

IGOR ITAPARY PINHEIRO

**DA NECESSIDADE DA PRÉVIA DECISÃO ADMINISTRATIVA
PARA DEFLAGRAÇÃO DE AÇÃO PENAL NOS CRIMES DO
ARTIGO 1º, *CAPUT*, DA LEI N. 8.137/1990**

Monografia apresentada como requisito para
conclusão do curso de Bacharelado em Direito
do Centro Universitário de Brasília.

Orientador: Flávio Augusto Milhomem

BRASÍLIA

2005

RESUMO

As condutas previstas no artigo 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/1990 encerram crimes que só se consumam com a efetiva redução ou supressão de tributo, contribuição social e acessório, estruturas essas que devem ser apuradas pela autoridade administrativa competente, de modo que, sem que o crédito tributário esteja devidamente constituído não está o Ministério Público autorizado a exercer o direito de ação. O fato da ação penal nos crimes em comento ser pública incondicionada não retira o direito do contribuinte impugnar o auto de infração e de ter suas razões julgadas administrativamente. De igual modo, deve-se manter intocável o direito de se obter a extinção da punibilidade pelo pagamento antes mesmo de responder ao processo penal, o que só poderá ser feito quando o contribuinte tiver certeza do montante devido. Se enquanto a insurgência do contribuinte está sendo apreciada o Estado não pode executar o crédito fiscal, com muito mais efeito não pode sujeitar o seu administrado a um processo penal por prática dos crimes do artigo 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/1990. A decisão administrativa não constitui, contudo, condição de procedibilidade, contrariamente, produz efeito na seara do direito material, influenciando na própria tipicidade, constituindo, assim, verdadeira condição objetiva de punibilidade.

Palavras-chave: crimes do artigo 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/1990, necessidade de produção de resultado, inexistência de crédito tributário, atipicidade da conduta, decisão administrativa, condição objetiva de punibilidade.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	08				1.
DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA					11
1.1 A problemática: Direito Penal Tributário ou Direito Tributário Penal? Ilícito tributário e infração tributária					11
1.2 Do bem jurídico tutelado pela Lei n. 8.137/1990					13
<i>1.2.1 Os crimes tributários previstos no artigo 1º, caput, da Lei n. 8.137/1990 e sua taxionomia</i>					16
1.3 Sujeitos ativo e passivo dos crimes previstos no artigo 1º, caput, da Lei n. 8.137/1990					18
1.4 Natureza dos crimes previstos no artigo 1º, caput, da Lei n. 8.137/1990					24
<i>1.4.1 Dos tipos do caput do artigo 1º</i>					24
1.5 Elementares genéricas					25
<i>1.5.1 Elementares objetivas</i>					26
<i>1.5.2 Elementar subjetiva</i>					29
2. A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO					31
2.1 Obrigação tributária					31
<i>2.1.1 Hipótese de incidência</i>					31
<i>2.1.2 Fato gerador</i>					34
2.2 Lançamento tributário					39
<i>2.2.1 Procedimento de fiscalização</i>					43
<i>2.2.2 Processo administrativo fiscal</i>					48
2.2.2.1 Das fases do processo administrativo fiscal					50
3. DA NECESSIDADE DA PRÉVIA DECISÃO ADMINISTRATIVA PARA DEFLAGRAÇÃO DE AÇÃO PENAL NOS CRIMES DO ARTIGO 1º, CAPUT, DA LEI N. 8.137/1990					54
3.1 A tipicidade nos crimes do caput do artigo 1º da Lei n. 8.137/1990 em confronto com o princípio da separação das instâncias					54
<i>3.1.1 A dupla tipicidade dos crimes contra a ordem tributária</i>					54
<i>3.1.2 A tipicidade dos crimes previstos no artigo 1º, caput, da Lei n. 8.137/1990 e a existência de débito fiscal</i>					57
3.2 O lançamento fiscal como ato privativo da autoridade administrativa					59
3.3 O processo administrativo tributário como uma garantia constitucional					61
3.4					Os
crimes do artigo 1º, caput, da Lei n. 8.137/1990 e a respectiva ação penal					63
<i>3.4.1 Ação penal: considerações preliminares</i>					63

3.4.2 *O artigo 83 da Lei n. 9.430/1996 e ação penal nos crimes do artigo 1º, caput, da Lei n. 8.137/1990* _____ 66

3.4.3 *A decisão administrativa acerca do crédito tributário como condição objetiva de punibilidade nos crimes do artigo 1º, caput, da Lei n. 8.137/1990* _____ 70

CONCLUSÃO 78

REFERÊNCIAS

BIBLIOGRÁFICAS

81

INTRODUÇÃO

O desenvolvimento do trabalho de monografia sempre foi ansiado no âmbito do Direito Penal e Processual Penal. Contudo, quando do estudo do Direito Tributário notou-se que ali havia questões interessantes a serem pesquisadas, persistindo, porém, a dúvida se o trabalho monográfico se daria na esfera do Direito Tributário, Penal ou Processual Penal.

Em uma das consultas ao *sitedo* Supremo Tribunal Federal, encontrou-se o informativo n. 336, de fevereiro de 2004, em que o Ministro Sepúlveda Pertence estava a conceder, de ofício, ordem de *habeas corpus* para anular ação penal instaurada pela suposta prática de crime contra a ordem tributária antes da decisão administrativa acerca da existência do crédito tributário. A partir deste julgado, passou-se a pesquisar o entendimento das demais Cortes sobre o mesmo tema. Notou-se que tanto no Superior Tribunal de Justiça como no Tribunal Regional Federal da 1ª Região há inúmeros julgados com entendimento oposto.

Diante de tal controvérsia, deu-se início às pesquisas por obras relativas ao tema ora em comento, em que se constatou, porém, a deficiência de materiais doutrinários acerca especificamente do assunto. Não obstante, de algum modo, a escassez doutrinária, incentivou o estudo do tema trazido a lume, tendo como escopo a discussão acadêmica para que se deslinde a polêmica e, enfim, se possa engrandecer a doutrina. Cumpre-se esclarecer que para a elaboração do presente trabalho a metodologia de pesquisa será a instrumental, notadamente, em sua vertente doutrinária.

