributável e o sujeito passivo da obrigação tributária, quantificar o tributo devido e, se for o caso, propor a aplicação de penalidade cabível, nos exatos termos do art. 142 do CTN. É uma atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional do agente público.<sup>89</sup>

O autor continua que o

lançamento que pode perdurar por um longo período, termina com a sua exteriorização em forma documental, ou seja, auto de infração. Uma vez notificado o sujeito passivo desse ato do lançamento, tem-se por definitivamente constituído o crédito tributário (art. 145 do CTN).<sup>90</sup>

---

<sup>8888</sup>NEDER. Marcos Vinícius. op. cit. p.497. .

<sup>89</sup>HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo Musumecchi. Crimes Contra a Ordem Tributária. São Paulo: Atlas, 2012. p. 82.

<sup>90</sup>HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo Musumecchi.op. cit. p. 82

Importante anotar o seguinte ensinamento do autor:

Se o sujeito passivo atender à notificação e promover o pagamento da quantia exigida, extingue-se definitivamente o crédito tributário. Se o sujeito passivo opuser resistência à pretensão do fisco apresentando impugnação ao auto de infração instaura-se o processo administrativo tributário como meio de solução da lide.<sup>91</sup>

Abrindo um parêntese, faz-se importante verificar algumas semelhanças entre o direito tributário e o direito penal no que tange a constituição do objeto do litígio.

O que se discute em direito tributário durante o processo, seja administrativo ou judicial, é a existência ou não de “*crédito*” tributário.

Importante destacar que no âmbito do direito penal, durante o processo, discute-se a existência ou não de crime, para tão somente após a decisão definitiva (que se faz com o trânsito em julgado, ou seja, quando já não caiba mais recurso) saber se existe ou não crime.

Andre Lenart esclarece que não “só o público leigo, mas também os profissionais do Direito enfrentam sincera dificuldade em compreender o verdadeiro sentido e alcance da palavra *indícios*.” A respeito da dúvida da conduta de alguém o autor ensina que sobre

a conduta de alguém a cujo respeito paire alguma dúvida, costuma-se dizer que há apenas “indícios”, num esforço de minimizar a gravidade das acusações ou de desqualificá-las ou, ainda, para refrear o ânimo febril da imprensa que insiste em antecipar nas manchetes o veredicto dos Tribunais. Também há os advogados – *desses cujos honorários embutem 6 ou 7 zeros* – que aparecem na televisão indignados: “*só há indícios contra o meu cliente*”, “*não há provas*”, “*isso é um absurdo*” e tal. De outro lado, encontramos nos bons livros e na jurisprudência referências aos *indícios* como uma espécie de prova capaz de embasar uma condenação.<sup>92</sup>

---

<sup>91</sup> HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo Musumecchi. op. cit. p. 82.

<sup>92</sup> LENART, André. Indícios e sua suficiência para a condenação. Disponível em: <http://reservadejustica.wordpress.com/2008/09/02/indicios-e-sua-suficiencia-para-a-condenacao/>. Acesso em: 03.08.2012.

Neste estudo não se pretende abordagem ampla a respeito de indícios, escolhe-se aqui a tese de Lenart que mais se coaduna para com o presente trabalho, assim, tem a acepção de indícios como suspeita, o autor ensina que indícios é “a acepção de *suspeita* ou de *elementos que propiciam uma suspeita*, a palavra *indício* (no singular ou no plural) é utilizada, com diferentes adjetivações, por vários artigos do **CPP**.” A esse respeito ler André Lenart <sup>93</sup>

**KINDHÄUSER** citado por Lenart afirma que

*“fatos indiciários” ou “indícios” “são fatos que permitem uma conclusão sobre um fato principal por meio de uma regra de Indício não é sinônimo de presunção, como alguns entendem: é a circunstância ou antecedente que autoriza a fundar uma opinião acerca da existência de determinado fato, ao passo que **presunção** é o efeito que essa circunstância ou antecedente produz, no ânimo do julgador, quanto à existência do mesmo fato. [grifo nosso]*

Tendo em vista o exposto, compreende-se que Indício é uma circunstância que ocorre por meio de um fato. Circunstância tal que indica, mostra, conduz a um possível crime, assim, se indica o crime deve ser considerado também como meio de prova. Dessa forma, os indícios versam sobre uma determinada circunstância comprobatória de um objeto jurídico.

Vale destacar o entendimento de SANTI que ensina que

Há muito tempo goza de pleno prestígio a tese segundo o qual o lançamento tributário apresenta eficácia declaratória. A base dessa teoria está no senso comum dos juristas de que a norma tributária incide sobre o suporte fático (fato social bruto), **produzindo o fato jurídico tributário, que institua a obrigação tributária**. Em suma, a norma incide sobre o fato e juridiciza-o, **fazendo nascer a obrigação tributária**. Nesse sentido, no lançamento declara-se a relação que já nasceu com a ocorrência do fato jurídico tributário.<sup>94</sup> [grifo nosso]

---

<sup>93</sup>LENART, André. Indícios e sua suficiência para a condenação. Disponível em: <http://reservadejustica.wordpress.com/2008/09/02/indicios-e-sua-suficiencia-para-a-condenacao/>. Acesso em: 03.08.2012.

<sup>94</sup>SANTI, Eurico Marcos Diniz. op. cit. p. 43-44.

Assim, a existência de indício é o suficiente para lastrear tanto uma investigação criminal como para lastrear um processo tributário. No Direito Penal, quando o fato ocorre surgem os indícios que passam a ter relevância com a devida “notícia criminis”. Já no direito tributário com quando o fato ocorre incide na norma, assim, surgem os indícios, a título de comparação, no direito tributário, que passam a ter relevância jurídica com a notificação do contribuinte, de onde se passará a analisar no sentido de constituir o crédito tributário (suposto crédito).

Dessa forma, defende-se neste estudo que da mesma maneira como se opera no direito penal também se opera no direito tributário acerca da existência ou não de indícios, para que possa ser instaurado um processo para se verificar da existência ou não de crime, ou crédito, no âmbito tributário.

Agora, é importante analisar a diferença do que vem a se constituir um crédito e lançar um crédito. O entendimento é que existe a “constituição” do crédito tributário por meio do lançamento, sendo este o último ato que põe fim a constituição do crédito tributário. .

Cumprir lembrar que a constituição de algo implica em “Compor um todo com elementos diversos: estes projetos constituem um sistema coerente. Organizar, formar: constituir uma sociedade, um governo. Formar a essência, a base de uma coisa”<sup>95</sup>, diferente de lançamento, que significa “s.m. Ato de lançar.(...) Dir. Ato de juiz declarando que a parte não pode apresentar em juízo um documento qualquer por ter expirado o prazo para isso.Com. Ação de escriturar uma verba em livro apropriado.”<sup>96</sup> Sendo assim, o crédito tributário, ou seja, o susposto crédito ou crédito provisório, somente se perfaz por meio do lançamento, sendo este o ato de confirmação pré liminar, posto que a confirmação definitiva ocorre somente com o pagamento ou com o trânsito em julgado favorável a receita. Tudo isso, de certo, pelo fato de

---

<sup>95</sup>Dicionário de Português. Disponível em: <http://www.dicio.com.br/constituir/>. Acesso em: 10/01/2013.

<sup>96</sup>Idem

constituir algo ser diferente de lançar. Uma coisa é constituir outra coisa é lançar.

Compreende-se que o crédito tributário se constitui com o lançamento, ou melhor dizendo, que o crédito provisório (suposto crédito) se constitui com o lançamento, e se confirma com o pagamento ou trânsito em julgado a favor do fisco, de forma que se o trânsito em julgado não for favorável ao fisco não existira crédito, pois não será confirmado.

Note a lição de HARADA:

Se o sujeito passivo atender à notificação e promover o **pagamento** da quantia exigida, **extingue-se definitivamente o crédito tributário**. Se o sujeito passivo **opuser resistência à pretensão** do fisco apresentando **impugnação ao auto de infração instaura-se o processo administrativo tributário como meio de solução da lide.**<sup>97</sup> [grifo nosso]

Assim, abrem-se ao contribuinte duas alternativas: a primeira é efetuar o pagamento do montante exigido (extinguindo-se o crédito tributário, nos termos do artigo 156, I CTN); a segunda é impugnar o lançamento (instaurando-se o processo administrativo tributário ou judicial, conforme artigo 145 I, CTN).

Portanto, nota-se que o crédito tributário quando da notificação de um contribuinte pelo fisco, este deve dizer que existe contra ele um “crédito constituído: suposto crédito, ou crédito provisório”, compreende-se que para que o crédito provisório seja tido como definitivo, este depende de outro ato futuro, que pode ser o pagamento ou o trânsito em julgado a favor do fisco.

O que constitui o crédito provisório é o lançamento, mas deve ser confirmado, enquanto isso não ocorre deve ser chamado de crédito provisório, ou de suposto crédito tributário.

---

<sup>97</sup> HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo Musumeci. Crimes Contra a Ordem Tributária. São Paulo: Atlas, 2012. p. 82.

Para tanto, vale expor as formas de extinção do crédito tributário, art. 156 do CTN, *in verbis*:

*CTN, Art. 156. Extinguem o crédito tributário:*

*I – o pagamento;*

*II – a compensação;*

*III – a transação;*

*IV – remissão;*

*V – a prescrição e a decadência;*

*VI – a conversão de depósito em renda;*

*VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;*

*VIII – a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;*

*IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;*

*X – a decisão judicial passada em julgado.*

*XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.*

*Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.*

Ocorre que existe discussão na doutrina acerca do rol do art. 156 do CTN, se ele é taxativo ou não. Há autores que entendem que o rol não é taxativo; outros entendem que sim, pelo fato de alguns casos de extinção não estarem elencados no art. 156 do CTN. Mas não é esse o objeto de estudo em questão no momento.

Ainda em que pese o pagamento e o trânsito em julgado estarem no rol das hipóteses de extinção do crédito, ainda assim podem ser considerados meios de afirmação definitiva do crédito pelo fato de o sujeito passivo ter como opção o pagamento ou impugnação, sendo que esta se desdobra em processo e depois em trânsito em julgado.

Uma coisa é forma de extinção do crédito outra é a sua constituição. O art. 156 delinea as formas de extinção, enquanto o art. 145, define a provisoriedade do crédito em seu inciso I, pois, assim, fica fácil perceber que o crédito é provisório, posto que ainda pode ser atacado, ou seja, impugnado, não aceito pelo contribuinte (sujeito passivo), *in verbis*:

art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:  
I - impugnação do sujeito passivo;  
II - recurso de ofício;  
III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo

Portanto, vale afirmar, que não há que se falar em crédito tributário com o lançamento da forma como é entendido, devendo este ser operado tão somente após o pagamento ou o trânsito em julgado favorável ao fisco, pois, desta forma, caracteriza-se o crédito em favor da fazenda. Ao mesmo tempo em que o art. 156 do CTN define as forma de extinção do crédito, em seu rol, implicitamente, torna-o definitivo também. Ainda, há que se acrescentar que o inciso X do referido artigo, menciona apenas o trânsito em julgado, mas não esclarece nada a respeito do trânsito em julgado com sentença favorável à receita, por essa razão, entende-se que inciso X não deve ser considerado para tal desiderato.

É preciso considerar que ao passo que se extingue o crédito tributário com o pagamento, implicitamente o contribuinte, se aceita pagar, é porque confirma, aceita o que lhe foi imposto pela fazenda, então, confirma-se o crédito em definitivo e o extingue num só ato. Frisa-se, mais uma vez, que se o crédito já fosse definitivo **ele não poderia ter sua validade sujeita a contestação.**

Pelo exposto, nota-se que não há como executar a pena de um criminoso se não há crime, da mesma forma, não há como dizer que existe um crédito se ainda não se sabe se ele foi confirmado por meio de pagamento ou transito em julgado favorável a receita.

Cumpré lembrar o entendimento de Harada a respeito da constituição do crédito tributário:

Ora, a decisão administrativa **não tem o condão de constituir o crédito que já estava constituído** nos termos dos artigos 142 e 145 do CTN. Essa decisão tem o condão apenas de **desconstituir o crédito tributário** extinguindo-o (art. 156, IX do CTN) caso o lançamento tenha incorrido em alguma irregularidade formal ou material. [grifo nosso].

Importante concordar com o jurista quando ele entende pela desconstituição do crédito, que entende-se aqui, como crédito provisório, pois, se o crédito não for confirmado, deverá ser desconstituído o ato de constituição do crédito, e não o crédito, pois este não se tornou definitivo, então não há que se falar em crédito.

Diante do exposto, salienta-se que o crédito tributário é constituído apenas após lançamento, e confirmado após o pagamento ou após o trânsito em julgado com decisão favorável ao fisco. Logo, o ato de lançar um tributo implica em um crédito tributário sujeito a confirmação (suposto crédito tributário).

Após o lançamento, isso significa que já foi “identificada” uma suspeita de tributo (crédito tributário), que se for pago se confirma o crédito, pois assim, entende-se que o sujeito passivo reconhece um tributo contra ele, neste momento o tributo se torna definitivo, ou seja, concretizado automaticamente junto com o pagamento.

## 2.5 DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Para melhor compreensão da temática abordada, faz-se necessário esclarecimento de conceitos de Direito Penal, uma vez que os crimes contra a ordem tributária são apenas ramo específico do direito penal.

Inicialmente será abordada a classificação dos delitos quanto à exigência ou não do resultado naturalístico e natureza para a sua consumação, para, posteriormente, serem abordados os tipos penais próprios da lei federal nº 8.137/90, indicando as características pertinentes a cada um.

### 2.5.1. DA CLASSIFICAÇÃO DOS DELITOS QUANTO AO RESULTADO NATURALÍSTICO PARA SUA CONSUMAÇÃO

Rogério Greco sustenta que “o **fato típico** é composto pela **conduta** (comissiva ou omissiva; dolosa ou culposa), de um **resultado**, do **nexo causal** entre a conduta e o resultado, e pela **tipicidade penal** (formal e conglobante)”[grifo nosso].<sup>98</sup>

Dessa forma, faz-se necessário esclarecimentos a respeito do conceito e significado de resultado naturalístico. Nesse sentido, o Código Penal descreve o seguinte no art. 13: "**O resultado, de que depende a existência do crime**, somente é imputável a quem lhe deu causa. Considera-se causa a ação ou omissão sem a qual o resultado não teria ocorrido". [grifo nosso] .

