

"O término do processo administrativo-fiscal como condição da ação penal nos crimes tributários". *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, nº 22, pp. 63-79.

## O TERMINO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO-FISCAL COM CONDIÇÃO DA AÇÃO PENAL NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

FABIO MACHADO DE ALMEIDA DELMANTO

### Sumário:

- I. Introdução
- II. Oferecimento de denúncia antes do término do processo administrativo-fiscal
- III. A questão da tipicidade. Competência. O início da ação penal
- IV. A jurisprudência
- V. Ausência de interesse de agir. Falta de justa causa
- VI. Crédito tributário, auto de infração, lançamento e suspensão da exigibilidade
- VII. E o crime formal do art. 2º da Lei nº 8.137/90?
- VIII. Conclusões

### I. Introdução

A questão referente à necessidade ou não do prévio esgotamento da via administrativa para o início da ação penal, nos crimes contra a ordem tributária, tem sido objeto de grande divergência na doutrina e jurisprudência.

A extinção da punibilidade pela promoção do pagamento antes do recebimento da denúncia, reintroduzida pelo art. 34 da Lei nº 9.249/95, bem como a edição da Lei nº 9.430, de 27.12.96, que, em seu art. 83, exigiu *decisão final na esfera administrativa para que seja encaminhada representação fiscal ao Ministério Público*, acirram ainda mais os debates.

De um lado, está o direito constitucional do Ministério Público em formar livremente sua *opinio delicti* e de exercer o *jus perseguendi*, sobretudo em se tratando de crimes de ação penal pública incondicionada, como os descritos na Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo (Lei nº 8.137/90).

Do outro, está o direito igualmente constitucional de o contribuinte defender-se administrativamente, negando a ocorrência de ilícito tributário, sem o qual não há crime.

No decorrer deste artigo analisaremos, à luz da doutrina e da jurisprudência, a necessidade ou não, para a ação penal, da existência de prévia decisão administrativa. Serão abordadas questões de relevante interesse para o estudo, como a efetiva exigibilidade do tributo, a provisoriedade do auto de infração e do lançamento, a competência para o lançamento do tributo, bem como feitas reflexões acerca da própria tipicidade, materialidade e condições da ação penal.

### II - Oferecimento de denúncia antes do término do processo administrativo-fiscal

Pode-se dizer que existem basicamente duas correntes sobre a questão.

A primeira, que ainda predomina na jurisprudência, entende que o prévio exaurimento da via administrativa não constitui condição de procedibilidade ou pressuposto de punibilidade.

Já a segunda corrente, que se fortalece na jurisprudência e encontra amparo na doutrina, é diametralmente oposta àquela, pois defende que o prévio esgotamento da via administrativa faz-se necessário à ação penal.

#### a) A primeira corrente

Para os que defendem o primeiro entendimento, o prévio exaurimento da via administrativa não constitui condição de procedibilidade ou pressuposto de punibilidade.

Assim, Pedro Roberto Decomain lembra que na ação penal em matéria de crimes tributários vigem os mesmos princípios que norteiam os demais delitos de ação penal pública. Citando Magalhães Noronha, recorda que o Ministério Público é o *dominus litis*, que sua atuação é obrigatória e que, devido ao princípio da legalidade, "o Ministério Público é obrigado a agir tão logo se forme a *opinio delicti* ou a suspeita de crime, em face de elementos que lhe são fornecidos pelo inquérito ou por outros meios" (*Crimes Contra a Ordem Tributária*, 2ª

#### b) A segunda corrente

Em sentido contrário, surge uma segunda posição, adotada por nós, que entende ser imprescindível o prévio esgotamento da via administrativa para o oferecimento de denúncia por crime contra a ordem tributária.

Isto, não obstante o fato de a ação penal ser pública incondicionada, já que o tipo penal em questão silencia a respeito (art. 100, *caput*, do CP), e o art. 15 da Lei nº 8.137/90 assim dispõe, não tendo o recente art. 83 da Lei 9.430/96 alterado esse quadro. Por outro lado, o fato de o representante do Ministério Público, com base na Constituição e na lei, ter "total liberdade" de formar sua *opinio delicti* e de exercer o *jus perseguendi*, também não prejudica este entendimento.

O contribuinte, usando de seus direitos constitucionais e infra-constitucionais, pode impugnar a autuação administrativa, alegando a inexistência de tributo devido, questionando o auto de infração (ou o ato de lançamento), enfim, negando que praticou ilícito tributário, pressuposto do crime. E sem dúvida poderá obter êxito na sua empreitada.

O contribuinte pode também ingressar diretamente com ações judiciais, visando a anular o auto de infração, sem que tenha terminado o processo fiscal-administrativo. Neste caso,

Parecendo desviar-se da questão, os defensores desta posição invocam a Súmula 609 do STF, que diz ser pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal. Sustenta-se a absoluta autonomia entre as instâncias administrativa e penal, sendo, portanto, desnecessária decisão final administrativa para instauração de ação penal. O Ministério Público e o Poder Judiciário não poderiam ficar à mercê da autoridade administrativa ...

Nesta esteira, o Ministro Fláquer Scartezini, do Superior Tribunal de Justiça, já entendeu que "o fato por si só de haver sido ajuizada ação anulatória de débito fiscal, precedida de depósito judicial, não constitui óbice à procedibilidade da ação penal por sonegação fiscal se os fatos, tal como descritos na denúncia revestem-se, em tese, de ilicitude penal" (5ª T., REsp 17.776-0-RS, v.u., DJU 20.3.95, p. 6136, in RBCrim 10/258).

Ao julgar pedido de liminar na ADIn 1.571, em que se propugna pela inconstitucionalidade do art. 83 da Lei nº 9.430/96, o Ministro Néri da Silveira, do Supremo Tribunal Federal, salientou: "Não define o art. 83 da Lei nº 9.430/96, desse modo, condição de procedibilidade para a ação penal pública, pelo MP, que poderá, na forma de direito, mesmo antes de encerrar a instância administrativa, que é autônoma, iniciar a instância penal, com a propositura da ação correspondente" (j. 20.3.97; *Informativo STF*, publicado no DJU em 2.4.97).

### III - A questão da tipicidade. Competência. O início da ação penal

Da simples leitura do tipo descrito no art. 1º da Lei nº 8.137/90, vê-se que se trata de crime material ou de dano, exigindo, para sua configuração, efetiva supressão ou redução de tributo. Dispõe o *caput* do mencionado dispositivo:

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

De plano, cremos que a constatação de que o tributo era realmente devido é indispensável para que ocorra supressão ou redução, tratando-se de verdadeiro requisito para a configuração do tipo penal e para que haja a necessária materialidade delitiva.

A primeira questão que surge é a de como se admitir a instauração de uma ação penal, se o próprio crime que ela imputa não está com a sua materialidade comprovada. A nosso ver, como será exposto adiante, justamente por tal fato não há interesse de agir por parte do Ministério Público, afastando a justa causa para a ação penal.