Para tanto, o presente estudo cingir-se-á aos tipos definidos no artigo 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/1990 - que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo e dá outras providências - procurando, de início, diferenciar a infração tributária do ilícito tributário, passando à análise do bem jurídico tutelado pela referida norma penal, para que

assim, se possa chegar até sua taxionomia. Igualmente na fase inicial do trabalho serão abordadas questões relativas ao sujeito ativo e passivo do crime; bem como acerca de sua natureza jurídica, chegando-se, por fim ao estudo de suas estruturas elementares, as quais serão abordadas tanto sob o prisma objetivo quanto subjetivo.

Em um segundo momento, a pesquisa estará voltada para a constituição definitiva do crédito tributário e terá como ponto inicial a análise da hipótese de incidência e sua materialização fática, para que assim se possa abordar a obrigação tributária. Feitas as considerações acerca da obrigação tributária, o objeto do estudo passa a ser o lançamento tributário, o qual pode resultar de um procedimento de fiscalização, atividade esta da qual poderá ser lavrado um auto de infração caso o agente fiscal se depare, em sua atividade, com alguma violação às leis tributárias.

Exercido pelo contribuinte o direito de defesa àquela infração imposta, surge o contencioso administrativo que deverá ser solucionado de acordo com lei específica, notadamente no âmbito federal pelo Decreto-Lei n. 70.235/1972 e pela Lei n. 9.784/1999. Solucionado o embate, a Administração terá o direito de constituir o crédito tributário. Assim, é que todos esses elementos serão abordados no segundo capítulo.

O terceiro capítulo, por seu turno, trata de fazer o cotejo entre as conclusões traçadas no capítulo primeiro e no segundo. Portanto, a fase final da monografia irá estabelecer se há ou não relação entre a decisão administrativa que concluir pela existência de um débito fiscal e o crime estampado no artigo 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/1990 para fins de deflagração da respectiva ação penal. É, em outras palavras, estabelecer se o artigo 83 da Lei n. 9.430/1996 instituiu ou não condição de procedibilidade ao exercício do direito de ação. Na eventualidade de se concluir pela inexistência de condição de procedibilidade, irá ser apreciada, ainda, a hipótese de a decisão

administrativa, de outro modo, influenciar a esfera penal.

A grande importância do tema consubstancia-se no fato da propositura da ação penal, ou melhor, o que está em questão é o bem mais valioso da pessoa humana: a liberdade. Ora, se há sujeição às normas tributárias e se a liberdade é o bem mais valioso que se tem, a questão de saber se ação penal pode ou não ter início antes da decisão administrativa é de extrema importância.

1. DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

1.1 A problemática: Direito Penal Tributário ou Direito Tributário Penal? Ilícito tributário e infração tributária

O tributo existe para que o Estado possa prover de forma satisfatória suas atividades, afigurando-se instrumento de arrecadação cujo objetivo é angariar fundos para a consecução das atividades estatais. Paralelamente a essa função, o tributo também constitui ferramenta da qual o Estado dispõe para intervir na economia, razão pela qual assume também a função extrafiscal¹.

O Estado - quando do regular exercício de instituir e cobrar os tributos - deve legalmente prever a ocorrência de um fato gerador, fornecer subsídios para identificar o sujeito passivo da obrigação tributária, indicar como será apurado o montante a ser pago em função de tal obrigação, bem como definir as penalidades a serem aplicadas no caso de descumprimento de tais preceitos².

A realidade mostra que os tributos nem sempre foram aceitos pela sociedade por entendê-los como violação ao patrimônio. Ocorre que a partir do momento em que o Estado abusa do poder de tributar, seja dificultando a defesa do contribuinte, seja aumentando

¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 73.

² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Atlas, 1995, p. 18.

sobremaneira a carga tributária, a repulsa aos referidos tributos tende a se intensificar³.

Nesse contexto, as infrações tributárias decorrem de violações de normas que versam ou sobre a instituição e a exigibilidade dos tributos, seu fato gerador, alíquotas, ou acerca das obrigações dos contribuintes⁴. Se determinado fato configurar infração tributária será regulado por elementos típicos do Direito Tributário Penal, em que se aplicam sanções de ordem administrativa⁵, como, por exemplo, a multa pelo atraso no pagamento do tributo.

Assim, nem toda infração tributária, explica Hector Villegas, configura ilícito tributário, mas para que este reste configurado é preciso verificar a ocorrência daquela⁶. Isso significa que não é qualquer atraso no cumprimento de uma obrigação tributária que configurará um crime. Para tanto, é preciso que a conduta praticada esteja previamente tipificada como tal, incidindo, nesse caso, as normas afetas ao Direito Penal Tributário. Havendo crime, ao lado das sanções administrativas, aplicam-se também as sanções penais que consistem em penas restritivas de liberdade e multa⁷.

Tanto os ilícitos tributários como as infrações tributárias decorrem de uma não-observância a preceitos legais⁸. Hector Villegas, em um primeiro momento, afirma que o traço distintivo entre a infração tributária e o ilícito tributário é tão-somente a roupagem conferida por lei no sentido de tipificar como crime determinadas infrações tributárias⁹. Na mesma linha de raciocínio, Ives Gandra da Silva Martins afirma que as infrações tributárias são violações que não repercutem na esfera penal, ao passo que os delitos ou ilícitos tributários, além de conseqüências

³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 1995, p. 13.

⁴ COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 21.

⁵ EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 21.

⁶ Apud MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 14.

⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 1995, p. 18/19.

⁸ COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 12.

⁹ Apud MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 14.

administrativas, produzem efeitos também na seara criminal¹⁰.

Portanto, uma conduta deixa de ser considerada tão-somente infração tributária e passa a ser concebida também como ilícito tributário na medida em que venha a afetar sobremaneira a sociedade, e, portanto, o legislador eleva essa conduta à condição de crime. E por questões da natureza da sanção, bem como de sua especificidade e de questões de ordem política, há um desdobramento da infração tributária em ilícito fiscal¹¹.

Ante a essas conclusões e feitas as distinções entre a infração tributária e o ilícito tributário, serão analisados, especificamente, os ilícitos, procurando abordar os aspectos gerais e essenciais para o debate que se pretende travar no sentido de examinar a relação entre o término do processo administrativo fiscal e a ação penal nos crimes do artigo 1º, *caput*, da lei que define os crimes contra a ordem tributária. Para tanto, este estudo irá se ater, neste primeiro momento, à análise do bem jurídico tutelado pelo artigo 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/1990 - a qual define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências -, de sua taxionomia, dos sujeitos passivo e ativo, da natureza jurídica e das elementares objetivas e subjetivas do tipo.