Para o autor, o nexo causal, ou relação de causalidade

é aquele elo necessário que une a conduta praticada pelo agente ao resultado por ela produzido. Se não houve esse vínculo que liga o resultado à conduta levada a efeito pelo agente, não se pode falar em relação de causalidade e, assim, tal resultado não poderá ser

---

<sup>98</sup>GRECO, Rogério. Curso de Direito Penal Parte Geral. 6º ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006. p. 227.

atribuído ao agente, haja vista não ter sido ele o seu causador.<sup>99</sup>

Ao interpretar o artigo supra, Rogério Greco esclarece que

[...] Há crimes que possuem **resultados naturalísticos**, ou seja, aqueles que causam uma modificação no mundo exterior. Outros, contudo, são incapazes de produzir tal resultado porque nada modificam externamente que seja passível de percepção pelos nossos sentidos. Embora nem todos os crimes produzam um resultado naturalístico, todos, entretanto, produzem um **resultado jurídico**, que pode ser conceituado como **a lesão ou perigo de lesão** ao bem juridicamente tutelado pela lei penal.<sup>100</sup>[grifo nosso]

Em razão do exposto, depreende-se que relação de causalidade, de acordo com a redação do art. 13 do código Penal, abrange tanto os crimes de resultado naturalístico quanto os de resultado jurídico.

Greco acrescenta que “quando o caput do art. 13 inicia sua redação dizendo que “o resultado, de que depende a existência do crime”, quer se referir ao resultado naturalístico, e não somente ao resultado jurídico.”<sup>101</sup> O autor ainda se refere à relação de causalidade “àquele vínculo entre a conduta do agente e o resultado naturalístico”. Ronaldo Tanus Madeira citado por Greco ensina que a relação de causalidade encontra-se “limitada aos delitos materiais, o nexos causal não tem sentido em relação aos delitos de simples atividade, bem como os omissivos próprios”<sup>102</sup>

Importante observar o entendimento contrário de Luiz Flávio Gomes citado por Greco. Para ele, “o art. 13 do Código Penal se aplica a todas

---

<sup>99</sup>GRECO, Rogério. Curso de Direito Penal Parte Geral. 6º ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006. p. 228.

<sup>100</sup>GRECO, Rogério. op. cit. p. 228.

<sup>101</sup>Idem, p. 228.

<sup>102</sup>Idem, p. 228

as infrações penais, independentemente da sua natureza”.<sup>103</sup> O autor defende que

Não existe crime sem resultado, diz o art. 13. A existência do crime depende de um resultado. Leia-se: todos os crimes exigem um resultado. Se é assim, pergunta-se: qual resultado é sempre exigido para a configuração do crime? Lógico que não pode ser o resultado natural (ou naturalístico ou típico), porque esse só é exigido nos crimes materiais. Crimes formais e de mera conduta não possuem ou não exigem resultado (natural). Consequentemente, o resultado exigido pelo art. 13 só pode ser o jurídico. Este sim é que está presente em todos os crimes. **Que se entende por resultado jurídico?** É a ofensa ao bem jurídico, que se expressa numa lesão ou perigo concreto de lesão. Esse resultado jurídico possui natureza normativa (é um juízo de valor que o juiz deve fazer em cada caso para verificar se o bem jurídico protegido pela norma entrou no raio de ação dos riscos criados pela conduta).<sup>104</sup> [grifo nosso]

Para o autor Harada:

O resultado naturalístico é a modificação do mundo exterior causada pelo comportamento humano, sem a necessidade de um juízo de valor ou de apreciação normativa para concluir-se pela sua ocorrência. Sob o aspecto jurídico ou normativo, resultado é a ofensa ao interesse tutelado pelo tipo penal. É por isso que o resultado jurídico ocorre não apenas nos crimes materiais, mas também nos crimes formais.”<sup>105</sup>

Diante do exposto, percebe-se que os delitos podem ser classificados de acordo com a existência ou não de modificação no mundo dos fatos.

Harada leciona que “Diversas são as classificações dos crimes trazidas pela doutrina, sendo que sua variação se estabelece conforme o elemento classificatório”. Sem levar a exaustão, o autor classifica os crimes,

---

<sup>103</sup>GRECO, Rogério. op. cit. p. 228

<sup>104</sup>Idem, p. 228-229.

<sup>105</sup>HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo Musumeci. Crimes Contra a Ordem Tributária. São Paulo: Atlas, 2012. p.119-220.

quanto a conduta, quanto ao evento, quanto a titularidade da ação penal.  
Veja:<sup>106</sup>

#### **Quanto à conduta:**

- a) Crimes omissivos – “Se o tipo penal contiver como verbo nuclear uma conduta negativa, por exemplo, “deixar de fazer”, estaremos diante de uma omissão”.<sup>107</sup>
- b) Crimes comissivos \_ “se o tipo penal contiver uma conduta positiva, [...], exemplo, “matar”.<sup>108</sup>
- c) Crime comissivos por omissão \_ ocorre quando “o legislador descreve uma conduta positiva, mas o agente pratica tal crime por omissão, nas hipóteses previstas no art. 13, § 2º do CP, [...]” e, “verificável apenas quando há o dever jurídico imposto ao agente de evitar a ocorrência do resultado, quando possível fazê-lo”, e acrescenta que “é em razão da omissão do garante que se concretiza o resultado”.<sup>109</sup>
- d) Crimes omissivos por ação \_ “A regra é que o tipo penal omissivo seja praticado por omissão, mas nada impede que seja praticado por ação, hipótese em que receberá a classificação de crime omissivo por ação, ou comissivo impróprio.”<sup>110</sup>

#### **Quanto ao evento:**

- a) Crimes de lesão ou perigo:

---

<sup>106</sup>HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo Musumecci.op.cit. p. 117.

<sup>107</sup>Idem, p.117.

<sup>108</sup>Idem, p.117.

<sup>109</sup>Idem, p. 118

<sup>110</sup>Idem, p. 118.

- Lesão ou dano \_ consuma-se “com a efetiva lesão ao bem jurídico”.<sup>111</sup>
- Perigo \_ neste, “basta a mera exposição, a simples possibilidade de lesão ao bem juridicamente protegido.” Assim, “há a consumação do crime apenas com a possibilidade de dano, como ocorre no crime de perigo de contágio venéreo, entre outros.” Este crime pode ser subdividido em:<sup>112</sup>
  - 1) Perigo concreto \_ “depende de prova”. É caracterizado “quando comprovada a existência de perigo concreto, devendo ser demonstrado que a conduta praticada efetivamente expôs o bem jurídico a perigo, não se admitindo qualquer presunção nesse sentido.”<sup>113</sup>
  - 2) Presumido ou abstrato \_ é “aquele cujo perigo é presumido pela lei. Trata-se de presunção absoluta, sem necessidade de ser provado e decorre da própria conduta”.<sup>114</sup>
  - 3) Perigo individual \_ “expõe a risco de ocorrência do dano o interesse de uma única pessoa ou de um limitado número de pessoas, mas sempre determinadas”.<sup>115</sup>
  - 4) Perigo coletivo ou comum \_ “expõe a perigo de dano interesses jurídicos de indeterminado número de

---

<sup>111</sup>HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo Musumecci.op.cit. p.118.

<sup>112</sup>Idem, p. 118.

<sup>113</sup>Idem, p. 119.

<sup>114</sup>Idem, p. 119.

<sup>115</sup>Idem, p. 119.

pessoas, como ocorre com os crimes contra a incolumidade pública.”<sup>116</sup>

5) Pluriofensico \_ conforme denomina Paulo José da Costa Junior, citado por Harada, é “hipótese em que se verifica o dano efetivo ou a exposição a perigo de mais de um bem jurídico”, assim, há “uma pluralidade de bens protegidos pela norma penal, como ocorre com a extorsão mediante sequestro”.<sup>117</sup>

b) Crimes materiais ou formais \_ são diferenciados pela doutrina em razão do **resultado**, que ocorrem sob dois aspectos: o naturalístico e o jurídico, como já debatido anteriormente.

- Materiais \_ “o tipo descreve a conduta e o resultado dela decorrente, exigindo a sua ocorrência para a consumação do delito, necessária, portanto, alteração no mundo dos fatos para a consumação do crime.”<sup>118</sup>
- Formais \_ são aqueles cuja consumação independe da ocorrência do resultado, embora este venha previsto no tipo, juntamente com a conduta, por isso, a doutrina denomina estes crimes de consumação antecipada, ou seja, o crime consuma-se com a realização da conduta descrita no tipo penal, sendo que o resultado eventualmente ocorrido é hipótese de exaurimento do crime, podendo influir na dosimetria da pena.”<sup>119</sup>

---

<sup>116</sup>HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo Musumecci.op.cit. p. 119.

<sup>117</sup>Idem, p. 119.

<sup>118</sup>Idem, p.120.

<sup>119</sup>Idem, p. 120.

- Mera conduta \_ “cujo tipo não faz qualquer referência ao resultado, apenas descrevendo a conduta. Praticada esta, o crime está consumado.”<sup>120</sup>

c) Crimes instantâneos ou permanente \_ quando ao momento consumativo

- Instantâneos \_ a consumação do crime de dá “num determinado instante, sem continuidade no tempo”.<sup>121</sup>
- Permanentes \_ neste, a consumação “é prolongada, protrae-se no tempo, conforme a vontade do agente que realiza o crime.” E, “cessará a consumação quando esta for a vontade do agente.”<sup>122</sup>
- Instantâneo de efeitos permanente \_ “não se confundem com o crime permanente. Enquanto este último é de consumação prolongada no tempo, conforme a vontade do agente, aquele é de consumação instantânea, mas com resultado irreversível”, ou seja, “a alteração no mundo fenomênico é permanente”.<sup>123</sup>

d) Crimes simples ou complexos:

- Simples \_ “se reunir em sua tipificação uma única conduta criminosa, como ocorre no homicídio, que retrata uma única conduta típica, a de matar alguém.”<sup>124</sup>

---

<sup>120</sup>HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo Musumeci.op.cit. p. 120.

<sup>121</sup>Idem, p. 120.

<sup>122</sup>Idem, p. 120.

<sup>123</sup>Idem, p. 120.

<sup>124</sup>Idem, p. 120.

- Complexo \_ “apresenta-se como sendo o resultado da reunião de mais de uma conduta típica. Por isso se fala em fusão de dois ou mais tipos penais para a formação do crime complexo.” Damásio citado por Harada discorre que “É da reunião de mais de uma figura típica que o legislador forma um terceiro tipo penal”.<sup>125</sup>
- e) Crime progressivo \_ este, “por sua vez, também decorre da reunião de tipos penais, mas autônomos, ou seja, o agente, no mesmo contexto, pratica mais de um crime.” Vale lembrar que “Não se trata de concurso de crimes, pois o que ocorre, neste caso, é a denominada escalada criminosa, ou crime progressivo, verificado no caso concreto quando o agente, buscando alcançar a produção de um resultado mais grave, pratica crime menos grave, ficando este absorvido por aquele. É o que ocorre, por exemplo, com o crime de homicídio quando antes de consumá-lo o agente agride a integridade física da vítima, provocando-lhe lesões corporais. Responderá ele apenas pela prática do homicídio.”<sup>126</sup>

Já Greco é partidário de que a relação de causalidade, conforme a redação do art. 13 do CP, somente se faz necessária em crimes materiais, “cuja conduta prevista no tipo produz um resultado naturalístico, perceptível através dos nossos sentidos”. Acrescenta, ainda, que “tal nexa inexistirá naquelas outras em que o resultado não produza modificação externa alguma”. Por essa razão, o autor aponta a relação de causalidade nos seguintes crimes, assim definidos:

**1) Os delitos materiais ou causais** \_ “são aqueles em que a lei penal prevê expressamente em suas disposições uma conduta e um resultado naturalístico. Dessa maneira, este crime apenas restará consumado quando ocorrer efetivamente a mudança no mundo exterior.” A título de exemplo vale

---

<sup>125</sup>HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo Musumecci.op.cit. p. 120.

<sup>126</sup>Idem, p. 121.

citar o homicídio, disposto no art. 121 do Código Penal, que: "Matar alguém: Pena – Reclusão, de seis a vinte anos". Assim, para que o crime se concretize, ou seja, para que se consume, será necessária a morte da vítima.

**2) Formais, de consumação antecipada ou de resultado cortado** \_ “o tipo prevê, de igual modo, tanto a conduta, quanto o resultado naturalístico. Ocorre que, para a consumação do delito, apenas a ação ou omissão humana voluntária são necessárias, sendo irrelevante, assim, a modificação no mundo dos fatos. Esta, caso venha a acontecer, será considerada um mero exaurimento.”.

A título de exemplo por citar o **crime de extorsão, estabelecido no art. 158, Código Penal**: "Constranger alguém, mediante violência ou grave ameaça, e com o intuito de obter para si ou para outrem indevida vantagem econômica, a fazer, tolerar que se faça ou deixar fazer alguma coisa". O Superior Tribunal de Justiça, inclusive, editou a súmula 96, que o caracteriza como delito formal: "O crime de extorsão consuma-se independentemente da obtenção da vantagem indevida".

Nesse crime, caso a vantagem venha a existir, será considerada mero exaurimento do crime.

**3) infrações de mera conduta ou de simples atividade** se “atêm a descrever a conduta do agente criminoso, sequer chegando a prevê o resultado naturalístico. O delito de ato obsceno (CP, art. 233) pode ser citado, ilustrativamente.

## **2.6 DA LEI 8.137/90 \_ ART. 1º E A DEFINIÇÃO DOS DELITOS \_ QUANTO AO RESULTADO**

O Estado, criado com a finalidade de alcançar o bem comum, possui instrumentos e meios para viabilizar a ação do Estado. Dessa forma, a Constituição Federal confere aos entes públicos, poder de tributar. Por meio

desse poder, os entes públicos, por meio de seus agentes, arrecadam dos cidadãos \_ contribuintes \_ os recursos financeiros necessários exigidos para a persecução dos serviços públicos.

Assim, constata-se a importância do Direito Tributário para o regular funcionamento do Estado, ou seja, o Estado Democrático de Direito.

Fernanda Pedreira Fernandes entende que “os interesses difusos e transindividuais de toda uma comunidade são tutelados por este diploma legal, uma vez que, ao sonegar, deixa o contribuinte de entregar ao Estado os recursos necessários para a prestação dos serviços exigidos pela nação.”<sup>127</sup>

Bitencout citado por Fernandes ensina que o “legislador de 1940 buscou proteger a Administração Pública dos crimes cometidos por seus servidores, ou particulares, tendo como objetivo precípuo a busca da moralidade e a probidade administrativa,”<sup>128</sup> e, assim, “protegendo a sua respeitabilidade, bem como sua integridade e de seus funcionários.”<sup>129</sup>

Porém, a autora acrescenta que “naquele período, quando da edição do Estatuto Repressivo, não havia Lei específica que tratasse dos crimes contra a ordem tributária.”<sup>130</sup> Pois “Todos os crimes com as mesmas características eram abordados pelo Código Penal no capítulo referente aos Crimes contra a Administração Pública.”<sup>131</sup> Nesse sentido, Marcelo Marambaia citado por Fernandes, esclarece:

Este diploma legal, por seu turno, embora não contenha capítulo específico sobre crimes fiscais ou contra a ordem

---

<sup>127</sup> FERNANDES, Fernanda Pedreira. Crime de Descaminho: natureza tributária e suas principais repercussões jurídicas. Disponível em: <[HTTP:WWW.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id\\_dh=5583](http://WWW.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=5583)> Acesso em 15.08.2012.