A respeito do início de ação penal tão-somente com base em mero auto de infração, José Eduardo Soares de Melo, com propriedade, ensina que "nem sempre uma autuação terá como consequência dogmática a manutenção das exigências tributárias, formalizando o respectivo crédito fazendário" e que, portanto, "o simples fato do fisco haver dado início ao processo não significa, de modo algum, que se esteja diante de um ilícito tributário, de natureza criminal, com perfeita caracterização de responsabilidade penal da pessoa do infrator (criminoso)" (*Crimes Contra a Ordem Tributária*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1995, p. 195, *apud* René Bergmann Avila, *IRPJ 1997 e Outros Tributos*, Porto Alegre, Ed. Síntese, 1997, p. 302).

E continua aquele autor: "O sujeito passivo da relação tributária não pode ser condenado criminalmente no caso da própria Administração, ou Judiciário, declararem a inexistência de responsabilidade de natureza tributária, uma vez que a Lei nº 8.137/90 trata de crime de dano que envolve a materialidade concernente à falta de pagamento do tributo, e 'dolo específico' por parte do agente (...). A solução coerente é, sem dúvida, a de se considerar que a propositura da ação penal deve ficar condicionada ao julgamento definitivo da ação fiscal, na esfera administrativa. Somente depois que a Administração tiver certeza da ocorrência da sonegação do tributo, vale dizer, tiver certeza de que a ação do contribuinte teve por escopo evitar o pagamento de tributo devido, é que se justifica a propositura da ação penal (...).

porém, a esfera administrativa ficará *preclusa*. Assim, se o contribuinte ingressar de imediato com ação judicial (p. ex.: ação de anulação de lançamento de débito fiscal), o processo administrativo não será instaurado (art. 62 do Decreto nº 70.235/72 - Processo Fiscal Administrativo). Já em execução fiscal, a propositura de ação judicial (para discutir a dívida ativa, por exemplo) *importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto* (art. 38, parágrafo único, da Lei nº 6.830/80 - Lei de Execução Fiscal).

Talvez por tal fato é que já existem autores, como Salvador Cândido Brandão, exigindo para a instauração de ação penal não só o término do processo administrativo, mas também de eventual ação judicial cível.

O que se levanta aqui são questões acerca da tipicidade na Lei nº 8.137/90, da materialidade, das condições da ação, da competência para dizer da real ocorrência (ou incidência) de tributo, do direito do contribuinte ao devido processo legal etc.

Ao lembrar a garantia constitucional da ampla defesa no processo administrativo, Hugo de Brito Machado, citando dois julgados da 1ª Turma do TRF da 5ª Região, dos quais foi relator, escreveu: "Impõe-se que o início da ação penal, nos crimes contra a ordem tributária, seja condicionado à regular apuração, pelas autoridades administrativas competentes, da ocorrência do ilícito tributário", até porque, "admitir-se o início da ação penal antes da manifestação definitiva da autoridade administrativa sobre a ocorrência da supressão, ou redução do tributo, *resultado que integra o tipo definido no art. 1º da Lei nº 8.137/90*, implica maus-tratos à garantia constitucional da ampla defesa no processo administrativo" (art. cit., p. 238); esse autor salienta que a 5ª Câmara Criminal do Tribunal de Justiça de São Paulo, embora com fundamentação diversa, também já decidiu pelo trancamento de ação penal iniciada antes do exaurimento da via administrativa.

Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas recorda que, no IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário, promovido pelo IDEPE - Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial, em 1995, o advogado Arnaldo Malheiros Filho, levando em consideração que se não existir o ilícito fiscal desaparece com ele o subsidiário (nota nossa: que é o penal), defendeu que não se deveria iniciar a ação judicial sem que terminasse o contencioso administrativo. Apoiando este entendimento, aduz aquela autora:

"Não deveria existir a independência total de hoje. Por segurança jurídica, o crime contra a ordem tributária deveria ter como condição de procedibilidade para a ação judicial o pronunciamento administrativo" (*Questões Relevantes de Direito Penal Tributário*, São Paulo, Malheiros Editores, 1997, p. 110).

Nelson Bernardes de Souza recentemente escreveu a respeito:

"Tendo em vista a definição legal dos crimes contra a ordem tributária (supressão ou redução de tributos), eles só se consomem com a efetiva produção desse resultado. E, logicamente, só se pode falar em supressão ou redução de tributo após o término do procedimento administrativo, que culmina com o lançamento, atividade privativa das autoridades fazendárias.  
.....

Com efeito, o término do procedimento administrativo comprovará, ou não, a materialidade delitiva, o resultado da ação do contribuinte" ("Crimes contra a ordem tributária e processo administrativo", in RBCrim 18/93).

Não pode haver dúvida, portanto, de que a propositura da ação penal só é possível depois de feito, definitivamente, o lançamento tributário, sobretudo porque, com a Lei nº 8.137/90, o resultado passou a integrar o tipo penal. Sem tributo não pode haver o crime" (*idem, ibidem*).

A doutrina de Hugo de Brito Machado é também neste sentido, *verbis*: "A lei atual define a supressão ou redução de tributo (art. 1º) como crime material, ou de resultado. Sua configuração exige que se defina a existência de um tributo devido, para que se possa afirmar sua supressão, ou redução, mediante uma ou mais das condutas descritas na lei" ("Prévio esgotamento da via administrativa e a ação penal nos crimes contra a ordem tributária", in *RBCrim* 15/ 235).

Eduardo Reale Ferrari, por sua vez, assevera que se "a dívida tributária possui íntima relação com a tipicidade penal fiscal, parece-nos clara a impossibilidade de alguém ver-se processado quando evidente a inexistência do tributo" ("A prejudicialidade e os crimes tributários", in *Boletim IBCCrim* 50/6). Com a devida vêniado ilustre professor, cremos que não é a evidência da inexistência de tributo que impede alguém de ser processado, mas, sim, a dúvida e a incerteza quanto à real existência desse tributo, sem o qual não há materialidade delitiva.

#### IV - A jurisprudência

Por ausência de justa causa, em respeito aos direitos fundamentais da pessoa humana e por razões de economia processual, a 2ª Câmara do Tribunal de Alçada Criminal de São Paulo, em julgamento de *habeas corpus*, tendo como relator o Juiz, hoje Desembargador, Ricardo Lewandowski, assim se pronunciou:

"Ora, esta 2ª Câmara, no *habeas corpus* 269/96-01, já decidiu o seguinte:

'A instauração de ação penal antes de constituído definitivamente o crédito tributário constitui constrangimento ilegal por ausência de justa causa.

A prudência, o respeito aos direitos fundamentais da pessoa humana e até razões de economia processual recomendam que se aguarde, nos delitos fiscais, o exaurimento da instância administrativa para, só então, desencadear-se o procedimento criminal'.