1.2 Do bem jurídico tutelado pela Lei n. 8.137/1990

O legislador quando se debruça diante de um ente e por meio de um juízo de valor manifesta seu interesse em tutelá-lo juridicamente faz convergir toda sua valoração na elaboração de uma norma, elevando o ente ao *status* de bem jurídico. Contudo, há bens jurídicos pelos quais o legislador tem maior interesse em proteger. Nesses casos, todos os esforços se confluem na elaboração de um tipo penal, o que faz com que estes bens jurídicos passem a ser

¹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 29.

¹¹ COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 7.

penalmente tutelados¹².

A noção de bem jurídico é de extrema importância eis que não se concebe que uma conduta seja tipificada como crime sem que venha lesar, violar ou até mesmo expor a perigo um determinado bem jurídico¹³. Há na doutrina quem entenda que a finalidade do tipo se verifica por meio do bem jurídico por ele tutelado, ou em outras palavras, é o bem juridicamente tutelado pela lei penal que confere a lei um sentido, uma finalidade¹⁴.

Se o bem jurídico ganha importância na medida em que atribui a lei penal um sentido, tem-se que qualquer norma que venha tipificar uma conduta que não lesione ou exponha a perigo um bem é inconstitucional. Desenvolvendo essa afirmação, pode-se concluir que toda norma na qual não se possa identificar um determinado bem revestido ao menos de um mínimo de valor e importância social deve ser expurgada do ordenamento por não ser compatível com o texto constitucional¹⁵.

A Constituição Federal, em seu artigo 1º, *caput*¹⁶, afirma que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito, o que significa que o Estado deve sempre estar atento aos direitos e garantias dos cidadãos, velando pela dignidade e integridade da pessoa humana em face do Poder Público¹⁶. Assim, a proteção penal só se faz legítima quando essencial para resguardar condições de dignidade, vida e liberdade do ser humano, propiciando assim o desenvolvimento social¹⁷.

¹² ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. Manual de direito penal brasileiro: parte geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 457.

¹³ FERREIRA, Roberto dos Santos. Crimes contra a ordem tributária: comentários aos arts. 1º ao 3º, 11, 12, 15 e 16 da Lei n. 8.137, de 27/12/1990, e 34 da Lei n. 9.249, de 26/12/1995. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002,

¹⁴p. 21.

¹⁴ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. Manual de direito penal brasileiro: parte geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 464.

¹⁵ BONFIM, Edilson Mougnot; CAPEZ, Fernando. Direito penal: parte geral. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 133.

¹⁶ FERREIRA, Roberto dos Santos. Crimes contra a ordem tributária: comentários aos arts. 1º ao 3º, 11, 12, 15 e 16 da Lei n. 8.137, de 27/12/1990, e 34 da Lei n. 9.249, de 26/12/1995. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 24/25.

¹⁷ PRADO, Luiz Regis. Curso de direito penal brasileiro: parte geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, v. I, p.

Fernando Capez aponta que toda vez que o legislador tipifica uma conduta está por limitar a liberdade dos cidadãos. Ocorre que, em função do princípio da proporcionalidade, essa limitação deve trazer benefícios à sociedade. Em outras palavras, afirma que a tipificação só se justifica se for vantajosa para a sociedade¹⁸. Nesse sentido, não é proporcional tipificar uma conduta e assim, portanto, limitar a liberdade das pessoas, sem que este tipo tenha como fim a proteção de um bem jurídico.

Há na doutrina quem identifique o bem jurídico não apenas como um bem considerado em si mesmo, mas como uma relação de disponibilidade existente entre um determinado sujeito e um bem. Desse modo, busca-se tutelar com a norma penal o direito de determinado ente dispor acerca de um bem¹⁹. Aplicando essas considerações ao estudo da Lei n. 8.137/1990, identifica-se essa relação, a qual se fez alusão como aquela existente entre o sujeito ativo da obrigação tributária, o Estado e o bem que, nessa hipótese, seria a receita proveniente da tributação²⁰.

Ora, se ao Estado coube o dever de fomentar atividades, tais como: educação, saúde, transporte, entre outros, é evidente que precisa de verbas²¹. No intuito de assegurar sua arrecadação o Estado cria tributos, atividade essa que se encontra amparada pela Constituição Federal²² e pelo Código Tributário nacional e que não pode sofrer interferência, quer por parte de particulares, quer por parte de agentes públicos. Em função disso, o que a Lei n. 8.137/1990 tutela - no que pertine aos crimes em estudo - é a relação que se verifica entre o Estado e os tributos em geral²³.

79/80.

¹⁸ CAPEZ, Fernando. Curso de direito penal: parte geral. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. I, p. 21/22.

¹⁹ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. Manual de direito penal brasileiro: parte geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 465.

²⁰ EISELE, Andreas. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 48.

²¹ ICHIHARA, Yoshiaki. Direito tributário. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 73.

²² Capítulo I do Título VI da Constituição Federal - Do Sistema Tributário nacional.

²³ EISELE, Andreas. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 48.

Não pode o contribuinte se esquivar da legislação tributária a pretexto de, por exemplo, considerá-la muito onerosa. O Estado é o ente competente para criar tributos, prever alíquotas, penalidades, conceder imunidade e isenção, em outras palavras, é ele quem está autorizado a dispor acerca do crédito tributário. De modo que não podendo tolerar qualquer intervenção de outro ente na relação existente entre o Fisco e o montante apurado pela tributação, o legislador editou a Lei n. 8.137/1990 no intuito de protegê-la penalmente como bem jurídico.

1.2.1 Os crimes tributários previstos no artigo 1º, caput, da Lei n. 8.137/1990 e sua taxionomia

Na tentativa de enquadrar os crimes previstos no *caput* do artigo 1º da Lei n. 8.137/1990²⁴ dentro do sistema adotado pelo Código Penal brasileiro, Juary C. Silva admite que estejam classificados entre os crimes contra a Administração Pública²⁵. Contudo, divergindo de tal orientação, Misabel Abreu Machado Derzi entende que os crimes contra a ordem tributária não podem ser equiparados aos crimes contra a Administração Pública²⁶.

A Professora Misabel Abreu Machado Derzi afirma que os crimes contidos no Título XI do Código Penal não se confundem com os crimes contra a ordem tributária. Sustenta, ainda, que os ilícitos fiscais sempre tiveram regramento em legislação esparsa, sendo em primeiro momento regidos pela Lei n. 4.729/1965 e posteriormente pela Lei n. 8.137/1990.