<sup>128</sup> Idem

<sup>129</sup> Idem

<sup>130</sup> Idem

<sup>131</sup> Idem

tributária, identificou, também, outras condutas comissivas ou omissivas que podem implicar supressão ou diminuição de tributos, configurando efetivos meios de lesão à Fazenda Pública, a exemplo dos crimes de falsidade ideológica (art. 299) e uso de documento falso (art. 304).<sup>132</sup>

Entretanto, “Somente em 1965 fora editada a Lei 4.729, que segundo Xavier de Albuquerque (ex-Presidente do STF), *conferiu cidadania e positividade ao nosso Direito Penal Tributário*, definindo as condutas consideradas como crime de sonegação fiscal.”<sup>133</sup>

Desta feita, “A criação dessa nova lei se deu exatamente no período da Ditadura Militar. Esse período foi marcado pelo aumento da sonegação fiscal e majoração da carga tributária.”<sup>134</sup> E continua a autora, que os “ Militares buscavam aumentar a arrecadação do Estado a fim de custear reformas sociais, numa tentativa de justificar o golpe militar para a tomada do poder.”<sup>135</sup>

Fernandes acrescenta que “o surgimento da referida Lei não alterou a tipificação do crime de Descaminho, manteve-o como um crime contra a Administração Pública, modificando apenas os §§ 1º e 2º e acrescentando o §3º ao artigo 334 do CP”<sup>136</sup> E que, “Findo o período ditatorial, e objetivando frear ainda mais a sonegação fiscal, o Estado, em 27/12/1990, edita a Lei 8.137. Apesar de estar vigendo o Estado de Direito, o país passava por uma crise econômica e social calamitosa,”<sup>137</sup> como aponta Juary Silva citado por Fernandes:

Significativamente que o embrião legislativo do Direito Penal Tributário tenha surgido no Brasil em dois períodos de exceção: com a Lei 4729/65, sob o guante do AI-1, que se superpunha à Constituição [...]; com a Lei 8137/90, quando, a

---

<sup>132</sup>FERNANDES, Fernanda Pedreira. Crime de Descaminho: natureza tributária e suas principais repercussões jurídicas. Disponível em: <[HTTP:WWW.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id\\_dh=5583](http://WWW.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=5583)> Acesso em 15.08.2012.

<sup>133</sup>Idem

<sup>134</sup>Idem

<sup>135</sup>Idem

<sup>136</sup>Idem

<sup>137</sup>Idem

despeito da aparente vigência do Estado de Direito, o país atravessava séria crise institucional, máxime nos campos econômico e psicossocial, após o desastroso plano econômico editado em março de 1990, que implicou, de fato, em estabelecer a lei marcial no domínio econômico, sem abolir a Constituição.<sup>138</sup>

A Lei 8.137/90 definiu “os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, buscou-se compilar todos os crimes Tributários em um único Estatuto.”<sup>139</sup> Assim, a “nova Lei, além de cominar penas mais severas aos delitos, como reclusão e detenção, abordou não só o crime de sonegação fiscal, tratado pela Lei 4.729, como também incluiu novos tipos até então inexistentes, a exemplo do art. 2º, V.”<sup>140</sup>

Porém, segundo a autora,

a nova Lei dos crimes Tributários não cuidou do Descaminho e do Contrabando, permanecendo apenas a alteração anterior, feita pelo artigo 5º da lei 4729 ao artigo 334 do CP. Ou seja, o crime de descaminho continuou inserido no Código Penal, sendo tratado de forma mais rígida que os demais crimes tributários de sonegação fiscal, ora abarcados pela Lei 8.137/90.<sup>141</sup>

Por fim, a autora ensina

que o Estado, em uma posição mais enérgica, utiliza-se cada vez mais do Direito Penal para intervir e resguardar o seu domínio econômico, aplicando sanções mais rígidas aos contribuintes, inclusive com a própria privação da liberdade, mesmo sendo a liberdade uma cláusula pétrea protegida pela nossa Constituição Federal.<sup>142</sup>

A Lei Federal nº 8.137/90, com sua criação, criminalizou alguns ilícitos tributários, colocando-os sob a proteção do Direito Penal.

---

<sup>139</sup> FERNANDES, Fernanda Pedreira. Crime de Descaminho: natureza tributária e suas principais repercussões jurídicas. Disponível em: <HTTP:WWW.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id\_dh=5583> Acesso em 15.08.2012.

<sup>140</sup> Idem .

<sup>141</sup> Idem

<sup>142</sup> Idem

Tal lei foi editada em razão de tais crimes serem altamente relevantes, posto que “o bem jurídico tutelado” pela norma penal, segundo Harada, é “**é o erário em geral**. Visa assegurar a efetiva realização das receitas tributárias federais, estaduais, distritais e municipais, fontes regulares da receita pública, indispensáveis ao cumprimento dos fins do Estado.”[grifo nosso]<sup>143</sup> Por essa razão, atribuir-lhes uma reprimenda maior.

Harada observa que o sujeito ativo dos crimes tipificados no artigo 1º da Lei 8.137/90

Tanto pode ser o contribuinte (pessoa que tenha relação direta e pessoal com a situação configuradora do fato gerador da obrigação tributária), como o responsável tributário (pessoa que sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorre de expressa exposição legal em virtude de sua vinculação indireta com ao situação configuradora do fato gerador do tributo). Um terceiro, eventualmente, poderá ser o agente ativo do crime na condição de partícipe.<sup>144</sup>

E continua que o sujeito passivo “É qualquer pessoa jurídica de direito público interno componente da Federação, titular do tributo que o agente pretende suprimir ou reduzir”.<sup>145</sup>

O art. 1º da Lei dos Crimes contra o ordem tributária, Lei nº 8.137/90, dispõe que:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária **suprimir ou reduzir** tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

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

---

<sup>143</sup>HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo Musumecci. op. cit. p. 212-213.

<sup>144</sup>Idem, p. 213.

<sup>145</sup>Idem, p. 213.

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.[grifo nosso]

Conforme citado, o art. 1º da referida lei possui cinco incisos que devem ser interpretados de acordo com o caput do artigo \_ ou seja, “**suprimir ou reduzir** tributo, ou contribuição social e qualquer acessório.” Assim, dever ser: suprimir ou reduzir de acordo com a conduta dos incisos I, II, III, IV, V do referido artigo. Harada afirma que os crimes deste artigo “Sem a **supressão ou a redução** de tributo ou de seu acessório, não há que se cogitar de crime de sonegação fiscal”<sup>146</sup>. [grifo nosso]. Ou seja, o crime não se consuma.

Cumpra observar que sonegação é a fraude empregada.

Importante lembrar que os crimes tributários são plurissubsistentes, “isto é, são necessárias mais de uma ação ou omissão para que o delito se tenha por consumado, à luz do que prescreve o art. 4º do Código Penal: “*considera-se praticado o crime no momento da ação ou omissão, ainda que outro seja o momento do resultado*”. E continua que “Não basta que o agente tenha adulterado o valor de uma nota fiscal com o intuito de reduzir, por exemplo, o ICMS.” Ainda é “preciso que o valor daquela nota esteja escriturado no livro fiscal, comunicado à repartição fiscal competente o montante do imposto devido no mês, por meio de documento próprio ou de

---

<sup>146</sup>HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo Musumeci. Crimes Contra a Ordem Tributária. São Paulo: Atlas, 2012. p. 213.

arquivo magnético.” Continua que “É preciso, ainda, que ocorra o vencimento do imposto sem o pagamento da diferença resultante da adulteração da nota fiscal.<sup>147</sup>

Dessa forma, será feita uma breve exposição dos crimes deste artigo, que será pautado no entendimento de Harada.

**“I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias”**. Este inciso “criminaliza duas condutas: a omissiva, consistente na falta de informações essenciais à configuração do fato gerador de obrigação tributária, e a comissiva, consistente na prestação de informações, porém, de forma diferente dos fatos efetivamente ocorridos. [...] Contudo, para a caracterização do crime de sonegação fiscal não basta a omissão ou a falsa informação. É preciso que essas condutas, omissiva ou comissiva impliquem a supressão ou redução tributária.”<sup>148</sup>

O autor acrescenta que “a prestação de declaração falsa, sem implicar redução ou supressão de tributo, configura em tese crime de falsidade ideológica previsto no art. 299 do Código Penal. Na falsidade ideológica, ao contrário da material, não há modificação das características originais do documento mediante emendas, rasuras, substituições de palavras ou números etc. Na falsidade ideológica, o vício *“incide sobre as declarações que o objeto material deveria possuir, sobre o conteúdo das ideias”*.<sup>149</sup>

O autor exemplifica que “uma declaração firmada de próprio punho em um documento formalmente perfeito, sem rasuras, borrões ou emendas, porém, contendo ideias que não traduzem a realidade dos fatos ocorridos, narrados que estão de forma distorcida”. Dessa forma, conclui que “A falsidade a que alude o inciso I sob comento só pode ser a de natureza ideológica,” posto que “as declarações são prestadas pelo próprio sujeito passivo de obrigação tributária. Se assim é, não faria sentido o próprio

---

<sup>147</sup>HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo Musumecci.op.cit. p. 214.

<sup>148</sup>Idem, p. 217-218.

<sup>149</sup>Idem, p. 220.

declarante cometer falsidade material, rasurando ou modificando textos que ele mesmo escreveu.”<sup>150</sup>

**II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal** \_ o crime tem como elemento nuclear “suprimir ou reduzir tributos mediante fraude à fiscalização, inserindo elementos inexatos ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal”.<sup>151</sup> “Normalmente, a legislação tributária de cada tributo estabelece os documentos e livros fiscais obrigatórios.” Dentre o documentos fiscais, sobressai-se, pela sua importância e relevância jurídica a nota fiscal, a tradicional emitida manualmente, ou a nota fiscal eletrônica (NF-e).<sup>152</sup>

“A conduta tipificada no inciso legal sob comento é inserir elementos inexatos ou omitir operações de qualquer natureza em documentos e em livros fiscais. Inserir elementos inexatos significa inserir elementos que não correspondem à realidade fática. Como já o dissemos, a nota fiscal é de extrema relevância jurídica, porque o que nela estiver contido será transposto para os livros fiscais. Várias são as modalidades de fraude à fiscalização. Na prática, temos constatado, por exemplo, a fraude à fiscalização mediante o emprego da técnica de nota fiscal calçada, valor menor na via presa ao bloco destinada à exibição ao fisco.

A conduta omissiva de que cuida o inciso II, na verdade, já está abrangida pela tipificação do inciso I na parte que se refere à omissão de informações de forma genérica. Aqui o legislador cuidou de omissão específica nos documentos e livros fiscais de sorte a não gerar qualquer dúvida a respeito.”<sup>153</sup>

---

<sup>150</sup>HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo Musumeci.op.cit. p. 220.

<sup>151</sup>Idem, p. 221.

<sup>152</sup>Idem, p. 222

<sup>153</sup>Idem, p. 222.

### **III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável \_**

Segundo o autor, “De fato, nota fiscal, fatura, nota de venda etc. estão abrangidas pelo gênero documento fiscal. Contudo, quis o legislador dar proteção específica a esses documentos representativos de operações tributáveis que podem sofrer tanto a falsificação de natureza ideológica, como a falsificação de natureza material.”<sup>154</sup>

“O elemento nuclear do crime é, pois a supressão ou redução de tributo mediante a falsificação documental ou ideológica de documentos fiscais aí referidos. Faltando o requisito da supressão ou redução o crime passa a ser identificado como aquele previsto nos art. 298 e 299 do Código Penal, falsidade documental e falsidade ideológica, respectivamente.

No crime de sonegação fiscal, o falso não se mostra crime autônomo, mas meio relativo à prática do primeiro. Isso tem implicância na contagem do prazo prescricional, pois o crime de sonegação fiscal comina pena maior (reclusão de dois a cinco anos e multa).

A falsidade material, como já dissemos, consiste na modificação das características originais do documento mediante emendas, rasuras, substituição de palavras ou números etc. Na falsidade ideológica, o documento é formalmente perfeito, porém, o seu conteúdo expressa uma ideia falsa, não verdadeira.

Dessa forma, uma nota fiscal que retrata operação de compra e venda pode ter o seu valor alterado para mais ou para menos mediante substituição de um ou mais números. Da mesma forma o comerciante poderá emitir uma nota fiscal formalmente perfeita, contudo, inserindo um valor maior ou menor do que a realidade da operação mercantil pertinente. Ambas as condutas podem implicar redução tributária.

---

<sup>154</sup>HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo Musumecci.op.cit. p. 225-226.

Na prática, encontramos as seguinte condutas fraudulentas, como subfaturamento, nota fiscal “calçada”, nota fiscal “paralela”, outras modalidades.”<sup>155</sup>

**IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato \_**

“O elemento nuclear do crime de sonegação fiscal no caso é suprimir ou reduzir tributos mediante as condutas alternativas acima indicadas.

“Elaborar significa preparar gradualmente e com trabalho, no caso, um documento falso ou inexato, conforme Aurélio Buarque de Holanda Ferreira. A falsidade documental pode ser material ou ideológica.

“Distribuir” tem o sentido de destinar, de entregar, para diversas pessoas interessadas documento que saiba ou deva saber falso ou inexato para utilização no processo de redução ou supressão tributária.

Fornecer documento falso ou que deva saber falso significa entregar a determinada pessoa para utilizá-lo como expediente destinado a fraudar o fisco.

Emitir é o mesmo que expedir documento falso com o objetivo de suprimir ou reduzir tributos. É a falsificação material ou ideológica de uma nota fiscal, por exemplo.

Por fim, utilizar significa valer-se de um documento falso ou que deva saber falso par ao fim de reduzir ou suprimir tributo. Não é preciso que o agente tenha sido o autor da falsificação.

A falsificação material ou ideológica de documento, quando não resulta em supressão ou redução de tributo, caracteriza crime previsto nos art.

---

<sup>155</sup>HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo Musumeci. Crimes Contra a Ordem Tributária. São Paulo: Atlas, 2012. p. 226-228.

298 e 299 do Código Penal, da mesma forma que o uso de documento falso configura crime do art. 304 do mesmo Código.”<sup>156</sup>

“São várias as condutas incriminadas, mas, quando o mesmo agente que emite documento falso utiliza-o para fins de supressão ou redução tributária, ocorre um só crime. Não se caracteriza, no caso, concurso material ou concurso formal de crime. A falsificação é meio para se atingir o fim, que é a redução ou supressão do tributo mediante uso de documento falso”<sup>157</sup>.

