

**XXIV CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM
HELDER CÂMARA**

PROCESSO PENAL E CONSTITUIÇÃO

LUCIANO SANTOS LOPES

MATEUS EDUARDO SIQUEIRA NUNES BERTONCINI

NESTOR EDUARDO ARARUNA SANTIAGO

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias

Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

P963

Processo penal e constituição [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/
FUMEC/Dom Helder Câmara;

coordenadores: Luciano Santos Lopes, Mateus Eduardo Siqueira Nunes Bertoncini, Nestor
Eduardo Araruna Santiago – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-127-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Processo penal. 3.
Constituição. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara (25.
: 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34



XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA

PROCESSO PENAL E CONSTITUIÇÃO

Apresentação

Neste CONPEDI de Belo Horizonte houve uma diferente estratégia de discussão, tomando-se como parâmetro os encontros passados. Houve uma cisão entre os Grupos de Trabalho (GTs) de Direito Penal e de Direito Processual Penal, em razão da grande quantidade de trabalhos apresentados.

Assim, o presente Grupo de Trabalho tratou de enfrentar apenas as questões atinentes ao Processo Penal, sempre à luz da referência constitucional.

Foram 25 artigos aprovados inicialmente. Contudo, apenas 21 deles foram efetivamente apresentados em 13 de novembro de 2015. São apenas estes que compõem, portanto, o presente livro.

Coordenaram os trabalhos o Prof. Dr. Nestor Eduardo Araruna Santiago (Universidade de Fortaleza - UNIFOR); o Prof. Dr. Mateus Eduardo Siqueira Nunes Bertoni (Centro Universitário Curitiba - UNICURITIBA); e o Prof. Dr. Luciano Santos Lopes (Faculdade de Direito Milton Campos - FDMC).

A dinâmica operacional consistiu em agrupar temas afins, em uma sequência de apresentações que permitisse uma mais operante interlocução de ideias. E o resultado foi muito interessante, frise-se.

A sustentação oral dos trabalhos apresentados, então, seguiu a seguinte ordem: teoria geral do processo; sistemas processuais; princípios e regras no processo penal; aplicação de princípios constitucionais ao processo penal; a questão da justiça militar; investigação criminal e produção de provas no processo penal; questões ligadas à aplicação de pena e à execução penal; questões ligadas à ritualística do processo e de seus vários modelos procedimentais especiais.

A tônica das apresentações, e das discussões que dali surgiram, foi a da necessária constitucionalização do processo penal. E isto ocorreu sob os mais variados aspectos teóricos. Certo é que, entre convergências e divergências, esta constante preocupação existiu à unanimidade, pode-se afirmar.

Percebeu-se uma preocupação ímpar com a localização do argumento constitucional na legitimação do processo penal, sempre tomando como referência o Estado Democrático de Direito. E, pensa-se, não poderia ser diferente.

Uma primeira preocupação que surgiu nos debates foi a da definição da finalidade do processo penal. Discutiu-se muito acerca da adoção, ou afastamento, da teoria instrumentalista. Foi colocada ao debate, em contraponto à tradicional teoria antes anunciada, a concepção do processo como garantia. Por evidente, tal discussão não tinha como finalidade a adoção definitiva, para o Grupo de Trabalho, de uma destas teorias. O espaço de debate serviu apenas para a reflexão de que modelos contrapostos podem (e devem) ser apresentados ao operador do Direito. Isto, porque as definições de estratégias argumentativas serão inócuas enquanto não se entender, primeiramente, qual a finalidade do processo.

Discutiu-se muito, também, o papel dos atores processuais (Magistrado, Ministério Público, Advogados, Acusados, Vítimas, etc.). Trata-se de outra premissa relevante ao extremo, necessária para situar cada um destes operadores jurídicos no espaço processual. Tal questão também faz parte, portanto, da construção do argumento legitimador da intervenção punitiva.

Uma interessante constatação: a temática da principiologia foi recorrente em cada uma das abordagens realizadas. Isto revela, pensa-se, a preocupação que o Grupo de Trabalho teve com a perfeita colocação da Teoria Geral do Direito no debate, com um certo papel de protagonismo (junto com a Hermenêutica Constitucional).

A partir destas definições gerais, e fundamentais, pôde-se ingressar nas discussões sobre provas e sistemas de investigação. São temas de alta importância na construção do modelo constitucional de processo penal. Outra curiosa constatação foi a de que a Justiça Militar, normalmente muito esquecida nos debates acadêmicos, veio para o centro das discussões em algumas oportunidades neste GT.

Certo é que a premissa constitucional deve ser capaz de fundamentar o exercício do papel punitivo estatal, sem deixar de considerar o igual protagonismo da tutela das liberdades individuais. Este equilíbrio se faz necessário (pode-se afirmar, mais: é fundamental) e é fruto de um compromisso axiológico decorrente exatamente dos valores impressos no texto constitucional.

Deve, pois, haver um afastamento do operador do Direito, em relação a uma cultura ideológica (e midiática) preconcebida, devendo (o processo penal) funcionar como autêntica

garantia do exercício de cidadania. O processo penal, neste sentido, deve ser inclusivo e solicitar a participação de todas as partes envolvidas, para construir um provimento jurisdicional compartilhado e mais próximo da solução duradoura de conflitos.

Em resumo, estas foram as principais questões (e impressões) que do GT de Processo Penal e Constituição surgiram.

Belo Horizonte, novembro de 2015.

Prof. Dr. Nestor Eduardo Araruna Santiago (Universidade de Fortaleza - UNIFOR);

Prof. Dr. Mateus Eduardo Siqueira Nunes Bertocini (Centro Universitário Curitiba - UNICURITIBA);

Prof. Dr. Luciano Santos Lopes (Faculdade de Direito Milton Campos - FDMC).

O CONTRADITORIO JUDICIAL NA FORMAÇÃO DA PROVA DA MATERIALIDADE DO CRIME TRIBUTÁRIO

IL CONTRADDITTORIO GIUDIZIARIO NELLA FORMAZIONE DELLA PROVA DI ESISTENZA DELLO REATO FISCALE

Luciano Santos Lopes
Leonardo De Carvalho Barbosa

Resumo

O presente ensaio problematiza a necessidade do respeito ao contraditório judicial, por ocasião da produção da prova da materialidade dos delitos materiais contra a ordem tributária. A abordagem do texto passa, inicialmente, pela delimitação dos objetivos da tutela penal dos tributos. Trata-se de uma premissa axiológica fundamental para a compreensão dos argumentos que se seguem. Após, o trabalho analisa a fase do Procedimento Tributário Administrativo e, mais adiante, a própria finalidade da produção probatória no processo penal. Ao final, conclui-se que há a necessidade de se garantir o contraditório judicial pretendido. Compreende-se, pois, o processo penal como garantia de participação paritária e democrática das partes no provimento judicial final. Desta forma, garante-se legitimidade à intervenção punitiva.

Palavras-chave: Tutela penal dos tributos, Contraditório judicial, Procedimento tributário administrativo

Abstract/Resumen/Résumé

Questo saggio discute la necessità di rispettare il contraddittorio giudiziario, durante la fase di test della materialità di reati materiali contro il sistema fiscale. Il testo di approccio è, in primo luogo, la delimitazione degli obiettivi della tutela penale di tasse. Si tratta di una assiologico premissa fondamentale per comprendere i seguenti argomenti. Dopo, il documento analizza la fase della procedura amministrativa fiscale e, in seguito, lo scopo della produzione probatoria nei procedimenti penali. Infine, si conclude che vi è la necessità di garantire la desiderata giudiziari contraddittorie. È comprensibile, quindi, il procedimento penale come strumento di garanzia per la partecipazione paritaria e democratica delle parti nella decisione della Corte. Ciò garantisce la legittimità dell'intervento punitivo.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tutela penale delle imposte, Contraddittoria giudiziaria, Procedura amministrativa fiscale

I INTRODUÇÃO

O presente ensaio pretende problematizar uma questão interessante, que toma assento no processo penal da contemporaneidade: deve-se autorizar a produção, pela defesa, da prova da materialidade dos crimes materiais contra a ordem tributária (artigo 1º da Lei 8.137/90).

Explica-se.

A produção da materialidade destes delitos vem para o Processo Penal já organizada desde o Procedimento Tributário Administrativo. Neste momento de verificação da exigibilidade/liquidez dos tributos supostamente devidos pelos contribuintes, produz-se prova dos referidos crimes. Trata-se da formação do corpo de delito.

Contudo, no processo penal subsequente não se pode retirar da defesa a possibilidade de reorganizar estes dados fáticos, de natureza técnica, segundo a compreensão de suas estratégias argumentativas. É, pois, necessária a autorização para que este corpo de delito possa ser ali questionado pelas partes.