Argumentou-se, naquela oportunidade, que, embora o C. Superior Tribunal de Justiça tenha entendido, no Recurso de *Habeas Corpus* 4.118-8-SP, relatado pelo eminente Min. Pedro Acioli, que, ocorrendo em tese o delito de sonegação fiscal, não é indispensável o prévio exaurimento da via administrativa, para o prosseguimento da *persecutio criminis*, aquela Corte reconheceu, no mesmo acórdão, que a instância penal e a administrativa se comunicam. (...)

"Isto posto, pelo meu voto, considerando que não existe, por ora, justa causa para o prosseguimento do inquérito, concedo a ordem para trancá-lo" (HC 283.226/4, j. 23.11.95, v.u., RT 728/551).

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por sua 2ª Turma, à unanimidade, no julgamento do HC 96.03.058815-6, realizado em 1.4.97, tendo como relatora a Juíza Sylvia Steiner, neste mesmo sentido se manifestou:

" *Habeas corpus* - Trancamento de ação penal - Falta de justa causa - Ação penal por crime fiscal instaurada na pendência de recurso na esfera administrativa - Inexistência da certeza do ilícito tributário - Questão prejudicial absoluta - Ordem concedida.

1. A certeza da existência de tributo devido e não pago é pressuposto para a instauração da ação penal, pois diz com a prova da materialidade delitiva, que é condição da ação penal.

2. O art. 83 da Lei nº 9.430/96 não criou hipótese

Mais à frente, esse mesmo autor entende, assim como nós, que o juiz deverá rejeitar a denúncia nos termos do art. 43, III, do CPP, "por faltar ao órgão acusatório interesse de agir, face à não-comprovação do resultado descrito no tipo penal, e, por consequência, inexistirá justa causa para a ação penal" (*idem, ibidem*).

Na mesma esteira está o entendimento de Rosier B. Custódio e Janaina C. Paschoal ("O término do procedimento administrativo como pressuposto da ação penal nos crimes tributários", in *Boletim IBCCrim/Edição Especial* 45/10).

Vinculando a denúncia criminal à certeza de que o crédito é mesmo exigível e legal, resguarda-se a máquina judiciária, que só será movimentada quando o crédito tributário for considerado legítimo pelo menos no seio da própria administração".

Edmar Oliveira Andrade Filho lembra que o Supremo Tribunal Federal, por sua 1ª Turma, no julgamento do RHC 50.523/SP, em 9.2.73, manteve acórdão do Tribunal de Alçada Criminal de São Paulo, onde ficou consignado o entendimento de que não havia regra geral que vinculasse o Poder Judiciário, em matéria de sonegação fiscal (Lei nº 4.729/65), à decisão definitiva proferida na instância administrativa. Naquela oportunidade, consignou-se ainda que somente a questão prejudicial do art. 92 do CPP é obrigatória, sendo as demais facultativas (*Direito Penal Tributário - Crimes Contra a Ordem Tributária*, São Paulo, Atlas, 1995, p. 154). Porém, o voto vencido do mencionado aresto paulista, da lavra do Juiz, depois Desembargador, Francis Davis, merece ser transcrito:

"Não se aguardar, nos casos concretos, o pronunciamento final das autoridades administrativas, de último escalão, representará, na prática, por via indireta, cerceamento de defesa, com infringência da garantia prevista no art. 153, § 4º, da Constituição Federal, e pela qual 'a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual'. (...) Mas pouco adiantará o direito de Recurso ao contribuinte, ou estar desobrigado de garantir a instância, se ficar sujeito, por outro lado, antes do julgamento de seu apelo, aos ônus, limitações, percalços e humilhações, de uma ação penal, por sonegação fiscal" (ob. e p. cit.).

Edmar Oliveira de Andrade faz parte daqueles que entendem, a nosso ver acertadamente, "que a consumação dos crimes contra a ordem tributária só pode ser afirmada depois de esgotadas todas as instâncias administrativas de que dispõe o sujeito passivo para discutir a exação. Isto porque o lançamento tributário, como vimos, pode perfeitamente ser desconstituído, hipótese em que desapareceria o núcleo do tipo penal: a supressão ou redução ilegal do tributo ou contribuição" (ob. cit., p. 96). E continua o mencionado autor: "se há contestação acerca do lançamento ou da materialidade da obrigação tributária, não há como comprovar a materialidade do crime contra a ordem tributária, que como vimos, requer o resultado para se consumir" (ob. cit., p. 147).

O autor acima citado lembrou, ainda, a existência de acórdão do Supremo Tribunal Federal (HC 71.755-1, in *DJU* 4.11.94) da lavra do Ministro Paulo Brossard, em que foi concedida ordem de *habeas corpus* para obstar o seguimento da ação penal, já que a materialidade do fato gerador da obrigação tributária ainda se encontrava em fase de discussão

de condição de procedibilidade, destinando-se apenas a derogar normas contidas no Decreto nº 982/93, que previam a representação da autoridade fiscal ao Ministério Público tão logo lavrada a notificação fiscal de lançamento de débito.

3. Compete privativamente à autoridade fiscal dizer da existência de tributo devido (art. 142 do CTN). Antes de apurada a existência de ilícito tributário, não se pode falar em ilícito penal. Precedentes.

4. Ordem concedida, para trancar-se a ação penal por falta de justa causa" (ementa).

Vale a pena trancrever parte do judicioso voto da relatora Juíza Sylvania Steiner, no julgamento acima:

"Ora, nos crimes fiscais, o pressuposto de quaisquer dos tipos que os definem é, exatamente, a existência de um tributo devido. Sem a constatação de existência de um tributo devido, não há como falar-se em supressão, redução, ou na omissão de seu pagamento ou recolhimento. O pressuposto diz com a materialidade delitiva, elemento essencial para configuração da justa causa para a ação penal".

Neste voto, foram trazidos à colação os seguintes precedentes: TRF da 3ª Região, 2ª Turma, HC 96.03.060711-8, rel. Juíza Sylvania Steiner, j. 17.9.96, DJU 9.10.96, p. 76292; TRF da 1ª Região, 4ª Turma, rel. Juíza Eliana Calmon, j. 20.03.95, DJU 17.4.95, p. 21581; TRF da 5ª Região, 1ª Turma, in *Revista de Direito Tributário do TRF da 5ª Região*, 1, 1995, p. 171). De nossa parte, lembramos mais este: TRF da 3ª Região, 2ª Turma, HC 97.03.001571-9, rel. Juíza Sylvania Steiner, j. 6.5.97, v.u., DJU 21.5.97.