“A falsificação ideológica consiste na emissão de nota “fria”, isto é, empresa fantasma ou daquele que já encerrou suas atividades para prática da sonegação fiscal, tem sido detectada com frequência, conforme demonstra a remansosa jurisprudência de nossos tribunais.”<sup>158</sup>

**V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação**

“Apesar do disposto na Súmula Vinculante 24 do STF adiante examinada, o elemento nuclear do crime continua sendo a supressão ou redução de tributo mediante omissão ou negativa em fornecer a nota fiscal ou documento equivalente, quando obrigatório, relativa a venda de mercadorias ou de serviços ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Estamos diante da norma penal em branco para verificar se o crime de sonegação de determinado tributo ocorreu, é preciso examinar a legislação tributária concernente ao tributo em questão para saber quais os documentos exigidos e quando e como devem ser apresentados.

---

<sup>156</sup>HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo Musumecci.op.cit. p. 234.

<sup>157</sup>Idem, p.235-236.

<sup>158</sup>Idem, p. 236.

Assim, conforme o caso, impõe-se o exame da legislação do IPI, do ICMS e do ISS, notadamente, que são impostos passíveis de sonegação fiscal por via de omissão de nota fiscal que registre as respectivas operações de industrialização, de circulação de mercadorias e de prestação de serviços. Obviamente, a omissão de nota fiscal ou emprego de nota fiscal falsa poderá, também, causar reflexo na área do imposto de renda, à medida que a omissão do registro das operações mercantis diminui a base de cálculo desse imposto.

159

---

<sup>159</sup>HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo Musumecci.op.cit.p.236.

## **CAPÍTULO 3 DA PRESCINDIBILIDADE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL COMO MAIS UM PRESSUPOSTO DE EFETIVAÇÃO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA**

### **3.1 DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA NA ORDEM JURÍDICO-CONSTITUCIONAL BRASILEIRA**

Com o fim da segunda guerra mundial todas as nações colocaram-se numa posição de preocupação com o ser humano devido as atrocidades cometidas na segunda guerra mundial. Diante dessa crueldade cometida a humanidade percebeu que o mundo ainda concebia a barbárie, apenas sendo vestida pela cultura mascando-se em uma neo-barbárie. As nações perceberam que providências precisavam ser tomadas para conter essa neo-barbárie e iniciaram uma ação de proteção ao homem por meio da Convenção de direitos humanos em 1948. A partir de então, diversas nações passaram a inserir em seus textos constitucionais o princípio da dignidade da pessoa humana.

No Brasil, com o fim do regime militar, o povo exigiu a restauração da democracia constitucional para ter suas liberdades garantidas, de modo que em 1988, foi promulgada a constituição democrática do Brasil, que colocou no seu artigo 1º, inciso III, a dignidade da pessoa humana como fundamento da República Federativa do Brasil, com isso, o princípio mor foi erigido à categoria de norma fundamental da constituição.<sup>160</sup>

A dignidade da pessoa humana passou a agregar valor jurídico quando foi positivada, sendo que a partir de então, a doutrina gravita em torno

---

<sup>160</sup>SARLET, Ingo Wolfgang. op. cit. p. 66.

do núcleo e incidência da dignidade da pessoa humana como fundamento da Constituição Federal. Sobre a importância do estudo do princípio da dignidade da pessoa humana muito bem discorre a esse respeito o professor Luís Roberto Barroso:

Logo após a Segunda Guerra Mundial, passou ele a figurar em documentos internacionais, como a Declaração dos Direitos Humanos (1948), e em Constituições como a italiana (1947), a alemã (1949), a portuguesa (1976) e a espanhola (1978). Na Constituição brasileira de 1988 vem previsto no art. 1º, III, como um dos fundamentos da República. [...] O princípio tem sido objeto, no Brasil e no mundo, de intensa elaboração doutrinária e de busca de maior densidade jurídica. Procura-se estabelecer os contornos de uma objetividade possível, apta a prover racionalidade e controlabilidade à sua utilização nas decisões judiciais.<sup>161</sup>

Assim, torna-se impossível imaginar a violação deste princípio mor. Como ainda sustenta o Professor, que “ele representa a superação da intolerância, da discriminação, da exclusão social, da violência, da incapacidade de aceitar o outro, o diferente, na plenitude de sua liberdade de ser, pensar e criar.”<sup>162</sup>

### **3.2 DA BREVE NOÇÃO SOBRE DIREITOS FUNDAMENTAIS E O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO**

Para Lenio Streck, a noção de Estado Democrático de Direito “está, pois, indissociavelmente ligado à realização dos direitos fundamentais”<sup>163</sup> edificados sobre o fundamento da dignidade da pessoa humana e, assim, a noção de princípios. “Os princípios constitucionais são o modo de superação

---

<sup>161</sup> BARROSO, Luís Roberto. op. cit. p.251.

<sup>162</sup> Idem, p. 252.

<sup>163</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 37.

do mundo das regras do positivismo. Nesse ambiente, pode-se afirmar que ocorre a emergência do neoconstitucionalismo, que resgata a “realidade perdida”, trazendo para dentro do direito os conflitos sociais e todos os demais elementos que não faziam parte, até então, das “preocupações do positivismo””.<sup>164</sup> Da passagem do Estado Liberal para o Social e depois deste para o Estado Democrático de Direito, pode-se afirmar, de acordo com as palavras de Streck que :

Por tudo isso, é possível sustentar que, no Estado Democrático de Direito, ocorre um sensível deslocamento de centro de decisões do Legislativo e do Executivo para o plano da justiça constitucional. Pode-se dizer, nesse sentido, que no Estado Liberal, o centro de decisão apontava para o Legislativo (o que não é proibido é permitido, direitos negativos); no Estado Social, a primazia ficava com o Executivo, em face da necessidade de realizar políticas públicas e sustentar a intervenção do Estado na economia; já no Estado Democrático de Direito, o foco de tensão se volta para o judiciário. Dito de outro modo, se com o advento do Estado Social e o papel fortemente intervencionista do Estado foco de poder/tensão passou para o Poder executivo, no Estado Democrático de Direito há uma modificação desse perfil. Inércias do Executivo e falta de atuação do Legislativo passam a poder ser supridas pelo Judiciário, justamente mediante a utilização dos mecanismos jurídicos previstos na Constituição que estabeleceu o Estado Democrático de Direito. Isso, à evidência, exigirá um controle das decisões judiciais e dos julgadores. Afinal, se é inexorável que alguém tenha que decidir e se é inexorável o crescimento das demandas por direitos (fundamentais-sociais, principalmente) e com isso aumente o espaço de poder da justiça constitucional, parece evidente que isso não pode vir a comprometer um dos pilares sustentadores do paradigma neoconstitucionalista: a democracia.<sup>165</sup>

Assim, no que tange ao Estado Democrático de Direito “a lei (Constituição) passa a ser uma forma privilegiada de instrumentalizar a ação do Estado na busca do desiderato apontado pelo texto constitucional, entendido

---

<sup>164</sup>STRECK, Lenio Luiz. op. cit. p. 253.

<sup>165</sup>Idem, p. 52.

no seu todo dirigente-principiológico.”<sup>166</sup> Tornando-se os princípios, o meio de concretização de justiça.

Diante das idéias trazidas com o neoconstitucionalismo, a jurisdição constitucional passou a ser instrumento essencial para a realização dos fins colimados no Estado Democrático de Direito, que tem o escopo principal de promover o bem **comum** através da aplicação da lei ao caso concreto. Para isso, a jurisdição constitucional utiliza-se da hermenêutica constitucional que, por meio de seus métodos de interpretação, desempenha hoje relevante função na interpretação dos direitos fundamentais e do conteúdo da dignidade da pessoa humana para o caso concreto. Sobre a importância da jurisdição e dos valores do sistema, expõe Vander Ferreira de Andre que:

[...] a evolução da hermenêutica estará demonstrando que na tarefa de se interpretar a aplicar o comando do ordenamento jurídico, os valores do sistema devem ser rigorosamente observados e sopesados, para que se obtenha como resultante deste processo lógico e dialético, uma decisão que se aproxime do postulado da dignidade da pessoa humana.<sup>167</sup>

Tais características demonstram a abertura do sistema jurídico, que permite verificar o direito como um sistema dinâmico, que muitas vezes conduzirá a um choque entre os princípios. Na medida em que o neoconstitucionalismo trouxe à tona uma nova hermenêutica constitucional, caracterizada por uma perspectiva principiológica do Direito e abertura do diálogo torna-se constantes na sua aplicação.

---

<sup>166</sup>STRECK, Lenio Luiz. op. cit. p. 37.

<sup>167</sup>ANDRADE, Vander Ferreira de. op. cit. p. 179.

Dessa maneira, na linha do que foi exposto, é razoável afirmar que compete “à jurisdição a tarefa de guardião dos valores materiais positivados na Constituição”<sup>168</sup> e de efetivação da dignidade da pessoa humana.

No que tange aos direitos fundamentais, sua abrangência e discussão é ampla em vários aspectos. Assim, sem a pretensão de esgotar o tema, que é denso, a presente exposição que será feita, propõe-se a fornecer apenas embasamento teórico no que concerne a relação entre direitos fundamentais e o princípio constitucional da dignidade da pessoa humana.

No que concerne a uma tentativa de definição dos direitos humanos, Alexandre de Moraes citado por Vander Ferreira de Andrade, define os direitos fundamentais como “um conjunto institucionalizado de direitos e garantias do ser humano que tem por finalidade básica o respeito a sua dignidade, por meio de sua proteção contra o arbítrio do poder estatal e o estabelecimento de condições mínimas de vida e desenvolvimento da personalidade humana”.<sup>169</sup>

Os direitos fundamentais, enquanto construções normativas de proteção da dignidade, deve ter sua concretização assegurada pelo Estado, que deve executar as políticas necessárias para que o indivíduo, no exercício de tais direitos, não sofra restrições ilegítimas.

---

<sup>168</sup>STRECK, Lenio Luiz. op. cit. p. 36.

<sup>169</sup>MORAES, Alexandre, Direitos Humanos Fundamentais, São Paulo, Editora Atlas, 1997, p. 11 apud ANDRADE, Vander Ferreira de. **A Dignidade da Pessoa Humana: valor-fonte da ordem jurídica**. São Paulo: Cautela, 2007. p. 49.

Ingo Sarlet discorre que não é “tarefa dos direitos fundamentais assegurar a dignidade, mas sim as condições para a realização da prestação”<sup>170</sup> da dignidade. No que diz respeito a garantia e a promoção da dignidade por meio dos direitos fundamentais, leciona o professor Jorge Miranda que “não basta enumerar, definir, explicitar, assegurar só por si direitos fundamentais; é necessário que a organização do poder político e toda a organização constitucional estejam orientadas para a sua garantia e a sua promoção”.<sup>171</sup> Assim, verifica-se que a relação entre dignidade e direitos fundamentais é indissociável, a respeito desse vínculo, a lição de Ingo Sarlet:

Neste contexto, verifica-se ser de tal forma indissociável a relação entre a dignidade da pessoa e os direitos fundamentais que mesmo nas ordens normativas onde a dignidade ainda não mereceu referência expressa, não se poderá \_ apenas a partir deste dado \_ concluir que não se faça presente, na condição de valor informador de toda a ordem jurídica, desde que nesta estejam reconhecidos e assegurados os direitos fundamentais inerente à pessoa humana. Com efeito, sendo correta a premissa de que os direitos fundamentais constituem \_ ainda que com intensidade variável \_ explicitações da dignidade da pessoa, por via de consequência e, ao menos em princípio (já que exceções são admissíveis, consoante já frisado), em cada direito fundamental se faz presente em conteúdo ou, pelo menos, alguma projeção da dignidade da pessoa.<sup>172</sup>

Os direitos fundamentais são considerados pela doutrina e jurisprudência como o mínimo existencial de modo a guardar sintonia com o conceito de dignidade, não como um conjunto de prestação suficientes apenas para assegurar a existência humana, mas como um mínimo para garantir prestação da dignidade da pessoa humana.

---

<sup>170</sup>SARLET, Ingo Wolfgang. op. cit. p. 50-51.

<sup>171</sup>MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional tomo IV**. 3. ed, Coimbra: Coimbra, 2000, p. 195-196.

<sup>172</sup>SARLET, Ingo Wolfgang. op. cit. p. 88.

Assim, finaliza-se aqui o breve desenvolvimento proposto no início deste capítulo acerca de direitos fundamentais. Esses direitos ainda serão observados em casos que serão estudados mais adiante neste trabalho.

### 3.3 DA DOCTRINA ACERCA DO CONCEITO DE DPH

No que concerne a um conceito de dignidade da pessoa humana vale citar aqui alguns entendimentos doutrinários acerca deste princípio. Nessa linha, a título de primeiro conceito, tem-se a proposta de Ingo Sarlet acerca da conceituação jurídica do princípio

Assim sendo, temos por dignidade da pessoa humana a qualidade intrínseca e distintiva reconhecida em cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da Comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover sua participação ativa e co-responsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos.<sup>173</sup>

Ingo Sarlet, citando Günter Dürig, ensina que:

Cada ser humano é humano por força de seu espírito, que o distingue da natureza impessoal e que o capacita para, com base em sua própria decisão, tornar-se consciente de si mesmo, de autodeterminar sua conduta, bem como de formatar a sua existência e o meio que o circunda”<sup>174</sup>.

Conforme leciona Gomes Canotilho:

---

<sup>173</sup>SARLET, Ingo Wolfgang. op. cit.p. 63.

<sup>174</sup>Dürig, Der Grundsatz der Menschenwürde. in:AÖR nº 81 (1956), p. 125 apud SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 47 .

No princípio antrópico que acolhe a idéia pré-moderna e moderna da *dignitas-hominis* (Pico della Mirandola) ou seja, do indivíduo conformador de si próprio e da sua vida segundo o seu próprio projeto espiritual (*plastes et fctor*).

A título exemplificativo, foi colocado aqui alguns entendimentos doutrinários acerca do conceito de dignidade da pessoa humana. Para o desenvolvimento deste trabalho, será adotado aqui o conceito de dignidade definido no primeiro capítulo. Isto é a dignidade da pessoa humana como aquilo que é próprio de cada ser, de maneira que cada um atribui para si o que julga ser bom.