Assim, o caminho teórico adotado neste ensaio passa pela inicial definição das finalidades da tutela punitiva, quando relacionada à ordem tributária. Mesmo sustentando a não instrumentalidade processual, pensa-se que é importante conhecer o contexto político-criminal que envolve a criminalização da conduta que tem a prova de sua materialidade proibida de ser questionada judicialmente. Trata-se de buscar sistematicidade no argumento.

Desta forma, o texto passa pela definição de uma política criminal da modernidade reflexiva, para adiante analisar as finalidades e as demais questões definitórias dos Procedimentos Tributários Administrativos (inclusive com a sua direta ligação com a súmula vinculante de nº 24, do Supremo Tribunal Federal).

Após, apresenta-se a concepção adotada de processo penal. Compreende-se o processo penal como instrumento de garantia para a participação paritária e democrática das partes no provimento judicial final. Desta forma, garante-se legitimidade à intervenção punitiva.

O conceito e as funções da prova processual serão apresentados para, em seguida, serem questionadas as vedações que a prática judiciária vem impondo ao questionamento judicial da prova de materialidade dos delitos materiais contra a ordem tributária.

Ao final, conclui-se que há a necessidade de se garantir este contraditório judicial pretendido. Assumir esta postura é recepcionar a ideia de que o processo penal é um fundamental instrumento para o resguardo dos direitos e garantias individuais anunciados. Resumidamente, as possibilidades probatórias devem ser comprometidas com os valores constitucionalmente recepcionados pela ordem jurídica pátria.

É o ensaio que se segue.

II UMA PREMISA NECESSÁRIA: A INTERVENÇÃO PUNITIVA EXPANDIDA DA CONTEMPORANEIDADE E A TUTELA DOS TRIBUTOS.

A estruturação de um modelo político criminal para a contemporaneidade esbarra em inúmeras variáveis de difícil composição. Afinal, está-se diante de uma problematização sociológica que, antes de ser de complexa solução, é propriamente de complicada definição.

Explica-se. A noção de sociedade de riscos tenta compreender o significado desta denominada modernidade reflexiva. Trata-se da própria transição da “modernización de la tradición” para a “modernización de la sociedad industrial” (BECK, 1998, p. 17).

O autor explica o conceito que desenvolve em seus vários trabalhos:

Este concepto no implica (como el adjetivo «reflexivo» podría sugerir) reflexión sino (en primer lugar) autoconfrontación. La transición desde el período industrial de la modernidad al período de riesgo ocurre de forma no deseada, no percibida y compulsiva, como consecuencia del dinamismo autonomizado de la modernización, siguiendo la pauta de los efectos colaterales latentes. Prácticamente puede decirse que las constelaciones de la sociedad del riesgo se producen debido a que las certezas de la sociedad industrial (el consenso para el progreso o la abstracción de los efectos y peligros ecológicos) dominan el pensamiento y las acciones de personas e instituciones en la sociedad industrial. (BECK, 2001, p. 19)

Neste contexto, a globalização e a complexidade das relações interpessoais influenciam a construção de um modelo sociológico de sociedade. Como afirma Beck, “estar en riesgo es la manera de estar y de gobernar en el mundo de la modernidad; estar en riesgo global es la condición humana del comienzo del siglo XXI.” (BECK, 2007, p. 6).

As consequências deste modelo globalizado de sociedade de riscos são de variadas ordens: a planificação da economia; a verificação da existência de riscos exógenos e, principalmente, endógenos não mensuráveis (SILVEIRA, 2003, p. 36); a antecipação da atuação social para a prevenção do risco (reveladora de uma sociedade absolutamente ansiosa e preventiva); a identificação de um medo e de uma insegurança endêmicas; o surgimento de um pânico midiático; a exacerbação do individualismo; identificação da compulsão, socialmente generalizada, que trava qualquer tentativa de autonomia (GIDDENS, 2001, p. 92); entre outras tantas consequências, diretas e implícitas.

Aprofundando esta análise, Beck afirma que a sociedade de risco não pode ser (ou deixar de ser) escolhida. Não se trata de opção, portanto. O fenômeno surge como um processo automático de adequação global. E mais: “De forma acumulativa y latente, estos procesos producen amenazas que cuestionan y, finalmente, destruyen los fundamentos de la sociedad industrial.” (BECK, 2007, p. 20).

Assim, diante desta sociedade de riscos (da modernidade reflexiva), há algumas reações possíveis: negação, apatia ou transformação (BECK, 2007, p. 7).

O sistema punitivo compreendeu este “recado” reativo. Tratou de se adaptar à contemporaneidade. Há uma clara transição da proteção penal essencialmente ligada à individualidade (com um ou outro afastamento desta premissa), para um crescimento exponencial da tutela da supraindividualidade.

Os chamamentos da tutela estatal para novas premissas sociais requisitam a atuação punitiva de sobremaneira. Como consequência, a proteção a bens jurídicos adquire novos contornos definitórios.

É evidente que a verificação de riscos maiores influi diretamente na tutela punitiva. Surge, na atualidade global, uma intervenção prevencionista e que tende a se afastar do marco da ofensividade. O bem jurídico, igualmente, desloca suas atenções à coletividade (direitos difusos e supraindividuais). Neste contexto social, surgem as tutelas penais especiais: economia, meio ambiente, consumidor, tributária, etc.

Surge, igualmente, uma demanda de transformação nas estruturas processuais que tratam de organizar a dialética entre a atuação punitiva estatal e a necessária garantia dos direitos fundamentais do jurisdicionado. Certo é que o processo penal deve operar as garantias do exercício de cidadania, sendo este um paradigma constitucional intransponível.

Mas, pensa-se, esta transformação não pode causar rupturas nas estruturas principiológicas basilares do Direito Penal e do Direito Processual Penal. São conquistas históricas que não podem ser desprezadas, ao argumento de que o contexto social não mais admite a proteção humanisticamente conduzida.

Contudo, a Política Criminal, em determinadas situações, abdicou dos paradigmas do Estado social, patrocinando um Estado Policialesco. Certo é que há um atual movimento expansionista da intervenção penal, nem sempre respeitoso à fundamentação constitucional.¹

¹ Será legítimo o ordenamento penal que tutelar os direitos fundamentais inscritos na ordem constitucional.

Mais ainda, pode-se afirmar que a instância normativa constitucional não deve formular apenas o limite ao poder de punir, devendo igualmente ser seu fundamento. Não ratificar tal ideia significa afastar a Constituição da condução política da ordem jurídica.

A missão hermenêutica passa, então, por compreender adequadamente as necessidades protetivas desta modernidade reflexiva, para uma perfeita adequação da estrutura normativa, com o total respeito ao Estado Democrático de Direito².

De um lado, para a formação do argumento legitimador do Direito Penal não se pode dispensar a função exclusiva de proteção de bens jurídicos³. De outro, e afastando-se totalmente dos modelos instrumentalistas de análise do processo penal, deve-se entender que há a necessidade de uma compreensão constitucional da atividade jurisdicional (que deve funcionar como garantia da democrática participação dos cidadãos na construção do provimento jurisdicional).

III OUTRAS NECESSÁRIAS DEFINIÇÕES: OS PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTÁRIOS E A PRODUÇÃO DA PROVA DA MATERIALIDADE DOS DELITOS.

A regulamentação da análise administrativa, referente ao descumprimento das obrigações tributárias, fica a cargo do Direito Tributário Sancionador (SILVA, 2007, p. 89 e ss.). Neste ramo aplicam-se sanções através de procedimento delimitador de responsabilidades, de natureza igualmente administrativa:

(...) as sanções administrativas (aplicadas embora pelas autoridades administrativas) sujeitam-se ao controle de legalidade a que estão submetidos os atos administrativos em geral, de modo que o administrado, se não concordar com o castigo que lhe tenha sido imposto, pode levá-lo à

² Pode-se afirmar que a Constituição que não respeite o paradigma dos direitos humanos não adquire legitimação para normatizar racionalmente um Estado Democrático e Constitucional de Direito. Nas Constituições modernas, inclusive, os direitos humanos se elevam ao plano de garantias fundamentais (FERRAJOLI, 1999, p. 67)

³ Pode-se definir da seguinte forma: “bens jurídicos’ seriam ‘dados ou finalidades necessários para o livre desenvolvimento do indivíduo, para a realização de seus direitos fundamentais ou para o funcionamento de um sistema estatal baseado nessas finalidades’” (ROXIN, 2011, p. 186).