Segundo a doutrinadora alguns crimes contra a Administração Pública e os crimes contra a ordem tributária promovem o enriquecimento, evidentemente ilícito, daquele que

²⁴ Artigo 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/1990. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativo a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena: reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos e multa.

²⁵ SILVA, Juary C. Elementos de direito penal tributário. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 29.

²⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. Alguns aspectos ainda controvertidos relativos aos delitos contra a ordem tributária. Revista Brasileira de Ciências Criminas. São Paulo: jul./set., n. 31, 2000, p. 201/216.

o pratica²⁷. Contudo, explica, naqueles a obtenção da renda é fruto exatamente do crime, já nestes - nos crimes contra a ordem tributária - o numerário é antecedente ao crime, ou seja, primeiro se obtém um ganho que seria tributável e, posteriormente, por fraude, não se leva aos cofres públicos o montante devido²⁸. Não obstante tais considerações, a equiparação ou não dos crimes contra a ordem tributária aos crimes contra a Administração Pública não se restringe apenas aos argumentos da Professora Misabel Derzi.

Para concluir, se os referidos ilícitos podem ou não ser classificados como crimes contra a Administração é imperioso analisar o que o Direito Penal entende como Administração Pública. Paulo José da Costa Júnior afirma que quando a lei penal fala em Administração Pública está a falar não apenas da administração *strito sensu*, ou seja, em Poder Executivo²⁹. Nelson Hungria afirma que quando o legislador trouxe para o Direito Penal a referida expressão falou menos do que queria³⁰.

Para o Direito Penal, portanto, a concepção acerca do que venha a ser Administração Pública se distancia da conotação dada pelos administrativistas, assumindo uma feição muito mais ampla, abarcando todo e qualquer órgão devidamente instituído ou atividade realizada pelo Estado para a satisfação do bem comum³¹. E é exatamente sobre esse prisma que se deve verificar se os ilícitos fiscais podem ou não ser classificados como crimes contra a Administração Pública.

Como dito alhures, para atingir seus objetivos o Estado necessita de recursos. Nesse sentido, a sociedade deve arcar com o financiamento das atividades estatais³². Em outras

²⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. Alguns aspectos ainda controvertidos relativos aos delitos contra a ordem tributária. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. São Paulo: jul./set., n. 31, 2000, p. 201/216.

²⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. Alguns aspectos ainda controvertidos relativos aos delitos contra a ordem tributária. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. São Paulo: jul./set., n. 31, 2000, p. 201/216.

²⁹ COSTA JÚNIOR, Paulo José da. *Curso de direito penal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, v. III, p. 177.

³⁰ Apud SILVA, Juary C. *Elementos de direito penal tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 29/30.

³¹ PRADO, Luiz Regis. *Curso de direito penal brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, v. IV, p. 340/341.

³² FERREIRA, Roberto dos Santos. *Crimes contra a ordem tributária: comentários aos arts. 1º ao 3º, 11, 12, 15 e 16*

palavras, tem-se que a falta de arrecadação em virtude de sonegação fiscal, por exemplo, compromete as atividades estatais, afetando desta feita toda a coletividade.

Ora, se o conceito de Administração Pública a que alude a lei penal abrange não apenas a administração em sentido estrito, mas também todas as atividades prestadas pelo Estado no intuito de promover o bem coletivo, é inegável que os crimes contra a ordem tributária estão equiparados aos crimes contra a Administração Pública. Não importa que estejam previstos em legislação esparsa. Ademais, quando a Lei n. 8.137/1990 se refere a ordem tributária está se reportando a um conjunto de leis relacionadas à matéria tributária e que compõem o Sistema Tributário Nacional³³ e que encontra sua razão de ser na própria Administração Pública.

1.3 Sujeitos ativo e passivo dos crimes previstos no artigo 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/1990

Sujeito ativo de um crime é aquele que pode praticá-lo³⁴. É aquele sujeito que pratica a conduta prevista na lei penal ou ainda aquele que, sem praticar diretamente a conduta, tem o controle acerca do comportamento realizado por outrem³⁵. Cezar Roberto Bitencourt afirma que o sujeito ativo de um crime é aquele que pratica total ou parcialmente uma conduta tipificada como tal³⁶.

Nos crimes contra a ordem tributária, notadamente, naqueles tipificados no *caput* do artigo 1º da Lei n. 8.137/1990, a conduta típica pode ser praticada pelo sujeito passivo da obrigação tributária, podendo ser contribuinte ou responsável tributário³⁷. Nessas condições, o sujeito passivo na relação tributária recebe também a condição de sujeito ativo de um ilícito

da Lei n. 8.137, de 27/12/1990 e 34 da Lei n. 9.249, de 26/12/1995. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 25.

³³ PAULINO, José Alves. Crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei n. 8.137/1990. Brasília: Brasília Jurídica, 1999, p. 15.

³⁴ GRECO, Rogério. Curso de direito penal: parte geral. 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004, p. 191.

³⁵ EISELE, Andreas. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 49.

³⁶ BITENCOURT, Cezar Roberto. Manual de direito penal: parte geral. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, v. I, p. 163.

³⁷ EISELE, Andreas. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 49.

penal³⁸.

A Lei n. 5.172/1966 - que instituiu o Código Tributário nacional - dispõe, em seu artigo 121³⁹, que o sujeito passivo da obrigação tributária é aquele obrigado ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, classificando-o como contribuinte ou responsável. Fazendo uma incursão no Direito Tributário, pode-se afirmar que contribuinte é espécie do gênero sujeito passivo da relação tributária e é aquele que tem ligação direta com o fato gerador da obrigação tributária⁴⁰.

Por outro lado, o responsável de que trata o inciso II do parágrafo único do artigo 121⁴¹ do Código Tributário nacional, igualmente espécie do gênero sujeito passivo da obrigação tributária, é todo aquele que apesar de não ter uma ligação direta com o fato gerador, a lei determina que assim o seja⁴². Em outras palavras, responsável é aquele que não possui relação indireta com o fato gerador, mas foi escolhido por lei para figurar como sujeito passivo da relação tributária, guardando com aquele nexos de causalidade⁴³.

Contudo, considerando que o sujeito passivo de uma obrigação tributária pode ser tanto pessoa física quanto jurídica⁴⁴, entende-se que equiparar o sujeito passivo tributário ao sujeito ativo dos crimes em comento não deve ser a solução mais adequada. A pessoa jurídica não pode figurar como sujeito ativo de um crime vez que só a pessoa física pode o praticar⁴⁵.

³⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 1995, p. 65.

³⁹ Artigo 121 do Código Tributário nacional. Sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada ao pagamento de um tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

⁴⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 167.

⁴¹ Artigo 121, parágrafo único, II, do Código Tributário nacional. Responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 136.

⁴³ ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 133.

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 136.

⁴⁵ COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 162.

No que tange a possibilidade da pessoa jurídica ser ou não autora de um ilícito há duas correntes. A primeira é a denominada teoria da ficção, segundo a qual a pessoa jurídica não passa de uma ficção legal, não havendo possibilidade de atribuí-la responsabilidade penal por carecer de vontade própria, visto que a vontade da pessoa jurídica seria tão-somente um reflexo da vontade de pessoa natural que se encontra por traz dela⁴⁶.

Em contraposição, a teoria organicista afirma que a pessoa jurídica não é uma ficção, mas sim realidade. Seria então um organismo dotado de existência própria e de efetiva vontade coletiva⁴⁷. Adotando essa teoria, chega-se à conclusão de que as pessoas jurídicas, por terem vontade própria relativamente às pessoas físicas, poderiam ser responsabilizadas penalmente por seus atos⁴⁸. Contudo, o deslinde da questão passa, necessariamente, por uma análise do texto constitucional.

A Constituição Federal consagrou o princípio da responsabilidade penal pessoal, que seria um elo, um liame psicológico existente entre um homem e uma atividade. Igualmente consagrado pela Carta Constitucional é o princípio da culpabilidade que estaria ligado ao elemento volitivo. Ora, se a pessoa jurídica por sua própria natureza não possui consciência de seus atos, evidente que a sua vontade é reflexo da vontade de seus administradores, sócios ou gestores, ou seja, falta-lhe a conduta, a exteriorização de vontade própria. De outra banda, a culpabilidade é ínsita da natureza humana, não fazendo sentido censurar ou reprovar a pessoa jurídica, mas sim quem está em seu comando⁴⁹.

Trazendo essas considerações para os crimes contra a ordem tributária, o artigo

⁴⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 1995, p. 65.

⁴⁷ RÁO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, v. II, p. 670.

⁴⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 1995, p. 66.

⁴⁹ CERNICCHIARO, Luiz Vicente; COSTA JÚNIOR, Paulo José da. *Direito penal na constituição*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 158/159.

173, § 5⁵⁰, da Constituição Federal afirma que lei estabelecerá a responsabilidade das pessoas jurídicas, observada sua natureza e sem prejuízo da responsabilidade de seus dirigentes, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular. Em um primeiro momento observa-se que a ordem tributária não é sequer mencionada pelo referido artigo. Ademais, esse dispositivo não autoriza interpretação no sentido de que as pessoas jurídicas podem figurar como sujeito ativo de uma infração penal⁵¹, isso porque o termo, observada sua natureza, impõe a conclusão de que a responsabilidade a que alude o artigo não tem natureza penal⁵².

Neste mesmo sentido leciona Rogério Greco para o qual a pessoa jurídica não comete crimes, quem os comete são as pessoas físicas que atuam na condição de gestores⁵³. Segue afirmando ainda que a vontade da pessoa jurídica nada mais é do que a manifestação daqueles que a têm sob comando e que, devendo a lei penal ser aplicada apenas como última medida, as sanções de ordem administrativa já seriam suficientes para responsabilizar a pessoa jurídica, notadamente ante a evidente impossibilidade de aplicação da pena restritiva de liberdade⁵⁴.

Igualmente, entende-se que o artigo 225, § 3º, da Constituição Federal⁵⁵ não permite que pessoas jurídicas figurem como sujeito ativo dos crimes em estudo. Isso porque, segundo Luiz Regis Prado, o legislador relaciona a conduta à pessoa física e atividade à pessoa jurídica, de modo que se o Direito Penal tem como pilares a conduta, a individualização da pena e a culpabilidade não é possível, mediante interpretação sistemática do ordenamento constitucional,

⁵⁰ Artigo 173, § 5º, da Constituição Federal. A lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, estabelecerá a responsabilidade desta, sujeitando-a às punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular.

⁵¹ CERNICCHIARO, Luiz Vicente; COSTA JÚNIOR, Paulo José da. *Direito penal da constituição*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 161.

⁵² CERNICCHIARO, Luiz Vicente; COSTA JÚNIOR, Paulo José da. *Direito penal na constituição*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 163.

⁵³ GRECO, Rogério. *Curso de direito penal: parte geral*. 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004, p. 191.

⁵⁴ GRECO, Rogério. *Curso de direito penal: parte geral*. 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004, p. 194/195.

⁵⁵ Artigo 225, § 3º, da Constituição Federal. As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

admitir a pessoa jurídica como autora de um delito⁵⁶.

Portanto, o artigo 11, *caput*, da Lei n. 8.137/1990⁵⁷ não autoriza o entendimento de que a pessoa jurídica pode assumir a condição de sujeito ativo em concurso dos crimes contra a ordem tributária. A hipótese aqui é de considerar a pessoa jurídica representada por seu diretor, gestor, enfim, pela pessoa física por ela responsável⁵⁸, ou seja, aqui efetivamente quem é o sujeito ativo não é a pessoa jurídica, mas sim a pessoa física que a tem sob comando.

Conclui-se, portanto, que o sujeito ativo dos crimes estampados no artigo 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/1990 são sujeitos passivos - pessoas físicas - da obrigação tributária, que, por si mesmas ou por intermédio de uma pessoa jurídica, venham reduzir ou suprimir tributos mediante uma das condutas previstas nos incisos do supracitado dispositivo legal.

No que tange ao sujeito passivo dos crimes contra a ordem tributária não há nenhuma grande consideração a ser feita. Afigura-se intuitivo que são as pessoas jurídicas de direito público competentes para instituição e cobrança dos respectivos tributos que, na hipótese do *caput* do artigo 1º, são titulares do bem juridicamente tutelado⁵⁹, aqui entendido como a relação de disponibilidade entre o Estado e o montante arrecadado por intermédio da tributação⁶⁰.