### 3.4 DO CONTEÚDO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA

Tendo em vista o estudo já desenvolvido neste trabalho, é possível um conceito de dignidade que será sempre o mesmo no tempo e no espaço, o que mudará será apenas a maneira de o ser humano conceber aquilo que ele julga ser bom para si mesmo, em razão de sua individualidade. Assim, a conceito de dignidade não variará, o que haverá é sempre uma nova percepção do conceito acerca do bom, que variará de acordo com seu momento histórico, ou seja, cultural. Podendo, dessa maneira, concluir assim um conceito universal de dignidade da pessoa humana. **Mudando apenas o seu conteúdo, que diz respeito ao bom.**

Acerca da fundamentação da dignidade da pessoa, muito bem discorre Tereza Rodrigues quando elucida a autonomia como fundamento de o homem poder se determinar de acordo com sua própria lei:

Kant foi o primeiro a expressar que o homem é um fim em si mesmo e não um meio ou um instrumento para a satisfação de interesses de outrem. Em decorrência da sua autonomia como ser racional, capaz de guiar-se pelas leis que edita, não pode

ser tratado como coisa ou objeto. Assim, a autonomia é base da dignidade da natureza humana e de toda a natureza racional. Tal fundamento é importantíssimo para a determinação do princípio da dignidade da pessoa humana, primeiro direito fundamental de todo homem.<sup>175</sup>

Conforme demonstrado, a dignidade da pessoa humana é o primeiro direito fundamental de todo homem, logo, a razão de ser do Estado e, conseqüentemente, da Constituição Federal, já que, segundo Kant, o homem é um fim em si mesmo. Em razão disso, ela foi erigida a categoria máxima da Constituição Federal de 1988 fazendo parte dos fundamentos da República Federativa do Brasil no seu artigo 1<sup>a</sup> inciso III. Dessa maneira, se a dignidade da pessoa humana encontra-se como fundamento do Estado Democrático de Direito, isso significa dizer que aquilo que é bom para o ser humano deve ser protegido e respeitado.

Assim, pode-se compreender que a natureza jurídica da dignidade da pessoa humana no ordenamento jurídico é a proteção e o respeito para com o ser humano. Essa proteção tem que incidir sobre os valores, ou seja, a concepção de bom daquele determinado momento no qual o princípio precisa ser utilizado, seja para a construção de uma constituição ou para fundamentar decisões judiciais. No que tange a proteção e respeito vale citar a lição de Alexandre de Moraes:

O princípio fundamental consagrado pela Constituição Federal da *dignidade da pessoa humana* apresenta-se em uma dupla concepção. Primeiramente, prevê um direito individual protetivo, seja em relação ao próprio Estado, seja em relação aos demais indivíduos. Em segundo lugar, estabelece verdadeiro dever fundamental de tratamento igualitário dos próprios semelhantes. Esse dever configura-se pela exigência

---

<sup>175</sup>VIEIRA, Tereza Rodrigues; MARTINS, João Paulo Nery dos Passos. **Ética no Direito**. Rio de Janeiro: Vozes, 2007, p. 85.

do indivíduo respeitar a *dignidade* de seu semelhante tal qual a Constituição Federal exige que lhe respeitem a própria.<sup>176</sup>

Pois, quando a Constituição Federal erigiu este princípio a categoria máxima dentro do ordenamento jurídico, ela “reconheceu categoricamente que é o Estado que existe em função da pessoa humana, e não o contrário, já que o ser humano constitui a finalidade precípua, e não meio da atividade estatal”.<sup>177</sup>

Este princípio, por ser norma constitucional que considera o ser humano um fim em si mesmo, então, ele é o próprio ser humano dotado de imperatividade, dizendo, apenas, a todas as demais leis e decisões que “cumpra-se” o meu ser de acordo com este ordenamento, posto que o Estado e, conseqüente, o ordenamento jurídico, existem apenas e simplesmente para atender a dignidade. No entanto, para que a dignidade de qualquer indivíduo possa ser postulada ante ao Estado, ela deve estar de acordo com o ordenamento jurídico. Pois, no aspecto jurídico-normativo, somente assim será possível falar em realização de dignidade.

Para Ingo Sarlet, o status jurídico-normativo da dignidade da pessoa humana no âmbito do ordenamento constitucional é a de princípio fundamental, que se coaduna com o pensamento dominante acerca do assunto. Judith Martins-Costa, citada por Ingo Sarlet assere que esta norma como princípio é um verdadeiro “valor fonte que anima e justifica a própria

---

<sup>176</sup>MORAES, Alexandre de. **Direitos Humanos Fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 46-47.

<sup>177</sup>SARLET, Ingo Wolfgang. op. cit. p. 70.

existência de um ordenamento jurídico”<sup>178</sup>. O autor ainda segue discorrendo que por esse motivo pode-se caracterizá-lo “como princípio constitucional de maior hierarquia axiológico-valorativa”<sup>179</sup>, passando a ter maior eficácia e efetividade, por ser mandado de otimização deve ser realizado na maior medida do possível. No entanto, o autor elucida com respeito ao reconhecimento e proteção que cada ordem constitucional deve manter com relação a dignidade de que o:

[...] grau de reconhecimento e proteção outorgado à dignidade da pessoa por cada ordem jurídico-constitucional e pelo Direito Internacional, certamente irá depender da sua efetiva realização e promoção, de tal sorte que não é por menos que se impõe uma análise do conteúdo jurídico, ou, se assim preferirmos, da dimensão jurídica da dignidade no contexto da arquitetura constitucional pátria, designadamente, a força jurídica que lhe foi outorgada na condição de norma fundamental.<sup>180</sup>

Dentre as funções da dignidade da pessoa humana na Constituição estão o fato de ela ser “elemento que confere unidade de sentido e legitimidade a uma determinada ordem constitucional”,<sup>181</sup> a função “instrumental integradora e hermenêutica do princípio, na medida em que este serve de parâmetro para aplicação, interpretação e integração não apenas dos direitos fundamentais e das demais normas constitucionais, mas de todo o ordenamento jurídico.”<sup>182</sup>

---

<sup>178</sup>Cf. J. Martins-Costa, “As interfaces entre o Direito e a Bioética”, in: J. Clotet (Org), Bioética, p. 75 apud SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 74.

<sup>179</sup>SARLET, Ingo Wolfgang. op. cit. p.71.

<sup>180</sup>Idem, p. 72.

<sup>181</sup>Idem, p. 81.

<sup>182</sup>Idem, p. 84.

Sarlet preleciona “a íntima e indissociável vinculação entre os direitos fundamentais e as noções de Constituição e Estado de Direito”<sup>183</sup>. A Constituição tem como núcleo material “a noção da limitação jurídica do poder estatal, mediante a garantia de alguns direitos fundamentais e do princípio da separação dos poderes.”<sup>184</sup>

Nessa ótica, “os direitos fundamentais integram, portanto, ao lado da definição da forma de Estado, do sistema de governo e da organização do poder, a essência do Estado constitucional, constituindo, neste sentido, não apenas parte da Constituição formal, mas também elemento nuclear da Constituição material”.<sup>185</sup> Assim, “o Estado constitucional determinado pelos direitos fundamentais assumiu feições de Estado ideal, cuja concretização passou a ser tarefa permanente”.<sup>186</sup>

A característica dos direitos fundamentais está justamente ligada, a característica da fundamentalidade. Ingo Sarlet salienta que Carl Schmitt, classificou a Constituição em sentido formal e material. São formais por serem parte da Constituição escrita e situarem-se no ápice do ordenamento; estão submetidos aos limites formais e materiais e, por último, vinculam de forma imediata as entidades públicas e privadas.<sup>187</sup>

---

<sup>183</sup>SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porte Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 58.

<sup>184</sup>SARLET, Ingo Wolfgang. op. cit. p. 58.

<sup>185</sup>Idem, p. 58.

<sup>186</sup>Idem, p. 59.

<sup>187</sup>Idem, p. 74-75.

Assim, com respeito a dignidade da pessoa humana, extraindo entendimentos da formalidade dos direitos fundamentais, a dignidade da pessoa humana assume característica formal quando positivada e, no mais, deflui-se dos direitos fundamentais as mesmas características em razão de eles estarem diretamente ligados a concretude deste princípio.

Os direitos fundamentais, no que concerne a sua materialidade, decorrem “da circunstância de serem os direitos fundamentais elemento constitutivo da Constituição material, contendo decisões fundamentais sobre a estrutura básica do Estado e da Sociedade”.<sup>188</sup> No entanto, o conteúdo material dos direitos fundamentais somente será encontrado por meio de uma análise do caso concreto, momento no qual os diversos valores serão sopesados para extrair seu conteúdo. No que concerne a materialidade do princípio da dignidade da pessoa humana, será tratado mais adiante no decorrer da pesquisa.

Em torno da proteção da liberdade por meio dos direitos fundamentais, a idéia de um Estado de Direito está condicionado aos limites fixados na sua Constituição. Nesse sentido, Sarlet leciona que

[...] o Estado de direito não no sentido meramente formal, isto é, como “governo de leis”, mas, sim, como “ordenação integral e livre da comunidade política”, expressão da concepção de um Estado material de Direito, no qual, além da garantia de determinadas formas e procedimentos inerentes à organização do poder e das competências dos órgãos estatais, se encontram reconhecidos, simultaneamente, como metas, parâmetro e limites da atividade estatal, certos valores, direitos e liberdades fundamentais, chega-se fatalmente à noção \_ umbilicalmente ligada à idéia de Estado de Direito \_ de legitimidade da ordem constitucional e do Estado. É neste contexto que assume relevo a concepção, consensualmente

---

<sup>188</sup>SARLET, Ingo Wolfgang. op. cit. p. 75.

reconhecida na doutrina, de que os direitos fundamentais constituem, para além de sua função limitativa do poder (que, ademais, não é comum a todos os direitos), critérios de legitimação do poder estatal e, em decorrência, da própria ordem constitucional, na medida em que “o poder se justifica por e pela realização dos direitos do homem e que a idéia de justiça é hoje indissociável de tais direitos”<sup>189</sup>.

Assim, resta de maneira sucinta, demonstrado o vínculo entre direitos fundamentais e o Estado de Direito. Sarlet citando Perez discorre que “existe um estreito nexó de interdependência genético e funcional entre o Estado de Direito e os direitos fundamentais, uma vez que o Estado de Direito exige e implica, para sê-lo, a garantia dos direitos fundamentais, ao passo que estes exigem e implicam, para sua realização, o reconhecimento e a garantia do Estado de Direito”.<sup>190</sup>

Para que o Direito exerça seu papel de proteção e promoção da dignidade é necessário identificar o que vem a ser o conteúdo da dignidade no caso concreto, para não incorrer em decisões injustas. Para tanto, são necessários argumentos válidos, aptos a servir de baliza para a concretização da dignidade. Assim, é imprescindível fazer uso das técnicas de ponderação, que se utiliza de critérios imprescindíveis para não resultar em uma aplicação arbitrária da noção de dignidade.

Destarte, para encontrar o conteúdo da dignidade no caso concreto \_ ou seja, acerca do bom \_ o juiz deve utilizar o princípio da proporcionalidade como instrumento de efetivação de dignidades. Pois, somente este princípio pode dar a cada um o que lhe é devido, assim, dosar o

---

<sup>189</sup>Idem, p. 59.

<sup>190</sup>SARLET, Ingo Wolfgang. op. cit. p. 60.

tanto certo\_ é o princípio da justiça. Dessa maneira, somente é possível falar em justiça se o princípio da proporcionalidade for utilizado.

Atualmente verifica-se nos tribunais uma quantidade enorme de julgados que têm por fundamentação o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana, porém, conforme afirma Lenio Streck, o Supremo Tribunal Federal raramente faz uso correto dos procedimentos da ponderação. Com efeito,

*a jurisprudência do STF faz constantes referências ao termo ponderação, mas é extremamente difícil dizer quando é que estamos diante de um acórdão em que realmente foram percorridas todas as fases do procedimento da ponderação. Há freqüentes menções a princípios constitucionais em conflito, mas raramente encontra-se um voto no qual todas as fases da ponderação \_ estabelecidas por Alexy – tenham sido ao menos sugeridas pelos Ministros.<sup>191</sup>*

Para que seja feita uma correta ponderação, os magistrados devem observar as regras do princípio da proporcionalidade, também, observar o contexto histórico no momento em que ocorreu o fato e, principalmente, o contexto histórico no momento em que a sentença será prolatada.

A respeito dessa dinâmica, Sergio Pinto Martins leciona que “O Direito deve ser estável, mas não pode ficar estático.”<sup>192</sup> Deve ser estável para manter a segurança jurídica, mas não pode ficar estático em razão das mudanças sociais-culturais-políticas.

Assim, para que o Direito não continue estático, uma maneira de corrigir isso é a interpretação feita por meio da utilização dos princípios. Estes, tanto na criação do Direito quando na criação de normas desempenham papel

---

<sup>191</sup>STRECK, Lenio Luiz. op. cit. p. 349.

<sup>192</sup>MARTINS, Sergio Pinto. op. cit. p. 7.

importante no ordenamento jurídico. Os princípios, por serem normas abertas, chamam para si intensa importância na interpretação, possibilitando uma gama de soluções em casos concretos. Posto que a dinâmica da vida é muito rápida e, acrescentando-se também, o fato de que o direito não consegue abarcar todos os casos. Para tanto, daqui decorre a principal importância com respeito aos princípios. Insta observar que a função do intérprete é tornar a lei atual. Para isso utiliza-se de mecanismos eficazes para garantir o direito.

Nas lições de Ingo Sarlet “a dignidade evidentemente não existe apenas onde é reconhecida pelo Direito e na medida que este a reconhece, já que constitui dado prévio, no sentido de preexistente e anterior a toda experiência especulativa”<sup>193</sup> Porém, “o Direito poderá exercer papel crucial na sua proteção e promoção”.<sup>194</sup>

### **3.5 DA PREVALÊNCIA DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA NA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA**

Assim, para realização da dignidade, foi-se criado um conjunto de normas, que, são leis que são as mais certas na visão de quem fez. Até que ponto ela é justa ou não, não se sabe, mas o fato é que é chamada de justa por ser a mais certa. No entanto, se essas leis fossem justas, não seria necessária a existência do direito positivado para conter a ação intempestiva do homem. O homem não necessitaria utilizar as leis para fazer valer o seu direito de maneira que cada um saberia o que fazer, e que em razão disso ninguém atentaria

---

<sup>193</sup>SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 44.

<sup>194</sup>Idem, p. 44.

contra a paz do outro, sendo este o ideal. Assim, seja como for, onde houver um direito compreende uma dignidade, porém, onde houver uma dignidade não implica existir um direito ou justiça.

Ainda, Sarlet preconiza que os princípios e direitos fundamentais legitimam a Constituição Federal tanto no âmbito formal quanto material. O autor citando Canotilho “o fundamento de validade da constituição (= legitimidade) é a dignidade do seu reconhecimento como ordem justa (Habermas) e a convicção, por parte da coletividade da sua bondade intrínseca”<sup>195</sup>

Por todo o estudo feito acerca do conceito de dignidade e sobre a teoria dos princípios, chega-se o momento de dizer qual a prevalência da dignidade da pessoa humana na constituição. Porém, antes de adentrar no assunto propriamente dito, vale citar o esclarecimento de Ingo Sarlet quando afirma que “outro problema \_ que, de resto, tem sido objeto de amplo debate \_ diz com a já lembrada e possível contraposição dos valores dignidade e vida”. Com isso, demonstra-se a falta de entendimento doutrinário acerca de uma prevalência no que diz respeito ao princípio da vida versus o princípio da dignidade da pessoa humana. Desta feita, longe de esgotar o assunto, será feito aqui uma tentativa de esclarecimento sobre o assunto.