E, aqui, deve-se fazer uma advertência séria: não se pode confundir a tutela de bens jurídicos com a proteção de funções estatais: A distinção fundamental entre bem jurídico e função está, assim, na constatação de que a função não tem existência própria, dependendo de uma relação entre suas variáveis – o que apenas possibilita o cálculo de seus correspondentes predicados, sem conteúdo substancial –, enquanto o bem jurídico, por outro lado, pode ser tomado e valorado por si próprio. (BECHARA, 2011, p. 55).

Resta aproximar esta dicotomia anunciada do Direito Penal Tributário. Neste sentido, pensa-se que é bastante complicada a delimitação entre o que é função estatal arrecadatória e o que é bem jurídico-penal ali tutelado.

Mas nem por isto deve-se fugir desta necessária conceituação, ou mesmo abandonar a teoria do bem jurídico. A supraindividualidade deste bem jurídico traz problemas para a sua perfeita definição. Há a questão patrimonial envolvida e, igualmente, uma eticização do argumento, em razão de todas as demais funções desempenhadas pelo Estado, que somente podem ser exercidas através da arrecadação (MELLO NETO, p. 22/23).

Fica-se com a seguinte conclusão, a este respeito: a proteção, fragmentária e subsidiária, do bem jurídico no Direito Tributário, fica relacionada ao patrimônio público que traz em si a potencialização da atuação estatal em suas variadas funções administrativas. Não se trata, portanto, da proteção da mera função arrecadatória. Há um sentido ético, aqui, que ultrapassa a dimensão da mera utilidade da gestão pública.

contrasteação judicial (não no processo penal, obviamente, mas no processo civil) (AMARO, 2002, p. 421)⁴

Assim, a função deste procedimento administrativo verificador da (i)regularidade fiscal é dar a oportunidade para que o contribuinte possa se “insurgir contra ato ou decisão de órgãos da Administração” (NEDER; LÓPEZ, 2004, p. 25). Trata-se de conferir legalidade aos atos estatais, no sentido de se apresentar a vontade da Administração Pública.

Machado (1994, p. 303) vai além, concluindo que a finalidade deste cuidado na condução do procedimento administrativo se liga a uma tentativa de redução da presença da Administração Pública nos processos judiciais. Traz eficiência a esta função arrecadatória.

Para o cumprimento de suas anunciadas missões, o Procedimento Tributário Administrativo (PTA) deve ser conduzido com o respeito aos princípios constitucionais que organizam o devido processo legal: contraditório, ampla defesa, direito de petição, isonomia, entre outros (NEDER, LÓPEZ, 2004, p. 42 e ss.).

Como estruturação de um procedimento em contraditório, entre partes desiguais (Estado x Contribuinte), o PTA deve realmente ser regulamentado com este respeito à ordem constitucional, para que o provimento final que dali surja possa ser legitimado pela justiça do caminho percorrido.

A paridade de armas entre as partes somente será obtida, neste ou em qualquer procedimento que tramite em contraditório, se houver esta percepção de que existem atores desiguais e que precisam ser igualados processualmente. Esta é uma orientação fundamental ao modelo de processo que funcione como garantia da participação democrática das partes no provimento final.⁵

⁴ Somente se faz, aqui, uma ressalva. A expressão “Direito Tributário Penal, tal como usada por Amaro (2002, p. 423), não parece muito adequada ao que se pretende conceituar. Pensa-se que melhor seria substituir, tal como se faz nesse ensaio, que a expressão *penal* por outra: *punitivo*. Isto, porque a tutela punitiva estatal pode adquirir contornos administrativos (como é o caso), ou penais.

Pode-se ir além, e pensar em uma tutela punitiva, para além do ressarcimento/restituição, inclusive no Direito Civil: “Os *punitive damages* são deferidos com duas finalidades: retributiva (punishment) e desestímulo (deterrence). A retribuição reclama que a conduta revele extrema reprovação social – uma malícia, evidenciada pelo dolo ou grave negligência do agente – cumulada ao desestímulo, no sentido de direcionar a pena a afligir o transgressor, induzindo-o a não retirar comportamentos antissociais e ultrajantes análogos.” (ROSENVALD, 2014, p. 170).

⁵ Discute-se, inclusive, se é possível o juízo e inconstitucionalidade neste momento procedimental administrativo, exatamente em prol da igualação entre as partes naturalmente desiguais. Neste sentido se expressa JUSTEN FILHO (1997, p. 72/73): “Quando a Constituição consagrou sistemática de controle jurisdicional de constitucionalidade das leis e atos normativos, não introduziu o monopólio da condição de defensor da constituição. Em nenhum ponto, a Constituição previu que apenas o Poder Judiciário poderia conhecer o tema de constitucionalidades.”

Concorda-se com Justen Filho. Parece realmente que é função de qualquer agente público, especialmente em procedimentos que importem em potenciais perdas de direitos, a proteção e a análise da norma constitucional.

E, neste sentido, é possível sustentar que são admitidas, neste espaço administrativo do PTA, a produção de todas as provas consideradas lícitas (NUNES, 2002, p. 234). Segundo Neder (2010, p. 25), “não há, no processo administrativo fiscal, limitações referentes às provas que podem ser produzidas.” E o autor vai adiante, explicando que a praxe deste momento é de dar maior relevo às provas documentais, periciais e indiciárias.

Em resumo, o PTA proceduraliza de forma plena o provimento final administrativo, que versará sobre a exibibilidade e/ou a liquidez de um tributo.

E, neste ponto, reside uma polêmica de necessário enfrentamento: tal provimento final constitui definitivamente o crédito tributário (pelo seu lançamento definitivo)? Ou este momento é apenas homologatório/desconstitutivo (conforme quem tenha o direito resguardado: Estado ou contribuinte)?

Tal questão tem ligação direta com a súmula vinculante de nº 24, do Supremo Tribunal Federal (STF).⁶ Determina o momento da consumação do delito tributário de natureza material (aqueles do artigo 1º, da Lei 8.137/90). E, neste sentido, tem relevo fundamental para o ponto que se deseja sustentar neste ensaio: a necessidade de se resguardar a possibilidade de a defesa produzir prova da materialidade destes delitos em um processo penal.

Há algumas posições sobre o tema. Uma primeira corrente (PAULSEN, 2010, p. 1070) entende que a constituição definitiva do crédito tributário (pelo seu lançamento) ocorre já com o auto de infração. Restaria, apenas, suspensa sua exigibilidade pelo PTA (procedimento tributário administrativo).

Para esta linha de raciocínio, a decisão irrecurável do PTA não constitui o crédito tributário de forma definitiva. Apenas se confirma o referido crédito, ratificando o auto de infração antes lavrado, ou o extingue (o crédito tributário, já definitivamente constituído anteriormente, pelo lançamento). Homologa ou desconstitui o crédito tributário. Apenas isto.

Uma segunda forma de pensar a questão entende que somente ao final do PTA é que haverá a constituição definitiva do crédito tributário, ali havendo seu lançamento definitivo.

Faz-se uma associação entre a constituição definitiva do crédito tributário e a sua liquidez e exigibilidade, que ocorrem somente no final do PTA (antes deste momento há a suspensão da exigibilidade, conforme prevê o artigo 151 do Código Tributário Nacional).

No auto de infração haveria apenas a constituição precária do crédito. Usa-se, como argumento para esta teoria, o art. 142 do CTN:

⁶ “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.”

Art. 142, CTN: 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 aplicação da penalidade cabível.⁷

Desta divergência sobre a constituição definitiva do crédito surgiu outra polêmica, agora em relação à tutela penal dos tributos: quando se consumam os crimes materiais contra a ordem tributária?

Existem ao menos 5 (cinco) posições doutrinárias a respeito: 1) não há a necessidade de se aguardar a finalização do PTA para o oferecimento de denúncia por crime material contra a ordem tributária (a consumação do delito já ocorreu no momento em que a obrigação tributária nasceu); 2) a segunda teoria concorda em parte com a primeira transcrita, acrescentando que deve ficar suspenso o processo penal, enquanto a questão administrativa não se tornar definitiva (em uma questão prejudicial de mérito, conforme determina o Código de Processo Penal, em seu artigo 93); 3) a terceira corrente entende que a finalização do PTA é necessária porque, antes deste momento, não há justa causa para a ação penal (determinando a própria materialidade do delito); 4) uma quarta forma de se analisar a questão entende que há a necessidade de se aguardar a finalização do PTA para a tipificação de conduta criminosa contra a ordem tributária (o referido delito ainda não está consumado: o tributo só é devido com a constituição definitiva do crédito, que se daria somente com a finalização do PTA); 5) a quinta forma de se verificar a questão afirma que o final do PTA deve ser aguardado para o oferecimento de uma denúncia criminal por constituir uma condição objetiva de punibilidade.