Ainda naquele mesmo aresto, a referida relatora transcreveu preciosa lição do Ministro Assis Toledo:

"A ilicitude penal não se restringe ao campo do direito penal: projeta-se por todo o direito. Por isso é que Welzel define a ilicitude como sendo 'a contradição da realização do tipo de uma norma proibitiva com o ordenamento jurídico como um todo.' Disso resulta que um fato ilícito penal não pode deixar de ser igualmente ilícito em outras áreas do direito, pois um ato lícito, civil, administrativo, etc., não pode ser ao mesmo tempo um ilícito penal" (*Princípios Básicos de Direito Penal*, Saraiva, 1986, p. 153).

Em outra oportunidade, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por sua 1ª Turma, no julgamento do HC96.03.021354-3, realizado em 11.3.97, in DJU 25.3.97, p. 17836, tendo como relator o Juiz Sinval Antunes, por unanimidade, manifestou-se nesse exato sentido, *verbis*:

"(...) 2. Apresenta-se precipitada a denúncia apresentada antes do término do processo administrativo fiscal. Se à Fazenda Pública não é dado o ajuizamento de execução fiscal, enquanto houver pendência de recurso na instância administrativa, porquanto somente após o julgamento de referido recurso o débito passará a ser inscrito em dívida ativa, igualmente não pode o Ministério Público, antes disso, propor ação penal, até porque inexistente ainda ilícito fiscal. Portanto, inexistindo ilícito tributário, muito menos existirá razão para apuração de ilícito penal. (...)” (Boletim IBCCrim 54/193).

Em idêntica manifestação dos mesmos Tribunal, Turma e relator, estão os seguintes acórdãos: HC 96.03.019171-0, j. 25.03.97, v.u., DJU 15.4.97; HC 96.03.021354-3, j. 11.3.97, v.u., DJU 25.3.97; HC 96.03.021515-5, j. 25.3.97, v.u., DJU 15.4.97.

Ainda o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, em r. despacho da lavra do Juiz Newton De Lucca, nos autos do HC 97.03.004211-2, concedeu parcialmente liminar para suspender a ação penal até o julgamento definitivo do processo administrativo. Referindo-se ao art. 83 da Lei nº 9.430/96, é daquele judicioso despacho a seguinte passagem:

"O referido dispositivo legal passa a integrar em boa hora o nosso ordenamento jurídico. É curial que a existência e a legalidade do crédito é prejudicial ao processo penal que se move para apenar o sujeito passivo da obrigação tributária que permanece inadimplente como já vinha

no âmbito administrativo (ob. cit., pp. 146 e 147).

Judicioso foi o voto vencido do Juiz Paim Falcão, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no julgamento do HC 97.04.31100-1/SC, *verbis*:

HC 97.04.31100-1/SC, *verbis*:

"Se o crédito tributário nasce com o lançamento, e o lançamento ainda não se efetivou, porque está sendo discutido na esfera

administrativa, não se pode exigir do contribuinte o pagamento de qualquer quantia. Isso é uma lição básica de Direito Tributário. A exigibilidade do crédito tributário condiciona-se à sua constituição por meio do lançamento. É claro que são duas instâncias bem diferentes, a administrativa e a judicial. Mas, na verdade, esse crédito tributário não existe, e o fato típico imputado ao paciente é o de que ele deixou de recolher o tributo.

Existe tributo? Se o tributo ainda está sendo discutido, na verdade, trata-se de uma questão prejudicial, e, enquanto não estiver constituído definitivamente o crédito tributário com o lançamento - art. 142 do Código Tributário Nacional -, esse crédito tributário inexistente. Em consequência, a ação típica imputada a ele não existe também.

Ante o exposto, concedo a ordem" (DJU de 17.9.97).

Recentemente surgiu jurisprudência, com a qual não comungamos, no sentido de que a ação penal independe da conclusão do procedimento administrativo-fiscal, mas a instauração deste é indispensável para comprovar a glosa da dedução tida como indevida (TRF da 1ª Região, 3ª Turma, Ap. 96.01.31.381-8-DF, rel. Juiz Osmar Tognolo, j. 24.6.97, v.u., DJU 15.08.97, p. 63687, in *Ementário de Jurisprudência*, na RBCCrim 20).

Com efeito, sabemos que o auto de infração (que geralmente se constitui em ato imposição de multa e lançamento) é *provisório*, existindo por isso mesmo recurso administrativo (que suspende a exigibilidade). A mera indicação do valor da glosa da dedução tida como indevida, feita naqueles procedimentos, não pode ser o suficiente para a instauração de ação penal, já que não traz a necessária materialidade delitiva.

O art. 34 da Lei nº 9.249/95 previu a promoção do pagamento antes do recebimento da denúncia como causa extintiva da punibilidade. Num primeiro momento, este dispositivo é bastante benéfico, pois, com o pagamento, extingue-se a punibilidade. Mas, por outro lado, e sob a ameaça de um processo penal, acaba-se por compelir o contribuinte ao pagamento imediato do tributo, sem qualquer contestação.

Em nossa opinião, tal dispositivo não tolheu o contribuinte do direito de contestar o lançamento através de procedimento próprio, podendo, sem dúvida, obter êxito, e demonstrar não haver tributo devido nem, portanto, crime. Deve-se pagar o montante realmente devido, o que só ocorre após o julgamento de todos os recursos administrativos cabíveis. Exigir que o contribuinte pague sem contestar, a fim de se ver livre de ação penal, é forma atentatória de princípios constitucionais, como a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal, atropelando, ainda, a lei ordinária que lhe dá o direito de contestar (Decreto nº 70.235/72 alterado pela Lei nº 8.748/93 - Processo Administrativo Fiscal). É por isso que o referido art. 34 não retirou o direito de o contribuinte de contestar o auto de infração. Se o contribuinte preferir pagar, sem contestar, a punibilidade está extinta; mas, se quiser contestar, a ação penal não poderá ter início, sob pena de violação de nossa Lei Maior. O exercício de um direito constitucional (o da impugnação administrativa) não pode acarretar consequências tão danosas como a instauração de ação penal.

Juízes federais criminais de 1ª Instância têm determinado, antes do recebimento da denúncia, a intimação do denunciado para, se quiser, promover o pagamento, com a consequente extinção da punibilidade, e os Tribunais já se manifestam no sentido da legalidade da medida. Não obstante tal atitude seja louvável, porque favorável ao acusado que pode se ver livre do processo criminal, ela, como dissemos, viola os direitos constitucionais e infraconstitucionais do devedor-contribuinte, que acaba por ser forçado a abrir mão de direitos tão arduamente conquistados. Sem dúvida, o referido art. 34 é que se deve amoldar à Constituição, e não o contrário. Crimes que

19/5/2014 FABIO MACHADO DE ALMEIDA DELMANTO - O término do processo administrativo-fiscal como condição da ação penal nos crimes tributários que permanece inadimplente, como já vimos sustentando doutrinariamente Hugo de Brito Machado (cf. 'Prévio esgotamento da via administrativa e ação penal nos crimes contra a ordem tributária', in *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, ano 4, nº 15, p. 231).

se deve ampliar a constituição, e não o contrário. Cremos que, se o contribuinte, através de seu advogado, peticionar ao juiz e demonstrar que está contestando o auto de infração e o lançamento perante a autoridade administrativa, tudo de acordo com a Lei Maior e com a legislação infraconstitucional, o juiz não poderá receber a denúncia, sob pena de gerar constrangimento ilegal sanável por *habeas corpus*.