Com o salientado no decorrer desta pesquisa, para abordar a prevalência da dignidade da pessoa humana, é necessário entender que abstratamente existe hierarquia axiológica entre princípios, pois o princípio da

---

<sup>195</sup>SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porte Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p.60.

vida é o maior bem jurídico tutelado, já que é impossível falar em dignidade se não houver vida. Desse modo, o princípio da vida consubstancia-se como princípio de maior valor, podendo ser, nesse sentido, chamado de valor absoluto. O princípio da dignidade da pessoa humana, por sua vez, assume prevalência secundária. Por ser hierarquia, não há nesse caso, que se falar em relativismo, ou é ou não é.

No entanto, no que concerne ao caso concreto, os valores assumem um caráter relativo, pelo fato de um ter que ceder frente ao outro, devendo preponderar aquele que se ajusta ao caso em estudo. Desta feita, tanto o princípio da dignidade da pessoa humana quanto qualquer outro assumirá caráter relativo não em face de seu caráter axiológico, mas deontológico.

A Constituição consagra a dignidade da pessoa humana como fundamento da República Federativa do Brasil, isto é, como um instrumento de edificação da estrutura do Estado, ao passo que o princípio da vida é um bem tutelado como um direito fundamental.

Na ótica jurídica constitucional e frente ao poder público, a dignidade da pessoa humana assume, no âmbito formal, um caráter absoluto \_mor \_ por ser instrumento de edificação do Estado, por representar o que cada um julga ser bom para si mesmo. Vale lembrar, que o fim do direito é a justiça e no momento em que se normatiza o que a sociedade entende acerca do bom, a Constituição passa a poder fazer justiça por garantir o respeito de todos para

com todos, simplesmente por impor o limite à liberdade na conduta das pessoas, distribuindo, assim, o tanto certo para todos, ou seja, justiça.

Nesse sentido, o significado Constitucional do princípio da dignidade da pessoa humana para a Constituição é o de ser o justo normativo, e o justo é aquele acordo em que cada um abriu mão de parcela de sua individualidade, de sua dignidade, em prol do bem comum. Desta feita, se o conceito de dignidade da pessoa humana é aquilo que é próprio de cada ser, de maneira que cada um atribui para si o que julga ser bom; e, no que concerne a normatividade, se Constituição é uma norma positivada que representa a vontade de todos, o tanto certo das liberdades envolvidas, dessa maneira, à luz do demonstrado, pode-se entender a dignidade da pessoa humana como Justiça Normativa Constitucional.

Pelo demonstrado, a dignidade da pessoa humana, no âmbito material, por ser princípio fundamental, guarda em sua essência o caráter de edificação da estrutura do estado. Assim, à luz dos entendimentos expostos, pode-se concluir que o conteúdo jurídico do princípio da dignidade da pessoa humana para a Constituição é o justo normativo, ou seja, as parcelas de liberdades envolvidas.

O artigo 5º da Constituição reza que: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]”.<sup>196</sup> Por

---

<sup>196</sup>BRASIL, Constituição Federal Brasileira. 1988.

meio deste texto, a Carta Magna clareia a hierarquia axiológica dos princípios, ou seja, no âmbito abstrato, lembrando que quando se fala de hierarquia não há que se falar em relatividade, de maneira que os princípios assumem um caráter de tudo ou nada enquanto valor. Assim, deflui-se a partir do exposto, que a vida é um direito material fundamental absoluto, e não um instrumento de edificação absoluto do Estado, como é o caso da dignidade da pessoa humana.

### **3.6 DAS CONDIÇÕES DE EFETIVAÇÃO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA**

No que diz respeito a sentença proferida pelo juiz, quando ele profere uma sentença ele está ferindo, de alguma maneira, a dignidade da outra parte, quando concorda que a dignidade de um, por estar de acordo com as normas postas pelo Estado, deva preponderar sobre a outra. No entanto, mesmo que uma decisão não seja explicitamente pautada no princípio da dignidade da pessoa humana, implicitamente ela sempre estará em razão de o Estado, logo, a jurisdição, as leis e o processo existirem para efetivação de dignidades. A dignidade é a realização do próprio ser, e para isso o Estado existe. Porém, vale lembrar que é sempre importante mostrar o exato momento onde a dignidade da pessoa humana está sendo atingida para maior segurança das decisões judiciais.

Nesse panorama é interessante observar quais são as condições que caracterizam o que seja ou não digno de alguém. Será ter ou não uma casa? Trabalho? Família? Filhos? Amigos? Lazer? Estudos?, etc. Se

determinada pessoa valoriza o trabalho, a família, os filhos, o lazer, os estudos e os amigos, nada obstante isso, ninguém pode dizer que não existe dignidade para pessoas que não concebem esses valores, ou porque determinada pessoa pelo fato de querer viver só, ou na rua sem um trabalho condizente com a sociedade de onde vive, ou porque não se importa pelos estudos por ter outra maneira de sobrevivência que não necessita de estudos acadêmicos, dentre outros exemplos que poderiam ser citados. Com isso, na prática, demonstra-se que dignidade é aquilo que é próprio de cada ser, que cada um julga ser bom para si mesmo.

Desse modo, cumpre destacar, o momento em que a dignidade é violada ou não, no caso concreto. Tem-se a partir dessa perspectiva, que ela será violada no momento que qualquer pessoa seja obrigado a viver em condições indignas de sua pessoa, condições que ela considera que não sejam boas para si, assim, certamente, é reduzida a condição de objeto. Desse modo, a dignidade só estará sendo violada na medida em que resultar na exclusão das pessoas. Pelo fato de a dignidade guardar grande relação com os direitos fundamentais, vale citar Ingo Sarlet, que leciona com maestria acerca da violação dos direitos fundamentais, isto é, da dignidade:

Neste contexto, vale lembrar, ainda, que o ponto de ligação entre a pobreza, a exclusão social e os direitos sociais reside justamente no respeito pela proteção da dignidade da pessoa humana, já que \_ de acordo com Rosenfeld \_ “onde homens e mulheres estiverem condenados a viver na pobreza, os direitos humanos estarão sendo violados”. A respeito do vínculo entre pobreza e dignidade da pessoa humana, importa referir o argumento de que nem sempre a pobreza (apesar de ser um fator limitador da liberdade individual) implica uma violação da dignidade, que, no entanto, resta configurada sempre que a pobreza resultar em exclusão e déficit efetivo de autodeterminação, o que se verifica, em termos gerais, sempre que as pessoas são forçadas a viverem na pobreza e na exclusão, em função de decisões tomadas por outras pessoas

no âmbito dos processos políticos, sociais e econômicos. Assim sendo e apesar da possibilidade de se questionar a vinculação direta de todos os direitos sociais (e fundamentais em geral) consagrados na Constituição de 1988 com o princípio da dignidade da pessoa humana, não há como desconsiderar ou mesmo negar tal conexão, tanto mais intensa, quanto maior a importância dos direitos sociais para a efetiva fruição de uma vida com dignidade, o que, por sua vez, não afasta a constatação elementar de que as condições de vida e os requisitos para uma vida com dignidade constituam dados variáveis de acordo com cada sociedade e em cada época, o que harmoniza com a já destacada dimensão histórico-cultural da própria dignidade da pessoa humana e, portanto, dos direitos fundamentais (inclusive sociais) que lhe são inerentes.<sup>197</sup>

Ainda na linha de entendimento do autor:

Mesmo assim, não há como desconsiderar a circunstância de que, justamente pelo fato de serem os direitos fundamentais, ao menos em regra, exigências e concretizações em maior ou menor grau da dignidade da pessoa, a expressiva maioria dos autores e especialmente das decisões judiciais acaba por referir a dignidade da pessoa não como fundamento isolado, mas vinculado a determinada norma de direito fundamental. Não é à toa que juristas do porte de Ernst Benda chegaram a afirmar que os direitos e garantias fundamentais constituem garantias específicas da dignidade da pessoa humana, da qual são \_ em certo sentido \_ mero desdobramento.<sup>198</sup>

Desse modo, na lição de Rizzato Nunes “é a dignidade que dá a direção, o comando a ser considerado primeiramente pelo intérprete”<sup>199</sup> Ademais, por ser princípio, seu conteúdo aberto permite a atuação integrativa e construtiva do intérprete, capacitando-o a produzir a melhor solução para o caso concreto, assim realizando o ideal de justiça que decorre diretamente da constituição.

### 3.6.1 DA PONDERAÇÃO DE DIREITOS: VIDA X DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA

<sup>197</sup>SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 99.

<sup>198</sup>SARLET, Ingo Wolfgang. op. cit. p. 107.

<sup>199</sup>NUNES, Rizzato. op. cit. p. 45.

À luz dos entendimentos já expostos, a título de exemplo, vale analisar o princípio da vida versus o princípio da dignidade. Para iniciar, é óbvio partir do entendimento de que para haver dignidade é preciso haver, primeiramente, vida. Desse modo, encontram-se em conflito duas vidas, que contem duas dignidades, A e B. A atenta contra a vida de B, que está agindo de acordo com o ordenamento, logo, B faz jus a uma absolvição em razão do instituto da legítima defesa porque A não agiu de acordo com o ordenamento jurídico. Neste exemplo, a dignidade foi ferida no momento que o indivíduo queria ter sua vida mantida (momento do prejuízo \_ morte), não sendo justo perdê-la por ato de crueldade do outro. Assim, o que se deve levar em conta é somente aquela vida a que atender a justiça normativa.

Pelo exposto, vislumbra-se com isso, que tudo que se contrapor a dignidade da pessoa humana estará violando diretamente a Constituição, pelo fato de ela consubstanciar parcela do querer de cada um em prol do bem comum, logo, viola o justo.

## **CAPÍTULO 4 DA DPH \_ PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL \_ HC**

Na tentativa de compreender como o princípio da dignidade da pessoa humana vem sendo utilizado como fundamento nas decisões do Supremo Tribunal Federal, no que tange ao presente trabalho, verifica-se a decisão proferida em sede de Habeas Corpus 96.324. Por fim, tentar-se-á defender pela prescindibilidade do processo administrativo como mais um meio de efetivação do princípio da dignidade da pessoa humana, por meio da análise do HC 96.324 do STF e da súmula vinculante nº 24 do STF, mostrando ser prescindível o processo administrativo nos crimes de sonegação fiscal.

Desse modo, a presente pesquisa tentará um entendimento apurado do tema, a fim de se conhecer o motivo pelo qual o processo administrativo é dispensável.

Ou seja, a temática abordada é a questão da necessidade ou não do exaurimento do processo administrativo fiscal como condição de procedibilidade da ação penal pública nos crimes contra a ordem tributária, tendo em vista a edição da súmula vinculante número 24 do Supremo Tribunal Federal.

Inicialmente, a jurisprudência entendia da necessidade da existência da fase prévia evidenciada, que resultou na edição da Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal, em 02 de dezembro de 2009, que ficou assim editada: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1o, incisos I a IV, da Lei no 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”. Não será abordado no presente estudo acerca do histórico da criação da súmula vinculante nº 24.

O Supremo Tribunal Federal no que concerne às decisões proferidas pautadas ou não na dignidade da pessoa humana, assim, das decisões colhidas diretamente no Supremo Tribunal Federal \_ dentre várias outras que poderiam ser citadas \_ destacam-se o HC 96.324.

Em que pese a súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal, o mesmo, no Habeas Corpus 96.324 pela 1ª Turma da Corte Suprema, precedente divulgado no Informativo 631 do STF, entendeu pela prescindibilidade do processo administrativo fiscal quando houver organizações criminosas.

Assim, será feita uma análise da súmula vinculante nº24 junto ao HC 96.324.

De acordo com o julgamento do Habeas Corpus 96.324 pela 1ª Turma da Corte Suprema, julgado em 14/06//2011, relator Ministro Marco Aurélio, que firmou entendimento de que é prescindível o término da fase administrativa junto à Receita Federal para desencadear uma ação penal pelo cometimento de crime contra a ordem tributária, veja ementa:

ACÇÃO PENAL – DENÚNCIA – PARÂMETROS – LANÇAMENTO DEFINITIVO DE TRIBUTO – INEXIGIBILIDADE. Versando a denúncia, folha 100 a 129, esquema a envolver empresas visando à prática de sonegação fiscal, descabe exigir, para ter-se a sequência da persecução criminal, o término do processo administrativo-fiscal.

A questão a ser discutida é a existência da Súmula Vinculante nº 24, em vigor desde 02 de dezembro de 2009, e o HC 96.324.

O HC 96.324 trata de fraude na criação de empresas fictícias para sonegação de tributo. O Ministro Marco Aurélio, em trecho do relatório, a assessoria presta as seguintes informações:

O habeas está voltado contra esse julgado. Os impetrantes pretendem o trancamento da Ação Penal nº 2006.61.024.001710-1, em que imputada ao paciente a prática de suprimir ou reduzir Imposto de Renda Pessoa Jurídica, PIS e COFINS, fraudando-se a fiscalização tributária, mediante a criação fictícia de empresa, fatos que teriam ocorrido no período de junho de 2001 a janeiro de 2005. Apontam a falta de justa causa para a ação e a inépcia da denúncia, por imputar-se ao paciente fato atípico. A conduta, segundo a denúncia oferecida, estaria enquadrada no artigo 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 (seis vezes). Aduzem que os débitos fiscais, no entanto, seriam os declarados e não pagos, o que revelaria não

tentativa de falsear ou omitir dados informados ao Fisco, mas inadimplência, a qual não estaria tipificada como crime. Afirmam que, se o delito descrito no artigo 1º da Lei nº 8.137/90 tem a fraude como elemento nuclear do tipo e, verificado que não ocorreu fraude e sim ausência de satisfação da obrigação tributária, não estaria configurado crime tributário. Daí a ilegalidade do entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça.

Mais adiante o Ministro, em seu voto, aduz que

Tanto a suspensão de ação penal quanto o trancamento surgem com excepcionalidade maior. Conforme consignei ao indeferir a medida acauteladora, a denúncia não está a inviabilizar a defesa. Mais do que isso, versa não a simples sonegação de tributos, mas existência de organização, em diversos patamares, visando à prática de delitos, entre os quais os de sonegação fiscal, falsidade ideológica, lavagem de dinheiro, ocultação de bens e capitais, corrupção ativa e passiva, com frustração de direitos trabalhistas. Daí não se poder considerar impróprio o curso da ação penal, não cabendo, no caso, exigir o término de possível processo administrativo fiscal. Indefiro a ordem.

Este entendimento é melhor desenvolvido no trecho da ementa do acórdão do Superior Tribunal de Justiça citada pelo Ministro Luiz Fux no HC 96.324

Juízo Criminal; saber o montante exato de tributos que deixaram de ser pagos em decorrência de tais subterfúgios para viabilizar futura cobrança é tarefa precípua da autoridade administrativo-fiscal. Dizer que os delitos tributários, perpetrados nessas circunstâncias, não estão constituídos e que dependem de a Administração buscar saber como, onde quando e quanto foi usurpado dos cofres públicos para, só então, estar o Poder Judiciário autorizado a instaurar a persecução penal equivale, na prática, a erigir obstáculos para desbaratar esquemas engendrados com alta complexidade e requintes de malícia, permitindo a seus agentes, inclusive, agirem livremente no sentido de esvaziar todo tipo de elemento indiciário que possa comprometê-los, mormente porque a autoridade administrativa não possui os mesmos instrumentos coercitivos de que dispõe o Juiz Criminal.