Excluindo a quarta hipótese antes citada, as demais formas de pensamento pressupõem que a consumação do delito material contra a ordem tributária ocorre quando nasce a obrigação tributária. Mas, de qualquer forma, a súmula vinculante de nº 24 (STF), se apresentou ao debate para organizar a interpretação, com adesão exatamente a esta quarta forma de resolução da questão, antes mencionada.

Particularmente, entende-se que a forma mais adequada de se analisar a questão é a que compreende a finalização do PTA como uma condição objetiva de punibilidade. Há a consumação do delito antes da finalização do PTA (quando do descumprimento da obrigação tributária, por ocasião da constatação do fato gerador e da hipótese de incidência no caso concreto). Aceita-se, portanto, que o lançamento é um ato e que o procedimento administrativo

⁷ Há, ainda, quem tenha um posicionamento híbrido, considerando que o lançamento é “constitutivo em relação ao crédito e declaratório quanto ao fato jurídico e à obrigação tributária.” (CARVALHO, 2008, p. 203).

tem natureza declaratória. Haveria, apenas, a necessidade de se esperar a finalização do PTA, como uma condição objetiva de punibilidade (posto que *tributo devido* somente pode ser, a bem da verdade, *tributo exigível*. E esta exigibilidade do tributo não depende do dolo do agente. Depende, ao contrário, da finalização do PTA).

Contudo, e finalizando esta discussão, uma conclusão pode ser verificada. Seja pela recepção da súmula vinculante de nº 24, seja pelo entendimento de que o PTA é uma condição objetiva de punibilidade, certo é que se deve aguardar a finalização da fase de julgamento administrativo.

Mais que isto, a prova ali produzida será usada no processo penal que surgir posteriormente. E é exatamente quanto a este uso que se instala a questão polêmica que se quer aqui apresentar.

IV SEGUE: A FINALIDADE DO PROCESSO PENAL E A PRODUÇÃO DE PROVAS NESSE CONTEXTO.

A Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 05 de outubro de 1988 (BRASIL, 2013a), apesar de não explicitar em seu texto qual o modelo processual penal adotado, fixa claros parâmetros do procedimento acusatório.

Nessa nova ordem constitucional, mesmo as partes desiguais devem ser igualadas processualmente. Outras regras típicas do procedimento acusatório devem ser respeitadas, como a publicidade dos atos, a garantia da ampla defesa, do contraditório e da imparcialidade do Juiz. (VARGAS, 1992, p. 107).

Assim, a Constituição garante ao acusado uma persecução penal pautada em critérios democráticos, atribuindo a cada sujeito processual, de forma exclusiva, as funções desenvolvidas para apuração de um fato delituoso, bem como a decisão final, que em tese, deve ser proferida por um Juiz imparcial. (JARDIM, 2000, p. 312). Objetivou-se a construção de um conjunto de garantias processuais penais que colocariam o Brasil na vanguarda da preservação dos direitos fundamentais.

Portanto, a consolidação do procedimento acusatório é uma prestação de contas com esta nova realidade, principalmente por ser a forma pela qual a aplicação igualitária do direito penal penetra no direito processual penal. Deste modo, há a garantia de que não exista um ‘senhor da prova’, bem como se tem a garantia de que o Estado cuida de modo igualitário da aplicação da lei. Em outras palavras, é o ‘locus’ onde o poder persecutório do Estado é exercido

de maneira democrática, limitada e equalizada. “É a porta de entrada da democracia.” (STRECK, 2009, p. 120).

Neste quadro, os princípios republicanos, da isonomia, do devido processo legal, da fundamentação das decisões, dentre outros, formam uma base na qual não há espaço para o predomínio do procedimento inquisitório. Eis, porque se deve buscar, a todo custo, a efetivação de um procedimento eminentemente acusatório. (COUTINHO, 2009, p. 113).

No procedimento acusatório, o Juiz deve manter uma posição, efetivamente, indiferente em relação à atividade das partes, assumindo uma posição de espectador, sem iniciativa probatória. Logo, forma sua convicção, apenas, através dos elementos probatórios trazidos ao processo pelas partes e não pelas provas por ele mesmo produzidas. (LOPES JÚNIOR, 2011, p. 523).

Em decorrência da força normativa da Constituição e da opção pelo poder compartilhado e controlado, o processo penal brasileiro precisa se converter, definitivamente, em um processo de partes e se desenvolver por meio do debate público, oral, contínuo e em contraditório. Neste novo paradigma, as práticas autoritárias, derivadas do poder concentrado e sem controle não podem concorrer com as práticas democráticas, uma vez que, no Estado Constitucional moderno, o poder só pode ser exercido pela democracia.

No Estado Democrático de Direito, o controle de poder não se realiza somente pelo compartilhamento, mas igualmente, pela atribuição de competências às instituições democráticas responsáveis pelo seu exercício. Na realidade, o princípio acusatório intensifica a separação das funções processuais penais ao redistribuir as funções acusatória e defensiva às partes, reservando ao Juiz, ‘apenas’, a função judicante. (MARQUES, 2009, p. 148).

Não se trata, portanto, de pregar ou impor um procedimento processual que venha a favorecer ou beneficiar os criminosos, como querem fazer crer os adeptos das políticas mais extremas. O procedimento acusatório não é, e nunca foi, sinônimo de impunidade, mas sim, um modelo que realça o papel das partes, começando pelo Juiz, de modo a compatibilizá-los com os princípios constitucionais, permitindo que se caminhe em busca da verdadeira democracia processual. (COUTINHO, 2009, p. 115).

A democracia constitucional representa uma conquista da qual a sociedade moderna não pode abrir mão em favor da ideologia da defesa social. O poder que se legitima da técnica de controle e de promoção deve ser compartilhado entre as instituições. “Essa regra é sagrada. Do contrário, a sociedade vai ser engolida novamente pelo Leviatã. Preferível que cada instituição dê conta de sua função constitucional.” (MARQUES, 2009, p. 150).

Como no processo penal, a fixação dos fatos se dá a partir do instituto jurídico da prova, o esclarecimento desta questão só é possível através do estudo da Teoria da Prova no Processo Penal Democrático, aqui entendido não como um critério jurídico e exegético estreito, mas sim, com amplo espírito crítico, científico e filosófico.

Isto porque, o simples exame isolado de cada um dos meios de provas “deixa no espírito lamentáveis lacunas e confusões inevitáveis que o instinto ou a razão natural geralmente obviam, depois, embora à custa de grandes esforços e não sem deixar pontos obscuros na mente.” (DELLEPIANE, 1958, p. 14).

O processo penal é um instrumento de reconstrução aproximativa de um determinado fato histórico. Como um ritual, visa proporcionar conhecimento ao Julgador através da reconstrução histórica de um determinado fato. Neste contexto, as provas constituem os meios pelos quais essa reconstrução será realizada, pois, através delas, o processo cria condições para que o Juiz exerça sua atividade recognitiva, a partir da qual se produzirá o convencimento externado na sentença. O processo penal e a prova nele inserida integram o que se pode chamar de *‘modos de construção do convencimento’* do Julgador, que formará sua convicção e legitimará o poder contido na sentença. (LOPES JÚNIOR, 2011, p. 517-518).⁸

A análise e as concepções acerca do instituto da prova variaram de acordo com o tempo e espaço, com o procedimento processual vigente, constituindo um fenômeno cultural vinculado às concepções e paradigmas estreitamente relacionados às características de uma determinada sociedade. (GOMES FILHO, 2005, p. 303). Ao longo da história, diferentes modos de construção do convencimento do Julgador foram admitidos pelo direito processual penal, sempre revelando uma íntima relação com o modelo processual adotado.

Os procedimentos processuais penais existentes sempre tiveram suas bases epistemológicas na teoria da prova que, pelo conteúdo dos critérios legais de sua produção (autocráticos ou dialéticos), indicava o grau de avanço histórico no respeito aos direitos fundamentais de liberdade e dignidade da pessoa humana. (LEAL, 2011, p. 170).

No Estado Democrático de Direito, o processo se situa no centro da estrutura de atuação das garantias constitucionais, já que a Constituição trouxe, em seu texto, um verdadeiro modelo de processo jurisdicional, sendo, portanto, necessário compreender o processo como garantia constitutiva de direitos fundamentais, base de um Estado Democrático de Direito, que tem seu

⁸ Los procesos son máquinas retrospectivas que se dirigen a establecer si algo ha ocurrido y quién lo realizó: las partes formulan hipótesis; el juez acoge la más probable, con arreglo a determinadas normas, trabajando con base en un conocimiento empírico opuesto a fantasías adivinatorias, a éxtasis intuitivas, cábalas de ciencias ocultas. (CORDERO, 2000, v. II, p. 07).

referencial interpretativo no modelo constitucional de processo e que, no processo penal, deve preservar o direito fundamental de liberdade do cidadão. (BARROS, 2009a, p. 22).