E o art. 83 da Lei nº 9.430/96, que exigiu *decisão final na esfera administrativa para que seja encaminhada representação fiscal ao Ministério Público*, não obstante não tenha restringido a atividade do Ministério Público (art. 129, I, da CF/88), está a demonstrar a vontade do legislador de não ter início a ação penal sem o término do processo administrativo.

## V - Ausência de interesse de agir. Falta de justa causa

Enquanto não houver o término do processo administrativo-fiscal, não haverá, por parte do Ministério Público, interesse de agir, importando em falta de justa causa para a ação penal.

Conforme prelecionam Ada Pellegrini Grinover, Antonio Scarance Fernandes e Antonio Magalhães Gomes Filho, as condições da ação são: legitimação *ad causam*, interesse de agir e possibilidade jurídica. Salientam que a doutrina processual penal costuma acrescentar, a essas condições genéricas, outras, denominadas *condições específicas de procedibilidade*, tais como a representação do ofendido, a requisição do Ministro da Justiça, a entrada do agente no território nacional etc. (in *As Nulidades no Processo Penal*, 3ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 1993, p. 59).

Quanto ao interesse de agir, esses autores explicam:

"O primeiro requisito do interesse de agir é a necessidade ou utilidade do uso das vias jurisdicionais; o segundo é a adequação do provimento e do procedimento. Nessa colocação, o interesse de agir é uma imposição do princípio da economia processual (...) Pode-se também falar no interesse-utilidade, compreendendo a idéia de que o provimento pedido deve ser eficaz: de modo que faltará interesse de agir quando se verificar que o provimento condenatório não poderá ser aplicado (...) Mas a doutrina processual penal brasileira costuma apontar a justa causa (ou *fumus boni juris*) vista como idoneidade do pedido, como interesse de agir na ação penal condenatória (ob. cit., pp. 60 e 61).

A ausência de decisão final administrativa sobre a ocorrência de ilícito tributário implica não-demonstração da materialidade, sem a qual há falta de interesse de agir (interesse-utilidade). Isto porque, sem a prova da materialidade, o pedido condenatório certamente não augurará provimento, tolhendo o processo de qualquer utilidade, além de gerar constrangimento ilegal e de atentar ao princípio da economia processual.

Com efeito, sabemos que a autoridade administrativa é a única exclusivamente competente para dizer da existência de tributo devido, conforme o art. 142, *caput*, do CTN, *verbis*:

"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".

Ives Gandra da Silva Martins, em parecer intitulado "O ilícito tributário e o ilícito penal tributário ...", publicado na RT 700/449, referindo-se ao art. 142 do CTN, escreveu: "A clareza do dispositivo espanca qualquer dúvida, visto que *apenas, tão-somente, exclusivamente e unicamente* a autoridade administrativa, na modalidade de ofício, pode constituir o crédito tributário", tratando-se de "um ato declaratório e constitutivo de competência exclusiva do órgão administrativo e nunca do Ministério Público" (p. 454).

Sobre a questão da independência das esferas penal e administrativa, esse mesmo autor, no citado artigo, fez a

Em recente artigo "Anotações ao crime de não recolhimento de contribuições previdenciárias", da lavra do Juiz Ney de Barros Bello Filho, in RT 732/484, entendeu-se, também, que "não cabe ao juiz criminal decidir se é ou não devida a contribuição social", raciocínio que por analogia deve ser aplicado também aos crimes descritos na Lei nº 8.137/90.

Pensamos, assim, que a pendência de processo administrativo-fiscal (desde que nele esteja sendo discutida questão elementar do crime, como a real exigibilidade do tributo) traduz falta de interesse de agir do Ministério Público pois, na esteira dos autores acima citados, o provimento do pedido, *in casu*, não será possível, tornando o processo sem utilidade e, portanto, ineficaz, constituindo afronta ao princípio da economia processual e configurador de constrangimento ilegal.

O Juiz Federal Nelson Bernardes de Souza, no artigo "Crimes contra a ordem tributária e processo administrativo, divulgado na revista virtual *Teia Jurídica - Internet*, manifestou-se a respeito, *verbis*:

"Com efeito, o término do procedimento administrativo comprovará, ou não, a materialidade delitiva, o resultado da ação do contribuinte (...). Como então ter-se como comprovado o delito contra a ordem tributária tão-somente com base na autuação fiscal, que não passa em última análise de um lançamento provisório. Na esteira dessas lições pode-se concluir facilmente que *só o lançamento definitivo trará a demonstração da materialidade delitiva; se constituirá no corpo de delito, já que é ele que corporifica o resultado supressão ou redução de tributo ou contribuição (...)*" (*apud* artigo "Considerações sobre a natureza jurídica da norma prevista no art. 83 da Lei nº 9.430/96", de Aloísio Firmo Guimarães da Silva e Paulo Fernando Corrêa, no prelo para publicação no *Boletim IBCCrim*).

Nesse sentido, Salvador Cândido Brandão escreveu:

"Inobstante a posição da jurisprudência também nos filiamos à corrente que entende que a procedibilidade da ação penal depende de prévia apuração da dívida fiscal e após decisão definitiva não só administrativa mas judicial. E isto porque uma exigência fiscal, base para uma ação penal, pode ser afastada por ilegalidade ou inconstitucionalidade pelos Tribunais administrativos ou judiciais (arts. 156, IX e X, do CTN). Vide voto vencido do Juiz Francis Davis, no HC 37.638-SP, RTJ 65/631".

É interessante notar que este último autor foi mais longe, exigindo também a decisão final de eventual ação judicial, e não apenas da esfera administrativa. Sem dúvida, nada impede que após o término do processo fiscal, o contribuinte entre com ação judicial, que poderá desconstituir ou anular a decisão administrativa, entendendo que o tributo (elemento configurador do tipo penal), a final, não era exigível. Todavia, cremos, por ora, que apenas o término do processo administrativo é necessário à ação penal, isto é, constitui condição da ação penal consistente no interesse de agir. Uma futura decisão judicialável favorável poderá, obviamente, servir de fundamento para uma revisão criminal ou mesmo um *habeas corpus*.

administrativa, esse mesmo autor, no estudo citado, fez a seguinte assertiva: "Um último argumento merece ser rebatido, qual seja, o da desvinculação da ação penal em relação à ação fiscal. Tal desvinculação, todavia, colocada por força da Súmula 609 do STF, tem seus limites no âmbito do direito penal, que, não conformando a hipótese da punição por integração analógica, não pode admitir que onde a lei penal extingue a punibilidade por atos pertinentes ao processo fiscal, a desvinculação seria restabelecida, à luz exclusiva da tese da 'procedibilidade autônoma'" (p. 453).