6. Ordem denegada.

Vale mencionar, que de acordo com o artigo 103-A da Constituição da República, para que uma súmula seja modificada deve haver aprovação pela maioria qualificada de dois terços dos seus membros, só assim, passa a ter efeito vinculante não somente em relação a todos os órgãos do poder judiciário e da administração pública direta e indireta, mas em todas as esferas.

Sendo assim, o HC 96.324 de crimes entre os quais o de falsidade ideológica, lavagem de dinheiro, corrupção, entre outros. Assim, há que se lembrar que os crimes contra a ordem tributária tem um regime jurídico distinto, conforme consta da Súmula Vinculante nº 24,

Em relação a súmula vinculante nº 24 e a decisão do HC 96.324, há que se observar que para cancelamento e revisão de uma súmula vinculante, é necessário que o requisito formal esteja de acordo com o que estabelece o art. 103-A da Constituição Federal, ou seja, a decisão tem que ser tomada por dois terços dos membros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, conforme a Lei 11.417/2006, no seu art. 1º, parágrafo 3º, que regulamentou o artigo supra da CF. Porém, com a decisão da Suprema Corte, observa-se que este súmula foi violada em parte, posto que a que se considerar que a súmula exige como requisito o fim do processo administrativo fiscal para apuração do tributo.

Entretanto, o interesse aqui não é discutir a constitucionalidade ou não medida, mas se existe a necessidade ou não do processo administrativo fiscal para propositura dos crimes contra a Ordem Tributária, Lei 8.137/90, I a I

#### **4.1 DA PRESCINDIBILIDADE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Antes de adentrar no assunto propriamente dito cumpre uma breve exposição do que vem a ser justa causa.

Importante mostrar a respeito da justa causa, nesse sentido, vale lembrar a lição de Saulo Goncalvez Santos no sentido de que bastam indícios de autoria e materialidade para que seja instaurada uma ação penal:

A justa causa pode ser conceituada como uma das condições da ação no processo penal, significando o lastro probatório mínimo necessário para o exercício da ação penal. Não significa que deva o titular do direito de ação, logo no momento da sua propositura, demonstrar cabalmente que o acusado deva, num juízo preliminar, ser condenado. Longe disso.<sup>200</sup>

SANTOS defende que

A justa causa consagrada pelo nosso ordenamento jurídico se traduz nos elementos probatórios capazes de demonstrar que o direito de ação está sendo regularmente exercido. Não é um suporte probatório hábil à condenação, mas sim elementos que indiquem no sentido da viabilidade do processo.<sup>201</sup>

Desta feita, há que se observar, e, considerar, que para o direito tributário, o auto de infração é documento hábil para a ação penal, não havendo necessidade do fim do processo administrativo.

Por compreender que o suporte probatório mínimo, ou seja, o auto de infração, está diretamente ligado com os indícios de autoria. Vale a leitura do FEITOZA citado do SANTOS, 2010, p. 256

---

<sup>200</sup>SANTOS, Saulo Gonçalves. Da necessidade do prévio exaurimento do procedimento administrativo fiscal como justa causa para a persecução penal pelos crimes materiais destacados na Lei nº 8.137/90. Uma visão do tema à luz de algumas recentes decisões dos tribunais superiores. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 3104, 31 dez. 2011 . Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/20751>>. Acesso em: 18 ago. 2013. Leia mais: <http://jus.com.br/artigos/20751/da-necessidade-do-previo-exaurimento-do-procedimento-administrativo-fiscal-como-justa-causa-para-a-persecucao-penal-pelos-crimes-materiais-destacados-na-lei-no-8-137-90/2#ixzz2cLNFxI9J>.

<sup>201</sup>SANTOS, Saulo Gonçalves. Da necessidade do prévio exaurimento do procedimento administrativo fiscal como justa causa para a persecução penal pelos crimes materiais destacados na Lei nº 8.137/90. Uma visão do tema à luz de algumas recentes decisões dos tribunais superiores. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 3104, 31 dez. 2011 . Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/20751>>. Acesso em: 18 ago. 2013. Leia mais: <http://jus.com.br/artigos/20751/da-necessidade-do-previo-exaurimento-do-procedimento-administrativo-fiscal-como-justa-causa-para-a-persecucao-penal-pelos-crimes-materiais-destacados-na-lei-no-8-137-90/2#ixzz2cLNFxI9J>.

os indícios da autoria, existência material de uma conduta típica e alguma prova da antijuridicidade e culpabilidade. Somente diante de todo este conjunto probatório é que, a nosso ver, se coloca o princípio da obrigatoriedade do exercício da ação penal [...]. Uma coisa é constatar a existência da prova no inquérito e peças de informação e outra coisa é valorá-la, cotejá-la. É preciso deixar claro que a justa causa pressupõe um mínimo de lastro probatório, mas não prova cabal. É necessário que haja alguma prova, ainda que leve. Agora, se esta prova é boa ou ruim, isto já é questão pertinente ao exame do mérito da pretensão do autor, até porque as investigações policiais não se destinam a convencer o juiz, tendo em vista o sistema acusatório e a garantia do contraditório, mas apenas viabiliza a ação penal.

Vale acrescentar que, alguns autores, levando em conta a adequação do direito processual penal à nova ordem constitucional, de feição humanista, tendo como núcleo o princípio da dignidade da pessoa humana, vão ainda mais além, afirmando que a justa causa não seria apenas o lastro probatório mínimo apto a embasar a ação penal, mas que seria "provas preliminares suficientes para a probabilidade de condenação efetiva" (FEITOZA, 2010, p. 256<sup>202</sup>)

Vale frisar que a jurisprudência possui vários julgados, aqui destaca-se um apenas. Veja:

PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS. ART. 155 C/C ART. 14, II DO CP. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. FALTA DE JUSTA CAUSA. LASTRO PROBATÓRIO MÍNIMO. INEXISTÊNCIA

I – [...]

II - Assim, no processo penal, a exordial acusatória deve vir acompanhada de um **fundamento probatório mínimo apto a demonstrar, ainda que de modo indiciário, a efetiva realização do ilícito penal por parte do denunciado**. Se não houver uma base empírica mínima a respaldar a peça vestibular, de modo a torná-la plausível, inexistirá justa causa a autorizar a persecutio

---

<sup>202</sup>SANTOS, Saulo Gonçalves. Da necessidade do prévio exaurimento do procedimento administrativo fiscal como justa causa para a persecução penal pelos crimes materiais destacados na Lei nº 8.137/90. Uma visão do tema à luz de algumas recentes decisões dos tribunais superiores. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 3104, 31 dez. 2011 . Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/20751>>. Acesso em: 18 ago. 2013. Leia mais: <http://jus.com.br/artigos/20751/da-necessidade-do-previo-exaurimento-do-procedimento-administrativo-fiscal-como-justa-causa-para-a-persecucao-penal-pelos-crimes-materiais-destacados-na-lei-no-8-137-90/2#ixzz2cLNFxI9J>

criminis in iudicio. Tal acontece, como in casu, quando a situação fática não está suficientemente reconstituída

III - No presente caso, imputa-se ao paciente, na proemial acusatória, um crime de furto tentado. Contudo, tal acusação é rechaçada pelo acusado, a vítima não o reconheceu como sendo o autor dos fatos, e, além do mais, os policiais que teriam efetuado sua prisão e seriam as únicas testemunhas, sequer foram ouvidos no inquérito policial. Tudo a evidenciar, portanto, a ausência de justa causa. Ordem concedida. (HC 91614 MG; 2007/0232167-9; Relator(a): Ministro FELIX FISCHER; Julgamento: 10/12/2007; Órgão Julgador: T5 - QUINTA TURMA; Publicação: DJ 26.05.2008 p. 1).

Além do mais, do Código de Processo Penal, consta que para a instauração da ação penal bastam os indícios de autoria e materialidade. E se os crimes tributários da Lei 8.137/90 são crimes, então devem ser tratados como crimes.

Com isso, a justa causa deve ser compreendida como provas mínimas suficientes a viabilizar o direito de ação no processo penal. Pelas razões apresentadas a justa causa refere-se ao suporte probatório mínimo que deve acompanhar a peça acusatória, sem o qual a acusação seria carecedora do direito de ação.

Cabe enfatizar que a justa causa é lastro mínimo de materialidade e autoria, e não o próprio crime em si, que será discutido da sua existência ou não.

Vale salientar, que o STF, a respeito do lançamento definitivo, entendeu como definitiva, a última decisão administrativa, como condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo do tipo, entretanto, isto não procede, tendo em vista que para o direito penal, e as condutas descritas no art. 1º I a IV, são crimes, dessa forma, bastam apenas os indícios de autoria e materialidade, sendo estes consignados no auto de infração, que é documento hábil para deflagrar a ação penal, conforme já demonstrado.

Valiosa é a lição de SANTOS quando da propositura da ação, observe:

Prosseguindo, a **justa causa**, em síntese, segundo o entendimento mais tradicional, deve indicar **indícios da autoria e da materialidade** já no momento da propositura da ação. Deve haver a prova apta a apontar no sentido da existência do crime, sob pena de estar sendo o acusado processado por algo que nem sequer sabe ser ou não um ilícito penal." Nesse sentido o auto de infração.<sup>203</sup>[grifo nosso]

Cumprido recordar, conforme já exposto, a lição de Paulo Henrique Teixeira quando ensina que

Acabando o processo de fiscalização, o fiscal emitirá um **termo de encerramento de fiscalização** mencionando que não encontrou irregularidades na empresa ou emitirá um AUTO DE INFRAÇÃO, cobrando os tributos que julga serem devidos. A partir do momento da lavratura do auto de infração, a empresa deve efetuar a defesa administrativa de fato e de direito, anexando provas com o objetivo de reverter a cobrança dos tributos.<sup>204</sup>[grifo nosso]

Tento em vista o exposto, firma-se para o presente estudo que o que se perfaz com a notificação é a ciência de lançamento de um “suposto crédito tributário”, no caso em análise, de um crédito por meio de um auto de infração, ou seja, que no momento da notificação, o que existe é apenas um suposto crédito (ou crédito provisório) em favor da fazenda. Sendo este suposto crédito confirmado apenas com o pagamento pelo contribuinte, ou com decisão transitada em julgado favorável ao fisco, seja na esfera administrativa, ou judicial.

---

<sup>203</sup> SANTOS, Saulo Gonçalves. Da necessidade do prévio exaurimento do procedimento administrativo fiscal como justa causa para a persecução penal pelos crimes materiais destacados na Lei nº 8.137/90. Uma visão do tema à luz de algumas recentes decisões dos tribunais superiores. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 3104, 31 dez. 2011 . Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/20751>>. Acesso em: 18 ago. 2013. Leia mais: <http://jus.com.br/artigos/20751/da-necessidade-do-previo-exaurimento-do-procedimento-administrativo-fiscal-como-justa-causa-para-a-persecucao-penal-pelos-crimes-materiais-destacados-na-lei-no-8-137-90/2#ixzz2cLNFxI9J>

<sup>204</sup> Paulo Henrique Teixeira. Processo Administrativo Fiscal \_ Melhor Opção para Defesa e Discussão dos Dirietos Tributários da Empresa. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/defesaadministrativa.htm>>. Acesso em 10/12/2012.

Importante lembrar que o que se constitui com o auto de infração é apenas um “suposto crédito”, que será concretizado ou não com a decisão final, ou seja, aquela que não caiba mais recurso. Assim como o crime, até a decisão transitada em julgado não existe nenhum crime, apenas um “suposto crime”, que será considerado um crime ou não após o trânsito em julgado.

As condutas previstas no art. 1º da Lei 8.137/90 são consideradas crimes \_ e crime é crime \_ sendo assim, tem que ser apurado como tal! Se o legislador não quisesse que os artigos constantes da Lei 8.137/90 fossem tipificados como crime, não os teria criado, agora, se essa decisão não é a melhor forma para o contribuinte, pois que revoguem a lei, acabem com ela. Pois se esses crimes não devem ser apurados como crimes, pois então que o legislador retire sua eficácia do mundo jurídico. Se não for para ser apurado como na esfera criminal, posto que é considerado crime, para que firmar a Lei 8.137/90 como crime?

Sendo assim há que se considerar pela prescindibilidade do processo administrativo para deflagração da ação penal.

Outro ponto que se faz importante destacar e a discussão doutrinária e jurisprudencial a respeito do caput do artigo 83, da Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996, que exige a necessidade de esgotamento da via administrativa:

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

Entende-se que o que determina o referido artigo é a necessidade de esgotamento na esfera administrativa para representação por meio do fisco ao Ministério Público. Note: é o fisco que deve aguardar a decisão, e não o Ministério Público, que pode, nesses casos, agir livremente tendo em vista a ação penal ser Pública incondicionada.

Assim, não há que se falar esgotamento da via administrativa para o Ministério Público, somente para o fisco, que, mesmo assim, nos casos

da Lei 8.137/90, não deveria existir tal imposição de acordo como já exposto, ou seja, crime é crime é deve ser tratado como tal. Desta feita, o presente artigo deve ser modificado para outros sentidos ou revogado para no que concerne aos crimes tributários.

Ressalta-se, por fim, que por essas razões não há necessidade nem mesmo do agente fiscal aguardar o fim da ação administrativa, sendo que com o auto de infração, conforme já exposto, serve como pressuposto da ação penal, pois serve como justa causa tendo em vista a materialidade e indícios de autoria, quando notificado ao contribuinte de que existe contra ele um crédito constituído, ou seja, um suposto crédito ou crédito provisório que será crédito confirmado após o pagamento ou decisão transitada em julgado.

#### **4.2 DAS CONDIÇÕES PARA O JUDICIÁRIO APRECIAR QUESTÕES TRIBUTÁRIAS**

Porém, outro aspecto que cumpre observar, são as condições para o judiciário apreciar questões tributárias, como, por exemplo, se da existência ou não do crédito tributário, se o tributo seria devido ou não.

O Judiciário pode requerer perícia, pronto. E isso se faz por gente especializada, podendo dessa forma, e, ainda em razão de seu amplo poder de investigação dar maior eficiência aos crimes apurados no âmbito tributário.

Portanto, resta acrescentar que não há necessidade do procedimento administrativo fiscal sendo que o judiciário está habilitado a julgar qualquer causa.

Nesse caso o Ministério Público não atua como um mero órgão arrecadador de tributos, ele também zela pelo bem comum, para tanto, tem aparato ainda maior que o fisco no sentido de investigação. É necessário sempre um poder menor e outro maior para evitar injustiças. Ainda, outro aspecto que a de se notar é o elemento normativo do tipo penal, que é o tributo devido.