Sob esse prisma, a atividade probatória, embora tenha como finalidade reconstruir os fatos, está limitada aos fatos alegados pelas partes, sendo, portanto, vedado ao Juiz decidir embasado em suas convicções pessoais ou em algum fator extra autos. Logo, só se pode considerar como prova os fatos demonstrados no procedimento através da garantia do contraditório, compreendido como o espaço procedimentalizado para garantir a participação dos afetados na construção do provimento. (FARIA, 2011, p. 88).

No Estado Democrático de Direito, o Julgador assume a função de garantidor de que o devido processo constitucional irá reger todo o procedimento. Não se admite mais que este (Juiz) tenha a função de buscar verdades imaginárias que embasariam sua atividade privilegiada de apreciação probatória. Isto se caracterizaria em um inaceitável retrocesso, tendo em vista os estudos já desenvolvidos sobre a teoria da prova e da democracia. (THIBAU, 2008b, p. 328).

Logo, não se pode admitir a iniciativa probatória por parte do Julgador, sob pena de ofensa ao procedimento acusatório. Ao se conferir ao Juiz a gestão da prova, se faz ressurgir um procedimento eminentemente inquisitório, fomentando toda uma estrutura direcionada à manutenção de uma relação de poder. Portanto, o ativismo judicial está em completo desacordo com o procedimento acusatório e com o modelo constitucional de processo, servindo de obstáculo à efetivação do Estado Democrático de Direito. (FARIA, 2011, p. 96).

O atual descaso pela teorização adequada do instituto da prova decorre “da propagação ordálica de que existe o ‘primado do direito’ que se faz pelo Juiz realizador da justiça, sendo o processo ‘um sistema de óbices e dificuldades’ criados pelo legislador.” (LEAL, 2011, p. 172).

A vinculação da prova (no conceito simplista daquilo que é exibido para convencer) à sensibilidade do Julgador, não pode ser admitida, principalmente numa época em que ainda se insiste, equivocadamente, em tentar “tapar os defeitos de um Estado agônico pela presteza retórica de um Judiciário de bem-estar social e garantidor exclusivo da segurança coletiva.” (LEAL, 2011, p. 172).

No processo constitucionalizado, o provimento jurisdicional somente estará legitimado se amparado por argumentos cognoscitivos seguros e válidos, submetidos ao contraditório e à refutação pelos seus destinatários. Não basta a mera argumentação. Assim, a fundamentação das decisões, além de se tornar um instrumento de controle de racionalidade do Julgador, serve para controlar o poder do Juiz, na medida em que permite aferir “qual a verdade que brota do processo, evitando o substancialismo da mitológica ‘verdade real’.” Para isso, é crucial que

esta fundamentação seja construída a partir dos meios de prova produzidos pelas partes, em contraditório. (LOPES JÚNIOR, 2010, p. 267).⁹

Neste modelo ‘garantista’, não é admitida qualquer imposição de pena sem que a tipicidade do fato em questão seja verificada através de uma prova empírica, trazida pelas partes a um Juiz imparcial, por meio de um processo público, contraditório, com amplitude de defesa e mediante um procedimento legalmente preestabelecido. (LOPES JÚNIOR, 2010, p. 263).

A racionalidade das decisões só pode ser verificada por meio da interpretação compartilhada dos textos legais, democraticamente elaborados e da reconstrução dos fatos pelas partes. No processo penal democrático, o Juiz não é livre para apreciar a prova, já que esta (prova) passa a ser entendida como o instituto jurídico que orienta a extração dos elementos de prova da realidade extra-autos, que se formalizam pelos meios legalmente previstos. (LEAL, 2002, p. 106).

O procedimento processual penal democrático deve ser estruturado de maneira dialógica, de forma a afastar a possibilidade de o Juiz extrair dos autos algum fato ou circunstância não alegado pelas partes. Estes fatos ou circunstâncias, sequer, seriam provas, já que somente se pode imaginar presentes nos autos os fatos que já passaram pelo crivo do contraditório. Consequentemente, o Juiz deve manter-se adstrito àquelas provas que tenham sido compartilhadamente produzidas pelos destinatários do ato decisório, desde que, de acordo com os meios legalmente previstos. (LEAL, 2002, p. 107).

E, ao Juiz, não mais é permitido reconhecer a existência de um fato que não é objeto da prova, aqui entendida, como o instituto garantidor da dialogicidade na reconstrução dos fatos, tendo em vista que a racionalidade da decisão, no processo penal democrático, não mais se encontra na subjetividade do Julgador, mas sim, no direito democrático positivo, que se torna autossuficiente por sua legitimação discursiva. (LEAL, 2002, p. 107)¹⁰.

O vocábulo ‘prova’ vem do latim (*probatio*) que significa prova, ensaio, verificação. Deriva de *probus*, que quer dizer bom, reto, honrado. (BADARÓ, 2003, p. 156).

⁹ Mais do que garantia de participação das partes em simétrica paridade, portanto, o contraditório, deve efetivamente ser entrelaçado com o princípio (requisito) da fundamentação das decisões de forma a gerar as bases argumentativas acerca dos fatos e do direito debatido para a motivação das decisões. Uma decisão que desconsidere, ao seu embasamento, os argumentos produzidos pelas partes no *iter* procedimental será inconstitucional e, a rigor, não será sequer pronunciamento jurisdicional, tendo em vista que lhe faltaria a necessária legitimidade. (LEAL, 2002, p. 105).

¹⁰ Afigura-se paradoxo incontornável falar em livre convencimento do Juiz na apreciação da prova e persuasão racional como critério de convicção, porque a *ratio* nas democracias não é dos leitores da prova, mas das categorias lógicas do discurso legal popular. A fonte da razão já está no povo real e não mais nos iluminados circuitos cerebrais do decisor. Daí imprestáveis os clichês de que ‘a prova é o farol do Juiz’ (Ordenações Filipinas) ou que a prova é ‘instrumento (?) por meio (?) do qual se forma a convicção do Juiz’. (LEAL, 2005, p. 51-52).

Mesmo considerando os avanços nos estudos processuais penais no Brasil, o conceito jurídico de prova, comumente adotado pela teoria pátria, ainda está intrinsecamente ligado à época em que prevalecia o discurso de uma jurisdição redentora, ao contrário de um conceito democrático que exige o equacionamento com a garantia do devido processo constitucional. (LEAL, 2011, p. 173).

Não por acaso, muitas vezes encontramos o vocábulo ‘prova’ conceituado como “o pressuposto da decisão judicial que consiste na formação através do processo no espírito do Julgador da convicção de que certa alegação singular do fato é justificavelmente aceitável como fundamento da mesma decisão.” (MENDES, 1961, p. 741).

Essa ‘anomalia ideológica’ da jurisdição sem procedimento, de tão fascinante e engenhosa, acabou por ser amplamente adotada pelas autocracias disfarçadas em democracias. (LEAL, 2011, p. 175). Nessas, a prova acaba servindo para dar aparência de legitimação racional a um conjunto de mecanismos teatrais, cuja função é, unicamente, dissimular a realidade irracional e injusta da decisão judicial. (BADARÓ, 2003, p. 161). Daí, decorre a necessidade de se aprofundar o estudo da teoria da prova no Estado Democrático de Direito.¹¹

Em um processo penal democrático, não se pode admitir a avaliação da eficácia dos meios de prova pelo “poder da sensibilidade e talento da apreensibilidade jurisdicional.” (LEAL, 2011, p. 173).

O exercício jurisdicional desprovido de uma procedimentalização acaba por abolir a existência do devido processo constitucional, já que, para existir processo, é preciso produzir um procedimento em que sejam garantidos a ampla defesa, o contraditório, a isonomia, bem como todos os demais direitos fundamentais. Sem procedimento, não há como se operacionalizar, democraticamente, o instituto da prova¹². “O procedimento processualizado é a prova das provas.” (LEAL, 2005, p. 56).

Assim, partindo da noção de que provar é representar e demonstrar os elementos da realidade objetiva pelos meios intelectivos autorizados em lei, fica evidenciada a enorme complexidade teórica presente no instituto processual da prova. (LEAL, 2011, p. 169).

¹¹ O comando da prova, quando se faz pela índole onisciente, sensibilidade e suposto poder do Juiz para dizer o que é ou não é conveniente, cabível ou oportuno, a pretexto de um Judiciário ‘célere’, é retrocesso histórico e científico em que a técnica do julgamento se coloca a serviço das conjunturas estatais, com estrangulamento de direitos fundamentais. Ora, se o Estado é deficiente, o que se tem a fazer é consertá-lo ou substituí-lo por outro e não compactuar-se com ele para negar cidadania, cujo suporte é o Devido Processo Legal Constitucional. (LEAL, 2005, p. 55).