Por tal motivo é que cremos não poder o juiz criminal decidir, antes da autoridade administrativa, pela existência de supressão ou redução de tributo, mesmo em se tratando de mero juízo preambular de recebimento da denúncia. Como veremos, tal entendimento é válido não só para os delitos materiais do art. 1º da Lei 8.137/90 mas, também, para os crimes formais do art. 2º, incisos I e II, do mesmo diploma. Caberá a ele, portanto, aguardar o pronunciamento definitivo da autoridade extrajudicial, sem o qual não poderá receber denúncia e, muito menos, proferir sentença condenatória.

É claro que, devido a demora na conclusão do processo administrativo, a prescrição de tais crimes será provável. Evidentemente, a suspensão do curso do prazo prescricional resolveria o problema. Todavia, a nossa legislação não prevê a suspensão da prescrição para o particular caso. Saliente-se que a disciplina do art. 116 do CP (causas impeditivas ou suspensivas da prescrição) destina-se às questões prejudiciais dos arts. 92 a 94 do CPP, que em princípio só se aplicam à ação penal já instaurada, o que não será objeto do presente estudo.

Hugo de Brito Machado sustenta a respeito: "Crime de resultado, para cuja configuração é indispensável a *supressão ou redução de tributo*, pressupõe a existência de uma relação jurídica tributária, isto é, pressupõe a existência de um tributo. Sem um tributo, que possa, de fato, ser suprimido, ou reduzido, evidentemente não se pode consumir o crime contra a ordem tributária (...) No sistema jurídico brasileiro, compete privativamente à autoridade administrativa dizer da existência, e dimensionar economicamente a relação tributária. Em outras palavras, compete privativamente à autoridade administrativa lançar o tributo. Assim, a manifestação definitiva da autoridade da Administração Tributária é indispensável para que se possa ter como configurado o crime de supressão ou redução de tributo, ou fraude com esse fim praticada" (art. cit., p. 236).

## VI - Crédito tributário, auto de infração, lançamento e suspensão da exigibilidade

Como se diz, o Direito Penal Tributário criminaliza condutas que primeiramente devem ser ilícitos tributários, razão pela qual costuma-se dizer ser subsidiário o crime tributário. Assim, o estudo de institutos do Direito Tributário, bem como de outros ramos do Direito, é necessário à melhor compreensão da matéria.

Paulo de Barros Carvalho ensina que "nasce o crédito tributário no exato instante em que irrompeo laço obrigacional, isto é, ao acontecer, no mundo físico exterior, aquele fato hipoteticamente descrito no suposto normativo" (*Curso de Direito Tributário*, 7ª ed., São Paulo, Saraiva, 1995, p. 250).

O mesmo autor preleciona que o "lançamento é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, modificativos ou assecutorios ou vinculados, mediante o qual se declara o acontecimento de fato jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos de sua exigibilidade" (ob. cit., p. 260).

Explicando a diferença entre as expressões *auto de infração* e *lançamento*, aquele professor salienta a possibilidade de na peça nominada *auto de infração* existirem aqueles dois atos. Neste caso, aduz que "*na parte que exigir tributo será ato de lançamento; na que impuser penalidade, ato de imposição de multa*" (ob. cit., p. 274).

É também do mesmo autor a afirmação de que "o lançamento, como ato jurídico administrativo que é, pode ser tido como nulo ou anulável. Mas convém lembrar que a

corpus.

Duas colocações da jurisprudência merecem considerações. A primeira delas pretende que o início da ação penal *independe* do término do processo administrativo, mas a decisão final administrativa constitui pressuposto para a tipicidade e, portanto, para a condenação. A segunda, muito semelhante, entende que a ação penal *independe* da conclusão do procedimento administrativo-fiscal, mas a instauração deste é indispensável ao início daquela.

*Data venia*, a nosso ver, ambas as assertivas encontram-se equivocadas.

Quanto à primeira, como pode um processo ter início na pendência de uma decisão incerta e variável (que é a decisão final administrativa *condenatória*), sem a certeza, portanto, de que poderá ser julgado procedente? Há evidente falta de interesse de agir, pois, como vimos, a viabilidade do provimento do pedido (isto é, a condenação) deve ser aferida no exato momento em que é feito, ou seja, por ocasião do recebimento ou rejeição da denúncia. Essa viabilidade não pode ser presumida nem postergada para o momento da sentença, havendo, assim, falta de justa causa (ou do *fumus boni juris*) para a ação penal.

A segunda orientação também merece críticas. É que a instauração do procedimento administrativo-fiscal, a despeito de se tratar de um *ato administrativo*, nada traduz. Não pode jamais ser o suficiente para o início de ação penal, pois o lançamento é totalmente provisório, podendo ser revogado ou anulado pela própria Administração, ou até anulado pelo Judiciário. Por último, o auto de infração e o lançamento não trazem a certeza da materialidade delitiva, que, aliás, está sendo discutida na esfera administrativa, importando em falta de interesse de agir (condição da ação) do Ministério Público.

Assim, por exemplo, se a acusação referir-se ao art. 1º, I (omissão de informação ou prestação de declaração falsa para suprimir ou reduzir tributo), ou mesmo ao art. 1º, II (fazer declaração falsa ou omitir declaração ou empregar outra fraude para eximir-se total ou parcialmente de pagamento de tributos), da Lei nº 8.137/90, e o contribuinte estiver contestando tal acusação administrativamente, o Ministério Público carecerá de interesse de agir, já que a materialidade não está comprovada. O mesmo sucede com um auto de lançamento feito de má-fé ou por engano. Iniciar-se a ação penal com base tão-somente numa atuação ou lançamento administrativo, que são provisórios, viola não só os requisitos da ação penal, mas as garantias do devido processo legal e da ampla defesa no processo administrativo, bem como o princípio da economia processual.

Feito o lançamento, o crédito, que já existia desde a ocorrência do fato gerador, mas era ilíquido e incerto, passa a ser exigível. Todavia, se o contribuinte impugnar o ato administrativo, a exigibilidade do tributo estará suspensa, nos termos do art. 151, *caput*, do CTN, *verbis*:

"Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I - a moratória; II - o depósito do seu montante integral; III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança".

É ainda do magistério de Paulo de Barros Carvalho a assertiva de que a sustação da exigibilidade do crédito significa "que o Poder Público, na pendência da solução administrativa, *ficará inibido de inscrever a dívida e procurar o Poder Judiciário para requerer seus direitos*" (ob. cit., p. 296).

E aqui voltamos à nossa questão. Se o recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito, não podendo ser inscrito na dívida ativa nem, portanto, objeto de execução fiscal, como pretender ser possível, então, o início de ação penal por crime contra a ordem tributária, se este mesmo tributo (que está com sua exigibilidade suspensa) é elemento constitutivo do crime?