Interessante também é a lição de Roberto dos Santos Ferreira, à qual aderimos, no sentido de incluir igualmente como sujeito passivo, na medida em que os ilícitos tributários produzem efeitos macrossociais, toda a coletividade. Desta forma, são sujeitos passivos a União, os Estados, os Municípios, as autarquias dotadas de capacidade para arrecadação de tributos e os

⁵⁶ PRADO, Luiz Regis. Curso de direito penal brasileiro: parte geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, v. I, p. 147/148.

⁵⁷ Artigo 11 da Lei n. 8.137/1990. Quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a esses cominadas, na medida de sua culpabilidade.

⁵⁸ COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. Infrações tributárias e delitos fiscais. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 162.

⁵⁹ DECOMAIN, Pedro Roberto. Crimes contra a ordem tributária. 3. ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1997, p. 48.

⁶⁰ EISELE, Andreas. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 48.

administrados⁶¹.

1.4 Natureza dos crimes previstos no artigo 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/1990

1.4.1 Dos tipos do *caput* do artigo 1º

Da leitura do artigo 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/1990⁶² é possível assinalar duas ações que compõem o núcleo do tipo penal, quais sejam: reduzir ou suprimir. Para a configuração do delito em apreço, exige-se que o sujeito cause efetivo prejuízo ao erário, reduzindo ou suprimindo tributo, contribuição social e qualquer acessório, mediante uma das condutas estampadas nos incisos do referido dispositivo legal⁶³.

Nesse sentido, assevera o Procurador Regional da República José Alves Paulino que os tipos previstos no *caput* do artigo 1º da Lei n. 8.137/1990 exigem, além de uma ação consubstanciada em uma das condutas previstas nos incisos, um resultado consistente na efetiva redução ou supressão do tributo e uma finalidade, qual seja, o não-pagamento ou o pagamento feito a menor do tributo, contribuição social e qualquer acessório. Ao concluir, salienta que esses três elementos devem coexistir para que se verifique uma conduta delituosa⁶⁴.

Importante ressaltar que o fato dos tipos penais em apreço terem como crime-meio a falsidade ideológica ou material - crimes formais - não os desnaturam, ou seja, continuam sendo crimes de dano ou de resultado. A lei é cristalina ao exigir a redução ou supressão do montante devido ao Fisco, sendo assim, ante a ausência do resultado o crime não se caracteriza⁶⁵.

⁶¹ FERREIRA, Roberto dos Santos. Crimes contra a ordem tributária: comentários aos arts. 1º ao 3º, 11, 12, 15 e 16 da Lei n. 8.137, de 27/12/1990, e 34 da Lei n. 9.249, de 26/12/1995. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 62.

⁶² Artigo 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/1990. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena: reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos e multa.

⁶³ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Crimes contra a ordem tributária. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 162.

⁶⁴ PAULINO, José Alves. Crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei n. 8.137/1990. Brasília: Brasília Jurídica, 1999, p. 17/18.

⁶⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Atlas,

E este também é o entendimento de Alecio Adão Lovatto, que reconhece que os crimes-meio são formais⁶⁶, contudo, os delitos estampados no artigo 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/1990 são materiais⁶⁷

Levando-se em consideração que o Direito Penal entende como crime material àquele que consiste em uma conduta e em uma modificação no mundo dos fatos, elemento este também chamado de resultado⁶⁸, não há óbice algum para enquadrar-se os ilícitos do *caput* do artigo 1º do referido diploma legal dentro dessa modalidade. Portanto, conclui-se que os crimes em análise são crimes materiais.

1.5 Elementares genéricas

Antes de se adentrar especificamente nas elementares objetivas e subjetivas, cumpre esclarecer que este trabalho irá se ater tão-somente às elementares comuns existentes entre os incisos do artigo 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/1990. A abordagem das peculiaridades de cada elementar irá certamente mudar o enfoque desta pesquisa, que consiste na análise da possível relação existente entre a decisão administrativa proferida no contencioso fiscal e a ação penal nos crimes do mencionado artigo.

Elementares, no entendimento de Rogério Greco, são estruturas imprescindíveis à formação do próprio tipo penal⁶⁹. São organismos sem os quais a conduta é tida como atípica, ou seja, não se enquadra perfeitamente à norma penal. Sob esse prisma, as elementares podem ser divididas em objetivas e subjetivas. As elementares objetivas são aquelas referentes à realidade, aquelas que existem no mundo fático e que precisam estar descritas no tipo penal⁷⁰.

Adversamente, as elementares subjetivas são aquelas afetas a vontade do sujeito

1995, p. 78.

⁶⁶ LOVATTO, Alecio Adão. Crimes tributários: aspectos criminais e processuais. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 75.

⁶⁷ DECOMAIN, Pedro Roberto. Crimes contra a ordem tributária. 3. ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1997, p. 44.

⁶⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto. Manual de direito penal: parte geral. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, v. I, p. 146.

⁶⁹ GRECO, Rogério. Curso de direito penal: parte geral. 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004, p. 188.

⁷⁰ CAPEZ, Fernando. Curso de direito penal: parte geral. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. I, p. 173.

ativo⁷¹. Seriam, como afirma Welzel, as circunstâncias que compõem o estado psicológico do autor do fato⁷². São exatamente esses elementos que serão analisados neste momento, para o quê, evidentemente, serão aplicados os conceitos acima descritos aos crimes contra a ordem tributária, notadamente, àqueles previstos nos artigos 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/1990.

1.5.1 Elementares objetivas

Como relatado anteriormente, este autor defende que os crimes do *caput* do artigo 1º da Lei n. 8.137/1990 são materiais e por isso precisam, para sua consumação, da efetiva redução ou supressão de um tributo ou contribuição social e qualquer acessório. Nesse sentido, as condutas reduzir e suprimir - tributo, contribuição social e acessório - são essenciais para a configuração dos crimes em questão. A expressão suprimir, segundo Andreas Eisele, significa a conduta de não pagar ao Fisco o montante devido. Nessa hipótese, o obrigado ao pagamento do tributo, contribuição social e acessório não estaria cumprindo com sua prestação na relação jurídica tributária⁷³.

Já a expressão reduzir seria o mesmo que minorar, diminuir o montante devido⁷⁴. Antonio Corrêa afirma que na redução o devedor tributário reconhece sua obrigação quanto ao pagamento, mas não o faz corretamente e se locupleta com a diferença entre o devido e o efetivamente pago⁷⁵. Neste sentido, verifica-se que a supressão, por consistir no não-pagamento da totalidade do devido, é mais ampla que a redução⁷⁶.