¹² A prova não deve ser fraca: prova fraca é aquela que se satisfaz com a verossimilhança, com o que se diz ser uma crença racional. Mas a verossimilhança que, fora da lógica e da matemática, é o regime normal da prova, não é em si um critério satisfatório, por mais convincente que seja. A verossimilhança não remove a eventualidade das exceções e de contraexemplos – e as crenças racionais podem revelar-se errôneas: os erros judiciários assentam sempre em verossimilhanças e crenças racionais. Portanto, a prova tem de ser forte (MARTINS, 2010, p. 07).

Até porque, conforme Rosemiro Pereira Leal (2011, p. 170), a prova produzida nos autos não se configura no axioma da verdade, já que provar não significa demonstrar a verdade dos fatos em debate. A afirmação de que a prova revela verdade traz uma alta carga mítica, “como se esta fosse um instrumento mágico de transposição do concreto em abstrato ou vice-versa.” (LEAL, 2005, p. 51).¹³

Com base nestes critérios, não se pode mais aceitar a afirmativa de que as provas têm por objetivo fixar os fatos no processo, pois o que é fixado no procedimento não são os fatos, mas sim as alegações das partes. (MADEIRA, 2008, p. 174).¹⁴ Tanto que, no processo penal democrático, o Juiz não poderá extrair dos autos fatos ou circunstâncias que não tiverem sido apresentados e debatidos em contraditório pelas partes. (LEAL, 2002, p. 106).

Ademais, o objeto da prova não é, simplesmente, o fato narrado na ação ou na defesa, mas sim, fornecer ao Julgador a devida fundamentação exigida constitucionalmente no provimento. (LEAL, 2011, p. 173). Toda e qualquer decisão sobre uma prova, ainda que para rechaçá-la, além de ser submetida ao contraditório, deve passar por todas as argumentações das partes para que seja considerada legítima. (FARIA, 2011, p. 89).

Somente uma decisão fundamentada, na qual o Julgador analise todos os argumentos trazidos pelas partes garantindo um contraditório dinâmico, impede que o provimento seja um ato solitário do Juiz, de modo que exista um abismo entre a fundamentação das decisões e o contraditório. (BARROS, 2009a, p. 18). No processo democrático, a decisão que deixa de analisar todos os argumentos apresentados pelas partes durante todo o procedimento não pode, sequer, ser considerada como provimento jurisdicional. (LEAL, 2002, p. 105).

Neste contexto, os meios de prova são “argumentos e arguições lógico-jurídicos aptos à demonstração lícita da existência de elementos suscetíveis de sensibilização ou compreensão concernente a ato, fato, coisa ou pessoa”. (LEAL, 2011, p. 169). E, são através deles (meios de prova) que, as partes, em contraditório, valendo-se de conhecimentos, sentidos e técnicas de

¹³ A afirmação de que a ‘prova tem por objetivo a verdade’ demanda cogitações sobre a controvertida acepção de ‘verdade’, porque a busca obsessiva da certeza há de se conter, em Direito, nos limites dos meios de obtenção da prova legalmente permitidos. (LEAL, 2011, p. 173).

¹⁴ (...) o objeto da prova é sempre a alegação de um fato e não o fato em si mesmo. Os fatos, em si mesmos, são acontecimentos que têm existência no mundo real. O fato ocorreu ou não, existiu ou não, não comportando adjetivações ou valorações. Aquilo que existe na realidade não pode ser verdadeiro ou falso; simplesmente existe. Verdadeiros ou falsos só podem ser nossos conhecimentos, nossas percepções, nossas opiniões, nossos conceitos ou nossos juízos a respeito de um objeto. Os ‘fatos’ debatidos no processo são enunciados sobre os fatos do mundo real, isto é, aquilo que se diz em torno de um fato: é a enunciação de um fato e não o próprio fato. Em consequência, o objeto da prova não é o próprio fato. O que se prova são as alegações feitas pelas partes como fundamentos da acusação e da defesa. O que pode ser verdadeiro ou falso, verídico ou inverídico, ou ‘probo’, são as alegações sobre o fato. (BADARÓ, 2003, p. 159-160).

demonstração (por via do intelecto, verbal ou expressamente), conseguem transportá-los da realidade objetiva para dentro do procedimento. (LEAL, 2011, p. 169).

Provar em direito é representar e demonstrar os elementos de prova pelos meios previstos em lei. A prova é expressada por um meio legal (documental, pericial ou oral), tendo por finalidade apreender ou examinar um elemento, cujo resultado será formalizado procedimentalmente através de um instrumento. (MADEIRA, 2008, p. 154).

Desta forma, ainda que exista um elemento de prova de certeza inquestionável, não se permite a obtenção da prova por meios ilegais. A liberdade de apreensão do elemento de prova no espaço deve ser limitada por meios previstos em lei para uma efetiva e correta formalização do instrumento de prova. Conseqüentemente, a obtenção de um instrumento de prova por meio ilegal implica na invalidade do ato probatório. (LEAL, 2011, p. 173).

O meio lícito de obtenção da prova no processo penal democrático é desenvolvido em consonância com o princípio do devido processo legal, que impõe a participação ativa das partes, em simétrica paridade, na produção da prova que será utilizada para justificar um provimento jurisdicional.¹⁵ “A prova é fator de visibilidade da argumentação jurídica.” (LEAL, 2005, p. 55), o que implica a necessária análise judicial de todos os argumentos probatórios apresentados pelas partes durante o procedimento. (FARIA, 2011, p. 90).

No processo penal constitucionalizado, se deve falar em um direito constitucional à prova, que se estende a todas as fases do procedimento e que, para sua efetivação, prescinde da plena observância das garantias constitucionais do contraditório, da ampla argumentação, da fundamentação das decisões e do terceiro imparcial, que constituem a base compacta do modelo constitucional do processo. (FARIA, 2011, p. 87-88).¹⁶

¹⁵ Procedimento é, portanto, nas democracias, instituto (direito-garantia processual) de impessoalização do referente lógico-jurídico probatório informador dos provimentos (decisões). O provimento, nas democracias, não tem causa justificadora na convicção ou talento do Julgador, mas fundamento na estrutura formal (cartularizada) do procedimento. A sentença ou decisão há de ter seus fundamentos egressos da lógica procedimental formalizada e desenvolvida compartilhadamente pelos sujeitos do processo. Em direito processual democrático, a ausência dessa vinculação descaracteriza o conceito de fundamento decisório nas democracias a que alude o art. 93, IX e X, da CF/88. As leis são balizadoras hermenêuticas das decisões, mas processualmente os argumentos fundantes são, nas democracias, inferentes (conceitos inferidos) da estrutura escritural do procedimento. (LEAL, 2011, p. 177).

¹⁶ Ainda mais importante do que a necessidade da prova é a garantia do contraditório, isto é, a possibilidade da refutação ou da contraprova. (...) Enquanto nenhuma prova ou confirmação é suficiente para justificar a livre convicção do Juiz sobre a verdade da acusação, uma só contraprova ou refutação é suficiente para justificar o convencimento contrário. A garantia da defesa consiste precisamente na institucionalização do poder de refutação da acusação por parte do acusado. De conformidade com ela, para que uma hipótese acusatória seja aceita como verdadeira, não basta que seja compatível com vários dados probatórios, mas que também é necessário que não seja contraditada por nenhum dos dados virtualmente disponíveis. (...) a livre convicção, em consequência, conquanto possa justificar as provas (necessárias, mas não suficientes para justificar a condenação), não pode superar as contraprovas (suficientes, mas não necessárias para justificar a absolvição). (FERRAJOLI, 2010, p. 144).

Por todo o exposto, parece inequívoco que no Estado Democrático de Direito, a atividade probatória no processo penal deva ser realizada pelas partes com a rigorosa observância da base principiológica uníssona que norteia o modelo constitucional de processo, não se admitindo que ainda esteja pautada na busca da verdade, por meio de um Juiz dotado de virtudes pessoais que, através de sua subjetividade, seja capaz de resolver todos os problemas do processo. (FARIA, 2011, p. 91). Assim sendo, a prova é colocada como um mecanismo que permite que se realize uma escolha racional entre as hipóteses diversas sobre os fatos debatidos no processo. (BADARÓ, 2003, p. 161).

V – DA NECESSIDADE DO RESPEITO AO CONTRADITÓRIO JUDICIAL NA PRODUÇÃO DA PROVA DE MATERIALIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS.

Por tudo o que já foi dito, verifica-se que, há muito, a teoria percebeu que o contraditório não pode mais ser analisado, tão-somente, como mera garantia formal de bilateralidade de audiência ou como a aplicação do direito de ser ouvido pelo Juiz, que se baseia no dizer e contradizer das partes, vez que, resultariam numa participação fictícia e aparente que somente poderia atender a uma estrutura procedimental monologicamente dirigida pela perspectiva unilateral de formação do provimento do Juiz.