### 4.3 DA INDEPENDÊNCIA DAS ESPERAS ADMINISTRATIVAS E PENAL

Pelas razões expostas, vale apresentar a independência das esferas administrativas tributária e a esfera penal.

A Constituição Federal, no art. 2º, firma a estrutura dos poderes da seguinte forma: “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.”

Cláudio Fonteles citado por Marina Neves, esclarece que:

De assentar-se, pois que, nos delitos cogitados, a ação penal pública é incondicionada: o que significa dizer que - titular privativo de sua promoção (CF, art. 129, I) – pode o Ministério Público propô-la, independentemente de qualquer iniciativa condicionante da administração tributária – a qual, pelo contrário, está vinculada ao atendimento da requisição de documentos e informações que, para instruir eventual denúncia, por aquele lhe sejam endereçadas (LC 75, art 8º, II; Lei 8.625, art.26, I).<sup>205</sup>

Importante salientar que nenhuma decisão poderá ser afastada do exame do Poder Judiciário, conforme dispõe o art.5º, inciso XXXV da CF/88. Assim, depreende-se que a sentença final do órgão administrativo fiscal, não pode ser imutável, sendo que encontra-se sujeita a reforma pelo Judiciário, desde que provocado.

A esse aspecto, é preciso lembrar que se houvesse qualquer subordinação da atividade penal em relação ao procedimento fiscal, a lei o teria dito textualmente.

---

<sup>205</sup>NEVES, Marina Luz de Andrade d' Eça. A desnecessidade do esgotamento da esfera administrativa como condição de procedibilidade da ação penal nos crimes contra a ordem tributária. **Jus Navigandi**, Teresina, n. 595, 23 fev. 2005 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/6302>>. Acesso em: 30/12/2012.

Cumpra destacar que cada ramo do direito desenvolve seu procedimento no sentido de atender suas necessidades. No âmbito do direito penal, quando um suposto crime acontece, serão feitas investigações a esse respeito no Inquérito policial. Após este verifica-se a necessidade ou não de se instaurar a ação penal.

Já no âmbito tributário, ocorre o descumprimento de uma obrigação, e o fisco vai apurar, vai fiscalizar, ou seja, investigar também, dentro dessa investigação entende que há um suposto crédito tributário, então faz a autuação, que para o presente estudo é o auto de infração.

Sendo assim, o **procedimento administrativo-fiscal não constitui pressuposto ou condição de procedibilidade da ação penal, ou de instauração de inquérito policial, para apurar o delito de sonegação fiscal**. Por essa razão, o Ministério Público não está submetido ao término processo administrativo, desde que o delito tributário se revista de indícios de autoria e materialidade, ou seja, o auto de infração. Sendo assim, presentes todos os elementos constitutivos do tipo penal tributário, deve haver a deflagração da ação penal.

#### **4.4 DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

A aprovação da súmula vinculante fere a dignidade da pessoa humana quando não autoriza ser intentada a Ação Penal pelo Ministério Público. Dessa forma, fere os direitos e garantias fundamentais insculpidos no art 5º da Constituição Federal.

Cumpra analisar o momento em que se fere a dignidade da pessoa humana. Conforme já foi visto, é necessário um parâmetro, que, para o presente estudo se configura o momento do lucro ou prejuízo.

Que devem ser sopesados para que exista um resultado final considerado dignidade da pessoa humana, que difere de justiça conforme já

exposto no primeiro capítulo, porém, a dignidade aqui analisada não deve ser a individual, mas a coletiva, ou seja, a dignidade da pessoa humana como justiça normativa constitucional, que neste momento se torna a própria justiça Constitucional.

Considera-se, para esta análise, o lucro como sendo a liberdade de atuação do Ministério Público para deflagrar a ação penal, posto que as condutas tipificadas no art. 1º I a IV Lei 8.137/90 são consideradas crimes. E uma coisa ou é ou não é. Então se é crime, tem que ser apurado como tal.

Ainda, a que se observar o grau de perigo e urgência que envolve o direito penal. Importante observar a exposição do contribuinte diante de uma ação penal caso futuramente não venha o suposto crime a ser considerado realmente um crime. Aqui isto não se configura um prejuízo, mas sim um lucro, posto que se a norma diz que é crime deve ser apurado como tal, como da mesma maneira que no âmbito penal quantas pessoas supostamente culpadas são declaradas inocentes ao final da ação, portanto, isso de que pode trazer um constrangimento para o contribuinte, não há que ser observado tendo em vista a coletividade. Por isso, tal ação, mesmo assim, é necessária posto que considerada a Lei como crime e com tal deve o contribuinte se tratado de acordo com as normas do direito Penal.

Acredita-se, no presente estudo, que o fato de os crimes contra a ordem tributária atingirem a coletividade, ou seja, o erário, a coisa pública, é, justamente, por essa razão, que devem ser considerados crimes, sendo este a último ratio. De forma que um crime contra a coletividade é maior que um crime individual.

Sendo assim, depreende-se para a presente monografia que a necessidade de exaurimento do processo administrativo fiscal fere diretamente a dignidade da pessoa humana no momento em que se exige o exaurimento do processo administrativo fiscal.

Posto que, segundo o que já foi exposto, este seria um mal considerando sua desnecessidade diante da falta de fundamento legal tanto no

âmbito penal quanto no âmbito tributário, aqui está um prejuízo. Vale recordar que crime é crime e deve ser tratado como tal.

Outra questão que implica em prejuízo, é a questão da demora do processo administrativo e com isso a impunidade, isso geraria um incentivo à prática de crimes contra a ordem tributária.

Percebe-se, que a persecução criminal envolve um bem valioso do cidadão que é a liberdade, não podendo esta ser mitigada sem uma justa causa para tanto. Assim, conforme já se observou, a justa causa para a ação penal existe. Assim, o auto de infração pode ser comparado ao IP policial que não valora as provas, sendo estas valoradas apenas no decorrer do processo. Isto, pode ser considerado um lucro.

Conforme insculpido no art. 5º, inciso LVII, da Constituição Federal “ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória”

Partindo da premissa de inocência do contribuinte, tendo por base o artigo supra citado, no caso da representação fiscal para fins penais, entende-se que aqui não há prejuízo, mas sim lucro para o erário (bem comum), nem mesmo prejuízo para o contribuinte pelo fato de o auto de infração não ter o condão de considerar o contribuinte culpado, dessa forma o contribuinte não sofre constrangimento ilegal do ato, nem muito menos fere o direito da ampla defesa e o contraditório, pois tais institutos são considerados um direito do contribuinte e garantidos no decorrer do processo caso o contribuinte se ache prejudicado.

Num estado Democrático de Direito em todas as partes o poder estatal percebe limites como forma de uma sociedade organizada a garantir a proteção à dignidade da pessoa humana e aos direitos humanos fundamentais. Por essa razão, deve-se haver uma maior racionalização na utilização da perseguição penal no sentido de garantir o bem comum, aqui no caso em questão, tem-se este como objeto jurídico protegido, devendo ser garantido por

meio da prescindibilidade do processo administrativo fiscal para efetivação da dignidade da pessoa humana.

## CONCLUSÃO

A presente pesquisa buscou encontrar um conceito de dignidade e com base neste conceito verificar da necessidade ou não do exaurimento da via administrativa. Vale salientar que a presente monografia não pode nem pretende esgotar o assunto relativo à dignidade da pessoa humana e processo administrativo fiscal, até porque nenhum estudo consegue ser tão exaustivo a ponto de proporcionar uma compreensão total do assunto por ele tratado.

Para tanto, encontrou-se para o presente estudo um conceito de dignidade centrado em Immanuel Kant. Assim, com fundamento nos estudos feitos, pode-se concluir que a autonomia é a liberdade de determinar-se de acordo com o seu querer, i.e, onde faz uso da razão.de acordo com seu entendimento na busca de algo. Dessa maneira, pode-se concluir que a dignidade é aquilo que é próprio de cada ser, de maneira que cada um atribui para si o que julga ser bom. Assim, com base neste conceito almejou-se examinar, no mundo jurídico, o conteúdo da dignidade da pessoa humana, bem como encontrar um conceito universal desta.

Restou compreendido que os indícios são suficientes para lastrear tanto uma investigação criminal como para lastrear um processo tributário. No Direito Penal os indícios passam a ter relevância com a “notícia criminis”, e no direito tributário os indícios do crédito tributário passam a ter relevância jurídica com o auto de infração.

Percebeu-se também que os crimes previstos no art. 1.º da Lei n.º 8.137/90 são crimes materiais ou de resultado, e crime tem que ser tratado como crime, o simples fato de ser lavrado um auto de infração já consubstancia indícios e materialidade. Por essas razões não há necessidade de esgotamento da via administrativa.

Portanto, não há que se considerar da existência de crime material de que depende de resultado, posto que esse resultado já foi analisado e firmado no auto de infração, o que será feito em seguida, seja no

âmbito administrativo ou judicial, é a discussão se o auto de infração está correto em suas exigências ou não.

Diante do exposto, salienta-se que o crédito tributário é constituído apenas após lançamento, e confirmado após o pagamento ou após o trânsito em julgado com decisão favorável ao fisco. Logo, o ato de lançar um tributo implica em um crédito tributário sujeito a confirmação (suposto crédito tributário ou crédito provisório).

Após o lançamento, isso significa que já foi “identificada” uma suspeita de tributo (crédito tributário), que se for pago se confirma o crédito, pois assim, entende-se que o sujeito passivo reconhece um tributo contra ele, neste momento o tributo se torna definitivo, ou seja, concretizado automaticamente junto com o pagamento.

No estudo feito, percebe-se, dessa forma, que a justa causa é a condição de procedibilidade para a ação penal,. Considerando que o auto de infração é a justa causa, por isso, o processo administrativo não é condição de procedibilidade da ação penal. Sendo a condição de procedibilidade tão somente o auto de infração para denúncia do Ministério Público.

Desta feita, o que se deve importar não é o crédito na via administrativa, nem a complexidade ou especialidade do caso, o problema não é o caso das organizações criminosas, mas sim o simples fato de existir um auto de infração para desencadear a ação penal.

Conforme demonstrado, cada âmbito do direito têm suas peculiaridades que devem ser levadas em conta no momento de sua criação. E isso é questão de política.

Por todo exposto, defende-se neste estudo que não há a necessidade de esgotamento da via administrativa para o crimes tributário, devendo a súmula vinculante nº 24 ser cancelada. Reforça-se ainda a tese da prescindibilidade do processo administrativo como vetor da dignidade da

pessoa humana, posto que o Direito Penal tutela os bens mais importantes da vida, ou seja, de maior periculosidade.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Vander Ferreira de. **A dignidade da pessoa humana: valor-fonte da ordem jurídica**. São Paulo: Cautela, 2007.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARSANI, Margarete Gonçalves. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2010.

CARNEIRO, Claudio. **Processo Tributário Administrativo e Judicial**. 3 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Ed. 12. Rio de Janeiro: Gen. 2012.

**Código Tributário Nacional** \_ Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, artigo 142.

Cf. J. Martins-Costa, “**As interfaces entre o Direito e a Bioética**”, in: J. Clotet (Org), *Bioética*, p. 75 apud SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado.

Dürig, Der Grundsatz der Menschenwürde. in: AÖR nº 81 (1956), p. 125 apud SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

FERNANDES, Fernanda Pedreira. **Crime de Descaminho: natureza tributária e suas principais repercussões jurídicas**. Disponível em: <[HTTP:WWW.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id\\_dh=5583](http://WWW.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=5583)> Acesso em 15.08.2012.

GRINOVER, Ada Pellegrini; CINTRA, Antonio Carlos Araújo; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. ed. 21. São Paulo: Malheiros, 2005.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal Parte Geral**. 6º ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.

HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo Musumecci. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Atlas, 2012.

HARADA, Kiyoshi. Decadência tributária. **Controvérsia quanto aos prazos inicial e final e a desejável alteração dos dispositivos do Código Tributário Nacional**. Disponível em: <[http://ambitojuridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=6372&revista\\_caderno=26](http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6372&revista_caderno=26)>. Acesso em: 30.05.2012.

LENART, André. **Indícios e sua suficiência para a condenação**. Disponível em: <http://reservadejustica.wordpress.com/2008/09/02/indicios-e-sua-suficiencia-para-a-condenacao/>. Acesso em: 03.08.2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31º ed. São Paulo: Malheiros.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001.

MARON, Lúcia. **Os direitos humanos**. Rio de Janeiro: Independente, 1998

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional tomo IV**. 3. ed, Coimbra: Coimbra, 2000.

MORAES, Alexandre, **Direitos Humanos Fundamentais**, São Paulo, Editora Atlas, 1997, p. 11 apud ANDRADE, Vander Ferreira de. A Dignidade da Pessoa Humana: valor-fonte da ordem jurídica. São Paulo: Cautela, 2007.

NEVES, Marina Luz de Andrade d' Eça. **A desnecessidade do esgotamento da esfera administrativa como condição de procedibilidade da ação penal nos crimes contra a ordem tributária. Jus Navigandi**, Teresina, n. 595, 23 fev. 2005 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/6302>>. Acesso em: 30/12/2012.

NEDER. Marcos Vinícius; LÓPEZ. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2010.

NUNES, Rizzato. **O princípio constitucional da dignidade da pessoa humana**. São Paulo: Saraiva, 2007.

**Princípios dos Processos Tributários, Administrativo e Judicial**. Disponível em: < <http://alunoesperto.com/principios-dos-processos-tributarios-administrativo-e-judicial>>. Acesso em 25/12/2012.

RAWLS, John. A teoria da justiça.. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. Ed. 4ª. São Paulo: Saraiva. 2011.

SANTOS, Saulo Gonçalves. **Da necessidade do prévio exaurimento do procedimento administrativo fiscal como justa causa para a persecução penal pelos crimes materiais destacados na Lei nº 8.137/90. Uma visão do tema à luz de algumas recentes decisões dos tribunais superiores. Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 3104, 31 dez. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/20751>>. Acesso em: 18 ago. 2013. Leia mais: <http://jus.com.br/artigos/20751/da-necessidade-do-previo-exaurimento-do-procedimento-administrativo-fiscal-como-justa-causa-para-a-persecucao-penal-pelos-crimes-materiais-destacados-na-lei-no-8-137-90/2#ixzz2cLNFxl9J>

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

TEIXEIRA, Paulo Henrique. **Processo Administrativo Fiscal \_ Melhor Opção para Defesa e Discussão dos Direitos Tributários da Empresa**. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/defesaadministrativa.htm>>. Acesso em 10/12/2012.

VIEIRA, Tereza Rodrigues; MARTINS, João Paulo Nery dos Passos. **Ética no Direito**. Rio de Janeiro: Vozes, 2007.

KANT, Immanuel. **Fundamentação da Metafísica dos Costumes e Outros Escritos**. São Paulo: Martin Claret, 2006..