Interessante é o posicionamento de José Alves Paulino que entende que

⁷¹ CREGO, Rogério. Curso de direito penal: parte geral. 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004, p. 189.

⁷² Apud PRADO, Luiz Regis. Curso de direito penal brasileiro: parte geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, v. I, p. 186.

⁷³ EISELE, Andreas. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 142.

⁷⁴ COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. Infrações tributárias e delitos fiscais. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 115.

⁷⁵ CORREA, Antonio. Dos crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei n. 8.137, de 27/12/1990. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 73/74.

⁷⁶ COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. Infrações tributárias e delitos fiscais. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 115.

constituiria crime impossível o não-pagamento de um tributo, contribuição social e acessório mediante a supressão ou redução por absoluta impropriedade do meio empregado. Entende o doutrinador que ambas as condutas são afetas à lei, conforme dispositivo constitucional⁷⁷.

Em verdade, a matéria afeta à lei é a questão ligada à hipótese de incidência, sua alteração ou até mesmo exclusão. A conduta típica na lei dos crimes contra a ordem tributária tem fundamento nos atos praticados tendentes ao não-pagamento ou ao pagamento a menor do montante devido ao Estado⁷⁸.

Dito isso, é de se perguntar: supressão ou redução de quê? Bem, o próprio texto legal apresenta a resposta. Cuida-se de reduzir ou suprimir tributos, contribuições sociais e acessórios, elementos esses que assumem igualmente a condição de elementos do tipo.

A Constituição Federal, em seu artigo 145⁷⁹, afirma que os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria. O Código Tributário nacional⁸⁰ também adota a teoria tripartite, dispondo no mesmo sentido do texto constitucional⁸¹. Contudo, a doutrina afirma que cinco são as espécies de tributo: impostos, taxas, contribuições sociais, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios⁸².

Adotando-se a teoria de que os tributos são divididos em cinco espécies, é importante esclarecer que as contribuições sociais dividem-se em contribuições de interesse de

⁷⁷ PAULINO, José Alves. Crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei n. 8.137/1990. Brasília: Brasília Jurídica, 1999, p. 18.

⁷⁸ EISELE, Andreas. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 142.

⁷⁹ Artigo 145 da Constituição Federal. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

⁸⁰ Artigo 5º do Código Tributário nacional. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

⁸¹ FERREIRA, Roberto dos Santos. Crimes contra a ordem tributária: comentários aos arts. 1º ao 3º, 11, 12, 15e 16 da Lei n. 8.137, de 27/12/1990, e 34 da Lei n. 9.249, de 26/12/1995. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 59.

⁸² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 70.

categorias profissionais, de intervenção no domínio econômico e de seguridade social⁸³. Quanto a essa última, adverte Alecio Adão Lovatto⁸⁴, essa não está acobertada pela Lei n. 8.137/1990, mas sim pela Lei n. 9.983/2000, que introduziu o artigo 337-A⁸⁵ no Código Penal brasileiro⁸⁶, ou ainda pelo artigo 168- A também do Código Penal⁸⁷.

Relativamente à contribuição social a qual alude o artigo 1º, *caput*, Lei n. 8.137/1990, entende-se que por ser modalidade de tributo⁸⁸ não precisaria estar de forma expressa⁸⁹, mas se assim está é tão-somente para demonstrar o excesso de zelo do legislador no intuito de proteger a Administração Pública. Quanto aos acessórios, tem-se que esses são decorrentes da infração tributária; são as multas, os juros de mora e a correção monetária oriundos do inadimplemento da obrigação tributária⁹⁰.

1.5.2 Elementar subjetiva

A punição a título de culpa no Direito Penal é exceção⁹¹. Não havendo dispositivo expresso na Lei n. 8.137/1990 nesse sentido, os crimes contra a ordem tributária só

⁸³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 71.

⁸⁴ LOVATTO, Alecio Adão. Crimes tributários: aspectos criminais e processuais. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 95.

⁸⁵ Artigo 337-A, *caput*, do Código Penal. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados, empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe preste serviços; II - deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; III - omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias. Pena: reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

⁸⁶ EISELE, Andreas. Crime contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 143.

⁸⁷ Artigo 168-A do Código Penal. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional. Pena: reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. §1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de: I - recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público; II - recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços; III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

⁸⁸ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 193.

⁸⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Estudos de direito penal tributário. São Paulo: Atlas, 2002, p. 159.

⁹⁰ LOVATTO, Alecio Adão. Crimes tributários: aspectos criminais e processuais. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 96.

⁹¹ Artigo 18, parágrafo único, do Código Penal. Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente.

admitem a modalidade dolosa⁹². O dolo é, por natureza, o elemento subjetivo da conduta típica⁹³ e, como adverte Enrico Ferri, consiste na intenção não apenas na prática do ato, mas também na produção de um resultado⁹⁴.

O dolo exige que o agente tenha conhecimento acerca das estruturas normativas e jurídicas que constituem o delito. Contudo, é dispensado extremo rigor na aferição desse requisito. O que verdadeiramente deve se perquirir é se o agente possui minimamente um conhecimento acerca destes elementos⁹⁵.

Há tipos que não exigem nenhuma finalidade específica, como por exemplo o homicídio simples. Adversamente, quando o tipo penal exige o dolo específico, é necessário que o sujeito ativo pratique uma ação visando a atingir uma finalidade em especial⁹⁶, finalidade essa que, segundo Andreas Eisele, é estabelecida na própria norma penal e é imprescindível à caracterização do crime⁹⁷.

Aplicando essas considerações aos crimes em comento, observar-se-á que o legislador exige - tratando-se dos tipos contidos no artigo 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/1990 - que o sujeito livre e conscientemente, mediante uma das condutas previstas nos incisos, tenha como objetivo suprimir ou reduzir tributo, contribuição social e acessórios. Neste sentido leciona Hugo de Brito Machado, segundo o qual não há de se falar em crime sem que esteja presente o dolo específico⁹⁸.

Por tais razões é que a doutrina aponta que a fraude é essencial à configuração do tipo penal⁹⁹. Assim, para restar caracterizado o crime em apreço é preciso que o agente tenha a

⁹² DECOMAIN, Pedro Roberto. Crimes contra a ordem tributária. 3. ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1997, p. 26.

⁹³ GRECO, Rogério. Curso de direito penal: parte geral. 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004, p. 188.