Esta visão estática do princípio do contraditório não se coaduna com o processo penal democrático, o qual deve ser analisado sob uma perspectiva dinâmica que impõe uma participação efetiva dos sujeitos processuais em todo o procedimento de construção dos provimentos. (NUNES, 2008, p. 152).

Numa democracia, os cidadãos não podem mais se enxergar como meros sujeitos espectadores e inertes nos assuntos que lhes tragam interesse, devendo ser participantes ativos e que influenciam no procedimento formativo dos provimentos. Desta forma, o contraditório passa a ser caracterizado como uma possibilidade de influência sobre o desenvolvimento do processo e sobre a formação de decisões racionais, com inexistentes ou reduzidas possibilidades de surpresa. (NUNES, 2008, p. 146).

O contraditório deixa de ser mero atributo do processo e passa à condição de princípio determinativo de sua própria inserção na estruturação de todos os procedimentos preparatórios dos atos jurisdicionais. (LEAL, 2002, p. 88). Percebe-se que a estruturação de um processo necessita da implementação de um conjunto de garantias processuais constitucionais dinâmicas,

no qual o contraditório constitui uma importante, mas não a única, garantia. (NUNES, 2008, p. 146).

E, em processo penal instaurado para apurar eventual prática de crime tributário, como já dito anteriormente, a lógica não pode ser diferente. Justamente por discutir questão penal-tributária especialmente técnica, o que, na maioria das vezes, se percebe pela vasta documentação e argumentação fiscal juntada aos autos, deve ser garantido às partes, mas, principalmente, ao Réu, o respeito ao contraditório judicial na produção da prova da materialidade, haja vista a necessidade de produção de prova técnica defensiva neste sentido.

Isto, porque o crime em apuração (art. 1º da Lei 8.137/90), conforme já salientado, é de natureza material e, portanto, aplica-se a ordem legal do artigo 158 do CPP: ao crime que deixa vestígio (que seja material, portanto), é necessário o exame de corpo de delito (BRASIL, 2015).

O resultado supressão ou redução de tributo ou contribuição social é o corpo de delito, que se materializará na decisão final administrativa, sem o qual a denúncia não poderá ser recebida, porquanto, a inexistência do corpo de delito importa a rejeição da denúncia (TRF - 4ª Região - DJU 24.6.92 - p. 18.684). De fato, no processo penal o exame de corpo de delito é de suma importância, pois, sem ele, é nulo o processo criminal (art. 564, III, letra "b"). Dispõem os arts. 158 e 167 do Código de Processo Penal sobre a indispensabilidade do exame de corpo de delito nas infrações que deixam vestígios. Nos crimes contra a ordem tributária, o resultado, seus vestígios (sua materialidade) se comprovam com a apuração final da existência de crédito tributário suprimido ou reduzido após o término do procedimento administrativo (SOUZA, 2012).

Desta forma, em respeito às garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa, deve-se garantir ao Acusado, na instrução do processo, por meio da admissão de Assistente Técnico de Perícia, a oportunidade de demonstrar a fragilidade e a total inconsistência das conclusões a que chegaram os auditores fiscais, por ocasião do Procedimento Tributário Administrativo (PTA). Há essa necessidade, em virtude da existência de questão eminentemente técnica e impossível de ser debatida a não ser por profissionais devidamente qualificados na área contábil.

Não restam dúvidas de que a prova pericial que se deseja contestar, já foi realizada pela Receita¹⁷, uma vez que, se o PTA não pudesse ser considerado perícia, haveria a necessidade de realização de uma perícia oficial pela Polícia Técnica.

¹⁷ “a prova pericial, antes de qualquer outra consideração, é uma prova técnica, na medida em que pretende certificar a existência de fatos cuja certeza, segundo a lei, somente seria possível a partir de conhecimentos específicos.” (OLIVEIRA, 2012, p. 418.)

Assim, uma vez admitido no processo, o Assistente Técnico poderá auxiliar a defesa técnica na formulação de quesitos complementares para serem respondidos pelos peritos oficiais (Fiscais da Receita) em momento anterior à audiência de instrução e julgamento. Além disso, caso as respostas dos peritos oficiais não sejam esclarecedoras, os assistentes técnicos poderão prestar esclarecimentos em audiência ou ainda apresentar parecer técnico sobre a questão. Tudo isso, com fundamento na CR/88 (art. 5º, LV: ampla defesa e contraditório) (BRASIL, 2013) e no CPP (art. 159, §3º e ss c/c art. 400) (BRASIL, 2015).

Certo é que a defesa não pode ter restringida em seu direito de produzir a prova técnica em um processo penal. O Estado deve ser chamado a debater (e ser questionado) sobre a regularidade da fiscalização tributária antes praticada. Trata-se de crime material, que traz resultado danoso. E, assim, é evidente que o objeto material deste delito (o tributo devido) pode e deve ser questionado. É o próprio corpo de delito.

E essa contestação da prova da materialidade do fato, obrigatória dentro de uma perspectiva democrática, somente pode ser realizada com referido o auxílio técnico. Tal prova tem a finalidade de questionar as conclusões extraídas pelos auditores fiscais, de modo a comprovar uma possível regularidade das operações e, conseqüentemente, a atipicidade da conduta do réu. Portanto, autorizar esta produção de prova defensiva significa dar efetividade plena ao exercício defensivo e ao contraditório, constitucionalmente garantidos.

O exercício do direito de defesa é condição essencial para a realização de um processo penal respeitador das garantias individuais fundantes do Estado Democrático de Direito. Privar o acusado do direito de ter o auxílio do Assistente Técnico para analisar e contestar a prova eminentemente técnica viola tal garantia constitucional¹⁸. E nem se argumente que o Judiciário criminal não possa rediscutir questões fáticas do direito tributário. Como já analisado, a autonomia das instâncias assim autoriza.

VI – CONCLUSÃO

¹⁸ “a mais importante das garantias processuais constitucionais é o devido processo legal, que deve ser compreendido como um bloco aglutinante e compacto de vários direitos e garantias fundamentais e inafastáveis ostentados pelas pessoas nas suas relações com o Estado, quais sejam: a) direito de amplo acesso à jurisdição, prestada pelo Estado dentro de um tempo útil ou lapso temporal razoável; b) garantia de plenitude de defesa, com todos os meios e recursos a ela inerentes; c) garantia do juízo natural; d) garantia do contraditório; e) garantia de fundamentação racional das decisões jurisdicionais, com base no ordenamento jurídico vigente (reserva legal); f) garantia de um processo sem dilações indevidas. Portanto, mediante a garantia fundamental do devido processo legal, que se integra na principiologia normativa maior do devido processo constitucional, qualquer um do povo faz atuar a jurisdição, viabilizando a efetiva tutela de seus direitos (...). Portanto, na concretização da função jurisdicional pelo Estado, os pronunciamentos decisórios, quaisquer que sejam, são atos estatais imperativos, que refletem manifestação do poder político do Estado, mas um poder constitucionalmente organizado, delimitado e controlado conforme as diretrizes preponderantes do Estado Democrático de Direito, que visualizamos como princípio constitucional, ao qual a jurisdição sempre estará vinculada.” (DIAS, 2010, p. 73-74).

A questão que se colocou à análise, neste ensaio, tem como indicativo de conclusão a defesa incondicional do direito ao contraditório judicial.

Mesmo diante de uma tutela penal que tem determinadas características peculiares (está-se diante da proteção de valores supraindividuais, em uma denominada modernidade reflexiva), é de se sustentar a premissa do afastamento da instrumentalidade processual. Conseqüentemente, a concepção principiológica do processo penal mantém-se intacta e respeitosa à ordem constitucional.¹⁹

E esta questão se reflete na produção probatória que aqui se analisou. A etapa administrativa da aferição de exigibilidade/liquidez do tributo (o PTA) produz a própria materialidade do delito material contra a ordem tributária (artigo 1º da Lei 8.137/90). Mais que isto, é necessário aguardar seu término para o início de uma ação penal subsequente.

Aqui nem se discute se esta espera pelo final do PTA deve ocorrer em virtude do respeito à súmula vinculante de nº 24, do STF; ou em virtude deste momento (o PTA) ser uma condição objetiva da punibilidade dos referidos crimes (tese que se considera mais adequada). Qualquer uma das duas opções acarreta o mesmo resultado: a formação da materialidade do delito ou, em outras palavras, o próprio corpo de delito.