Ou seja, pendente recurso administrativo, não se pode proceder à execução fiscal, mas a ação penal poderia perfeitamente ter início! A nosso ver trata-se de uma total

## VII. E o crime formal do art. 2º da Lei nº 8.137/90?

Por outro lado, indagamos: a prévia constatação da existência do tributo na esfera administrativa, seria também vital para a instauração de ação penal pelo crime formal do art. 2º da Lei nº 8.137/90?

A doutrina, em geral, tem exigido o término do procedimento fiscal somente nos crimes materiais, e não nos formais. Neste sentido, está o artigo de Alex Nunes de Figueiredo, promotor de justiça em Rondônia, "Os crimes materiais contra a ordem tributária e a ação penal respectiva", no prelo para publicação no *Boletim IBCCrim*. Este autor, que entende ser imprescindível o término do procedimento administrativo-fiscal apenas nos crimes materiais, explica "que o lançamento somente se tornará imutável quando o agente passivo da obrigação tributária, após ter sido regularmente notificado, deixa de oferecer a competente defesa, ou recurso administrativo, ou se defendendo, não lograr êxito na instância recursal tendo contra si decisão transitada em julgado no âmbito administrativo; aí sim estará definitivamente constituído o crédito tributário, passando, portanto, a ser exigível".

Ousamos ir mais longe, para exigir o "trânsito em julgado" da esfera administrativa não só para os crimes materiais mas, também, para os crimes formais da Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária.

Como vimos, o legislador exigiu para a configuração do crime do art. 1º da referida lei, a ocorrência efetiva de supressão ou redução de tributo, mediante as condutas que descreve: 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 etc.

Já no art. 2º, tal exigência não foi feita, contentando-se o legislador com a mera ocorrência das condutas descritas, não exigindo, *a priori*, resultado. Prevê o referido dispositivo: "Constitui crime da mesma natureza: I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, *para eximir-se*, total ou parcialmente, de pagamento de tributos; II - *deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos*". (...)

Como vimos, o crime do art. 1º da Lei nº 8.137/90, por ser material, só se configura com a efetiva supressão ou redução de tributo. Quanto ao crime do art. 2º, a doutrina, via de regra, entende tratar-se de crime de mera conduta e/ou de crime formal, que se configura no momento da ação ou omissão, independentemente do resultado.

A questão que se propõe é a seguinte: se o elemento subjetivo do tipo do art. 2º, I, constitui-se no fim especial de *eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributos*, e se o crime do inciso II é *deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo*, poder-se-ia também indagar: se a prévia constatação da existência e da exigibilidade de tal tributo (a ser decidida pela esfera administrativa) constitui *imperativo* para que o crime se configure, e para que haja, conseqüentemente, justa causa para a ação penal? Entendemos que sim.

Com efeito, a exemplo do que ocorre nos crimes materiais, se o contribuinte, nos formais, vier a provar na esfera administrativa (exercendo seus direitos constitucionais) que o tributo não era exigível, cremos que não há como subsistir os crimes descritos nesse art. 2º, impedindo-se, destarte, o início da ação penal.

Outro fator importante que embasa esta nossa opinião, *quicá* censurável, está em que há enorme identidade (senão homogeneidade) entre as condutas descritas nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90. Como exemplo, tomemos os seguintes dispositivos:

penalmente em linha: a nosso ver, trata-se de uma total incongruência ...

O legislador, assim, tipificou as *mesmas* condutas, mas em artigos diferentes. No art. 1º exigiu a ocorrência da supressão ou redução de tributo; já no art. 2º, relevou o resultado, contentando-se tão-somente com a *mera* conduta.

Ora, se para a ocorrência do crime material do art. 1º - cuja pena é mais severa - doutrina e jurisprudência exigem o término do procedimento administrativo-fiscal, por que não exigi-lo também para a configuração do art. 2º, que é bem menos grave!? Haveria total desproporcionalidade e tratamento desigual para condutas que, no fundo, são as mesmas.

Aliás, Hugo de Brito Machado já enfrentou a questão, dizendo:

"É certo que a Lei nº 8.137/90 define também crime formal, ou de mera conduta. Mesmo neste, porém, é imprescindível a existência de um tributo devido, sem o qual o dolo específico não é possível".

Em nota de rodapé, o autor acima conclui:

"Mesmo em relação ao crime de mera conduta, é razoável admitir-se que é imprescindível a prévia decisão administrativa sobre o tributo devido, desde que o dolo específico, o propósito de suprimir ou reduzir tributo, é essencial para a configuração do crime" (*Ação penal nos crimes contra a ordem tributária - Prévio esgotamento da via administrativa, in RJ 234 - abr/97, Ed. Síntese, Porto Alegre, p. 34*).

Tratando mais precisamente sobre a omissão prevista no art. 2º da Lei em questão, Arnaldo Malheiros Filho diz: "Ao lado dos remissos (*nota nossa*: que não entregam sua declaração no prazo), estão fora também da esfera de incidência da norma penal os que omitirem informações que não levem à incidência ou ao acréscimo de imposto" ("Omissão de rendimentos presumidos", *in RBCrim 15/223*).

E não é por menos que o mesmo autor conclui: "A omissão penalmente relevante *pressupõe uma situação típica, caracterizada pela existência material de fato que se ajuste ao dever de declarar*. Além disso, deve ser fraudulenta e idônea para o fim de eximir o agente, total ou parcialmente, mas significativamente, do pagamento de tributo" (art. cit., p. 229).

Interpretando as palavras desse autor, temos que a omissão só será relevante, típica portanto, se estiver caracterizada a existência material do fato que deve ser declarado, qual seja, a existência certa do tributo, o que, em nosso entendimento, só existirá com a decisão final na via administrativa. E isto se aplica também para a omissão descrita no inciso I do art. 2º.

Discorrendo sobre a tipicidade nos crimes de omissão da Lei nº 8.137/90, esse ilustre advogado salienta, ainda, que "a omissão não é um simples não fazer, mas sim 'não fazer algo determinado' (Hans-Heinrich Jescheck, *Tratado de Derecho Penal - Parte General, II/848*). Assim, o primeiro requisito de qualquer crime omissivo é a existência da *situação típica*, que é aquela que 'permite deduzir em cada caso o conteúdo concreto do dever de atuar' (*idem, ibidem*), dever esse, cuja inobservância leva a um resultado vedado pela norma. Além do *elemento objetivo*, há, nos delitos omissivos de um modo geral, o elemento subjetivo, que inclui o conhecimento do agente, quanto à existência da situação típica, de seu dever de agir e sua consciência e vontade de não fazer o que a lei determina para aquela situação (cf. o monumental estudo de Alberto Cadopi, *Il Reato Omissivo Proprio*)" (art. cit., p. 223).