A existência de um contraditório no PTA não pode impedir que surja um outro (contraditório) judicial na esfera processual penal. Nunca. Além da autorização dada pela própria redação da lei (artigo 159, do código de processo penal), a participação da defesa na produção da prova da materialidade do crime tem fundamento de legitimidade na já tratada principiologia constitucional que orienta o processo penal.

Trata-se da garantia da paridade de armas, em um procedimento conduzido por partes que estão em situação de desigualdade material.

E o argumento de que a questão tributária não pode ser reavaliada na esfera penal não pode prosperar, por óbvio. A autonomia das esferas de julgamento pressupõe esta liberdade probatória e decisória. A única vedação, pensa-se, é a de que as decisões judiciais obtidas na esfera criminal podem não ter eficácia nos outros ramos (de acordo com o argumento utilizado). Apenas isto.

¹⁹ Ressalta-se que a mesma conclusão se chega, igualmente, diante da anunciada autonomia do Direito Penal Supraindividual, em relação à tradicionalidade deste ramo. Não existe a tal separação completa entre estas divisões da tutela punitiva. Os princípios informadores da ordem penal, de natureza evidentemente constitucional, mantêm-se intactos diante destas novas demandas de intervenção. A adequação dogmática de alguns institutos da teoria do crime, para uma mais perfeita aplicação no Direito Penal Supraindividual, não autoriza a autonomia pretendida.

Não há vedação de matéria a ser discutida no judiciário criminal. Proibir a atuação defensiva, neste sentido, significa não compreender como lidar com a criminalidade moderna, por ocasião da processualização das condutas que ali encontram tipificação.

Em resumo, insiste-se na conclusão de que as modificações na dogmática penal (da tutela dos interesses supraindividuais, como no Direito Penal Tributário) não podem alterar a estrutura principiológica do processo, que deve funcionar como garantia dos direitos fundamentais do acusado. Somente assim o provimento final será legitimado pela participação democrática das partes.

VII REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- BADARÓ, Gustavo Henrique Righi Ivahy. *Ônus da prova em processo penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- BARROS, Flaviane Magalhães de. *(Re)forma do processo penal: comentários e críticas do artigos modificados pelas leis n. 11.690/08 e n. 11.719/08*. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.
- BECHARA, Ana Elisa Libertore S. Critérios Político-Criminais da Intervenção Penal no âmbito econômico: uma lógica equivocada. In: FRANCO, Alberto Silva (Coord); LIRA, Rafael (Coord). *Direito penal econômico: questões atuais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- BECK, Ulrich. *La sociedad de riesgo*. Traducción por Jorge Navarro, Daniel Jimenez, Maria Rosa Borrás. Barcelona: Paidós Ibérica, 1998.
- _____. La reivención de la política: hacia una teoría de la modernización reflexiva. In: BECK, Ulrich; GIDDENS, Antony; LASH, Scott. *Modernización reflexiva; política, tradición y estética en el orden social moderno*. Versión española de Jesús Albores. 1ª ed. 2ª reimpressão. Madrid: Alianza Editorial, 2001, p. 13 - 74.
- _____. *Vivir em la sociedad de riesgo mundial; living in the world risk society*. Traductores: María Ángeles Sabiote Gonzáles y Yago Mellado López. Barcelona: Edicions Bellaterra, 2007.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____. *Código de Processo Penal*. São Paulo: Saraiva, 2015.

- CARVALHO, Aurora Tomazini de. Autonomia do Direito Penal Tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares (coordenadores). *Direito penal tributário*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 49 a 66.
- COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. *Sistema acusatório: cada parte no lugar constitucionalmente demarcado*. In: Revista de Informação Legislativa, Brasília, n.º 183, julho/setembro, 2009.
- DELLEPIANE, Antonio. *Nueva teoría general de la prueba*. 2 ed. Rio de Janeiro: Konfino, 1958.
- DIAS, Ronaldo Brêtas de Carvalho. *Processo Constitucional e Estado Democrático de Direito*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.
- FARIA, Gustavo. *Os poderes instrutórios do Juiz no processo penal*. Belo Horizonte: Arraes, 2011.
- FERRAJOLI, Luigi. *La ley del más débil*. Traducción de Perfecto Andrés Ibañez y Andrea Greppi. Madrid: Editorial Trolla, 1999.
- _____. *Direito e razão: teoria do garantismo penal*. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.
- GIDDENS, Anthony. Vivir en una sociedad postradicional. In: BECK, Ulrich; GIDDENS, Antony; LASH, Scott. *Modernización reflexiva; política, tradición y estética en el orden social moderno*. Versión española de Jesús Albores. 1ª ed. 2ª reimpressão. Madrid: Alianza Editorial, 2001, p. 75 - 136.
- GOMES FILHO, Antônio Magalhães. *Notas sobre a terminologia da prova (reflexos no processo penal brasileiro)*. In: LYARSHELL, Flávio; MORAES, Maurício Zanóide de. (Org.). *Estudos em homenagem à Professora Ada Pellegrini Grinover*. São Paulo: DPJ, 2005.
- JARDIM, Afrânio Silva. *Direito Processual Penal*. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- JUSTEN FILHO, Marçal. Ampla defesa e conhecimento de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade no processo administrativo. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 25. São Paulo: Dialética, 1997, p. 68 – 79.
- LEAL, André Cordeiro. *O contraditório e a fundamentação das decisões: no direito processual democrático*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.
- LEAL, Rosemiro Pereira. *Relativização inconstitucional da coisa julgada: temática processual e reflexões jurídicas*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.
- _____. *Teoria geral do processo: primeiros estudos*. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

- LOPES JÚNIOR, Aury. *Introdução crítica ao processo penal: fundamentos da instrumentalidade constitucional*. 5. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.
- _____. *Direito processual penal e sua conformidade constitucional*. v. I. 7 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de segurança em matéria tributária*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.
- MADEIRA, Dhenis Cruz. *Processo de conhecimento e cognição: uma inserção no estado democrático de direito*. Curitiba: Juruá, 2008.
- MARQUES, Leonardo Augusto Marinho. *A exclusividade da função acusatória e a limitação da atividade do Juiz: inteligência do princípio da separação de poderes e do princípio acusatório*. In: Revista de Informação Legislativa, Brasília, n.º 183, julho/setembro, 2009.
- MARTINS, Rui Cunha. *O ponto cego do direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.
- MELLO NETO, Benedicto de Souza. *A controvérsia a respeito do bem jurídico protegido no direito penal tributário*. Disponível no seguinte endereço eletrônico: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=04fcc65450efcccd>
- MENDES, João de Castro. *Do conceito de prova em processo civil*. Lisboa: Ática, 1961.
- NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2004.
- _____. Aspectos formais e materiais no direito probatório. In: NEDER, Marcos Vinicius; DE SANTI, Eurico Marcos; FERRAGUT, Maria Rita. *A prova no processo tributário*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 13 – 33.
- NUNES, Cleucio Santos. *Teoria e prática do processo tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.
- NUNES, Dierle José Coelho. *Processo jurisdicional democrático*. Curitiba: Juruá, 2008.
- OLIVEIRA, Eugênio Pacelli de. *Curso de processo penal*. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- PAULSEN, Leandro. *Direito tributário; constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 8 ed. Rio Grande do Sul: Livraria do Advogado, 2006, p. 1070.
- ROSENVALD, Nelson. *As funções da responsabilidade civil; a reparação e a pena civil*. São Paulo: Atlas, 2014.
- ROXIN, Claus. Sobre o recente debate em torno do bem jurídico. In: GRECO, Luís; TÓRTIMA, Fernanda Lara (org.). *O bem jurídico como limitação do poder estatal de incriminar?* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 179-210.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

- SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. *Direito penal supra individual: interesses difusos*. São Paulo: Revista de Tribunais, 2003.
- SOUZA, Nelson Bernardes de. *Crimes contra a ordem tributária e processo administrativo*. Disponível no sítio eletrônico: <http://jus.com.br/revista/texto/1311/crimes-contra-a-ordem-tributaria-e-processo-administrativo>. Consulta feita em 20 de novembro de 2012.
- STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica, constituição e processo ou de “como discricionariedade não combina com democracia”*: o contraponto da resposta correta. In: MACHADO, Felipe Daniel Amorim; CATTONI DE OLIVEIRA, Marcelo Andrade. *Constituição e processo: A contribuição do processo ao constitucionalismo democrático brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.
- THIBAU, Vinícius Lott. *O direito à prova no paradigma jurídico-constitucional do Estado Democrático de Direito – Considerações sobre a procedimentalidade brasileira*. In: TAVARES, Fernando Horta (Coord.). *Constituição, Direito e Processo: Princípios Constitucionais do Processo*. Curitiba: Juruá, 2008.
- VARGAS, José Cirilo. *Processo penal e direitos fundamentais*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.