É ainda daquele mesmo autor a assertiva de que "o Direito Penal pune a conduta que, com a fraude, se dirige ao fim de não adimplir e não o inadimplemento" (art. cit., p. 222). Defende também a idéia de que "não há crime contra a ordem

**Art. 1º**

inciso I: omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; pena: reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos e multa.

inciso II: fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; pena: reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos e multa.

**Art. 2º**

inciso I: fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; pena: detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

É fácil notar a enorme semelhança entre tais dispositivos. Assim, temos que a conduta prevista no art. 1º, I (omitir informação ou prestar declaração falsa) encontra também previsão no art. 2º, I (fazer declaração falsa ou omitir declaração). Igualmente, quanto ao emprego de fraude, há tipificação tanto no art. 1º, II, como no art. 2º, I.

Sobre os incisos I dos arts. 1º e 2º, Paulo José da Costa Jr. e Zelmo Denardi já escreveram que eles "mantêm estrita relação" e que "em ambos os dispositivos é incriminada a omissão de informação ao Fisco, ou a prestação de declarações falsas às autoridades fazendárias" (*Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, São Paulo, 2ª ed., 1996, p. 109).

**VIII - Conclusões**

**1.** A ação penal nos crimes definidos pela Lei nº 8.137/90 (crimes contra a ordem tributária) é pública incondicionada, não tendo a sua natureza sido alterada pelo art. 83 da Lei nº 9.430/96. O entendimento hodierno já é pacífico no sentido de que este dispositivo destina-se à administração pública, não criando condição de procedibilidade à ação penal.

**2.** O direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa abrange não só o processo judicial, mas também o processo administrativo. Atingem, enfim, a todo o acusado em geral (CF, art. 5º, LV), garantindo-se que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal (CF, art. 5º, LIV). Então, contraditório, ampla defesa e devido processo legal são garantias também do contribuinte perante a autoridade administrativa.

**3.** A legislação infraconstitucional, como o Decreto nº 70.235/72 alterado pela Lei nº 8.748/93 (Processo Administrativo Fiscal), propicia ao contribuinte impugnar o ato administrativo, podendo anular a autuação fiscal e o lançamento, afastando o ilícito fiscal e, portanto, o crime.

**4.** A existência de tributo devido constitui pressuposto para a ocorrência dos delitos previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, pouco importante tratar-se de crime material ou formal. Sem tributo definitivamente constituído não há sequer ilícito fiscal, não havendo, por isso mesmo, que se falar em crime.

**5.** A impugnação suspende a exigibilidade do crédito que não pode ser inscrito na dívida ativa, nem objeto de execução fiscal. Também nessa ótica, não há como se admitir a ação penal.

**6.** Tanto os crimes materiais do art. 1º como os formais do art. 2º da Lei 8.137/90 exigem, para sua configuração, o "trânsito em julgado" na esfera administrativa, isto é, que o contribuinte deixe transcorrer o prazo para impugnação do lançamento, ou, o fazendo, que haja decisão definitiva sobre a exigibilidade do tributo. Explica-se: se o elemento subjetivo do tipo do art. 2º, I, constitui-se no fim especial de *eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributos*, e se o crime do inciso II é deixar de recolher valor de tributo, pode-se também concluir que a prévia constatação da existência e da exigibilidade de tal tributo (a ser decidida pela esfera administrativa) é imperativo também para que o crime formal do art. 2º se configure.

perante também a falta de que não há crime contra a ordem tributária sem ilícito tributário patrimonial" (*idem, ibidem*). E lembra, por fim, que "inexiste crime culposo contra a ordem tributária" (art. cit., p. 223).

Em conseqüência, a conduta de *fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude para eximir-se de pagamento de tributo* (art. 2º, I), ou de *deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou contribuição social ... que deveria recolher aos cofres públicos* (art. 2º, II), apenas será típica diante da *existência material de fato que se ajuste ao dever de declarar ou de recolher*, o que só poderá ser averiguado e comprovado, como vimos, pela decisão final da autoridade administrativa, antes da qual há falta de justa causa para a ação penal.

Vale dizer: se o contribuinte empregar fraude *para eximir-se de pagamento de tributo* (art. 2º, I), ou *deixar de recolher tributo* (art. 2º, II), a constatação de que tal tributo não era exigível descaracteriza o delito, podendo-se falar até em crime impossível.

Assim, antes de terminada a via administrativa, a ação penal não poderá iniciar-se, mesmo em se tratando do crime formal do art. 2º, I e II, da Lei nº 8.137/90.

A semelhança, ou mesmo homogeneidade, entre as condutas descritas nos arts. 1º e 2º do citado diploma, exigem tratamento igual (término do procedimento administrativo-fiscal para o recebimento de denúncia), sob pena de violação do princípio da proporcionalidade e conseqüente tratamento desigual para condutas *idênticas*.

**7.** A competência para dizer da existência de tributo devido é exclusiva da autoridade administrativa (CTN, art. 142). Desta feita, enquanto a questão estiver em discussão na esfera administrativa, a denúncia não poderá ser recebida, com base no art. 43, III (falta de condição exigida pela lei para o exercício da ação penal - interesse/utilidade), do CPP.

**8.** Sem a certeza da existência de tributo não há materialidade delitiva e o pedido de condenação certamente não será acolhido, tolhendo o processo de qualquer utilidade, afastando a condição da ação do interesse de agir, além de gerar constrangimento ilegal e de atentar ao princípio da economia processual.

**9.** É inadmissível o início da ação penal com base apenas em auto de infração e lançamento que esteja sendo questionado. Isto porque, este é provisório podendo ser anulado ou revogado pela administração.

**10.** É de se ressaltar, por fim, que o interesse de agir (no sentido da utilidade do processo penal em face do princípio da economia processual) deve ser aferido no momento do recebimento da denúncia, e não, evidentemente, no da sentença. Caso contrário, estar-se-ia admitindo denúncia temerária e violando o princípio da economia processual, o que torna ilegal o constrangimento advindo da instauração de ação penal nessas condições.

**11.** A suspensão do prazo prescricional penal durante o contencioso administrativo, mas por lapso delimitado, seria solução apaziguadora das divergências em torno do assunto. Por um lado, a pretensão punitiva do Estado não desapareceria e, por outro, evitar-se-ia o início de ações penais sem justa causa, com a preservação, para os acusados em geral, dos direitos constitucionais da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, garantindo-se a necessária harmonia entre os diversos ramos do Direito.



Artigo publicado *Revista Brasileira de Ciências Criminas*, nº 22, pp. 63-79.

**Delmanto Advocacia Criminal**

Rua Bento de Andrade, 549 - Jd. Paulista - São Paulo - SP  
Telefone e fax (11) 3887-6251 (11) 3051-2902 (11) 3051-6382  
**e-mail:** [delmanto@delmanto.com](mailto:delmanto@delmanto.com) - **site:** [www.delmanto.com](http://www.delmanto.com)