⁹⁴ FERRI, Enrico. Princípios de direito criminal. Tradução de: Paolo Capitanio. Campinas: Bookseller, 1996, p. 393.

⁹⁵ BONFIM, Edilson Mougnot; CAPEZ, Fernando. Direito penal: parte geral. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 391.

⁹⁶ CAPEZ, Fernando. Curso de direito penal: parte geral. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. I, p. 181.

⁹⁷ EISELE, Andreas. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 144.

⁹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Estudos de direito penal tributário. São Paulo: Atlas, 2002, p. 39.

⁹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Estudos de direito penal tributário. São Paulo: Atlas, 2002, p. 34.

intenção de não pagar o montante devido e que volte sua conduta para atingir tal desiderato¹⁰⁰. Exige-se, portanto, a prática dolosa de alguma das condutas previstas nos incisos do artigo 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/1990; o resultado; e a finalidade específica de não pagar no todo ou em parte o montante devido¹⁰¹.

2. A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

2.1 Obrigação tributária

2.1.1 Hipótese de incidência

Como afirmado no capítulo anterior, os crimes tipificados no artigo 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/1990 são materiais. Portanto, é necessário que se verifique a efetiva redução ou supressão de tributo, contribuição social e acessórios, ou seja, a conduta recai sobre um montante devido ao Fisco. Assim, a existência de um débito relativamente a um crédito tributário é de extrema importância nos crimes em estudo.

Sem a existência do crédito devido não há como se falar em supressão ou redução, em outras palavras, em não-pagamento ou pagamento a menor¹⁰². Na mesma esteira desse entendimento, Hugo de Brito Machado afirma - relativamente aos crimes materiais em comento - que a conduta consistente na redução ou supressão pressupõe um tributo devido¹⁰³. Por tais considerações, é forçoso concluir que o estudo do crédito tributário é essencial à análise dos crimes previstos no *caput* do artigo 1º da Lei que define os crimes contra a ordem tributária.

Levando-se em consideração que a constituição do crédito tributário se dá por meio do lançamento¹⁰⁴, o estudo desse instituto também assume, igualmente, grande importância.

¹⁹¹ LOVATTO, Alecio Adão. Crimes tributários: aspectos criminais e processuais. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 80.

¹⁰¹ PAULINO, José Alves. Crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei n. 8.037/0990. Brasília: Brasília Jurídica, 0999, p. 07/08.

¹⁰² MORAES, Suzane de Farias. Prévio esgotamento da via administrativa como condição para ação penal nos crimes contra a ordem tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: outubro, n. 97, 2003, p. 85/95.

¹⁰³ MACHADO, Hugo de Brito. Estudos de direito penal tributário. São Paulo: Atlas, 2002, p. 159.

¹⁰⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 769.

Contudo, antes de se adentrar especificamente nas questões relativas ao lançamento tributário, cumpre-se tecer algumas considerações acerca da hipótese de incidência, do fato gerador e da obrigação tributária, para que só assim se possa - por meio do estudo do lançamento - chegar ao crédito definitivo.

Inicialmente, observa-se que o artigo 5º, II, da Constituição Federal¹⁰⁵ estabelece que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão por força de lei, refletindo, desta feita, o princípio da legalidade. Segundo Alexandre de Moraes, tal princípio tem como escopo evitar o uso indiscriminado e arbitrário do poder por parte do Estado. Assim, só as normas elaboradas em observância ao devido processo legislativo são instrumentos hábeis a criar obrigações para os administrados¹⁰⁶.

Nesse contexto, a obrigação tributária só pode estar prevista em lei. Daí decorre que a lei deve trazer consigo os contornos e delineamentos de um fato e conferir a esse o poder de criar um vínculo jurídico entre o administrado e o próprio Estado¹⁰⁷. A essa previsão legal abstrata o Direito Tributário confere o nome de hipótese de incidência¹⁰⁸.

Alfredo Augusto Becker aponta que a hipótese de incidência ao ser analisada pode ser fracionada em dois elementos constitutivos. O primeiro, e mais importante, é o núcleo que possibilita a atribuição de gênero ao tributo. Assim, se um tributo possui como base de cálculo a importação, o gênero desse tributo será de importação¹⁰⁹. O segundo elemento são os aspectos adjetivos que, ao conferirem qualidade ao núcleo, dão-lhe maior ou menor amplitude. Portanto, se no exemplo citado a lei estabelecer um tributo que tenha como base de cálculo a importação de

¹⁰⁵ Artigo 5º, II, da Constituição Federal. Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

¹⁰⁶ MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 71.

¹⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 119.

¹⁰⁸ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 57.

¹⁰⁹ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 329/330.

mercadorias industrializadas, os termos mercadorias e industrializadas estão a especificar o tributo¹¹⁰.

Interessantes são as colocações de Geraldo Ataliba no sentido de acrescer à esses elementos, os aspectos subjetivo e temporal. Segundo esse doutrinador, o aspecto subjetivo é ínsito à própria previsão legal e especifica os sujeitos da obrigação tributária quando de seu surgimento¹¹¹. Seria, portanto, uma espécie de direcionamento dado pelo legislador à norma. Relativamente ao aspecto temporal, afirma que a hipótese de incidência traz em seu bojo elementos temporais relevantes para a sua concretização no mundo fático¹¹². Estabelece, portanto, o momento em que surge o fato gerador da obrigação tributária, assim entendida a materialização no mundo fático da hipótese de incidência.

Contudo, entende-se que tanto os aspectos subjetivos quanto os temporais, assim classificados por Geraldo Ataliba, estão contidos dentro daquilo que Becker chama de aspectos adjetivos. Quando a hipótese de incidência faz alusão a um ou mais sujeitos, bem como ao momento em que considerará ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, não está fazendo outra coisa a não ser qualificar, ou melhor, atribuir qualidades ao seu núcleo.

Nesse sentido, o próprio Becker afirma que existem inúmeras qualidades que podem ser eleitas pelo legislador para adjetivar o núcleo e uma delas seria a escolha de um sujeito¹¹³. Sendo assim, não se verifica óbice para adotar a divisão feita por Alfredo Augusto Becker e considerar que são aspectos da hipótese de incidência o núcleo e as circunstâncias adjetivas.

2.1.2 Fato gerador

Todo direito subjetivo nasce da subsunção de um fato a uma norma, ou seja, do

¹¹⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 330.

¹¹¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 83.

¹¹² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 95.

¹¹³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 331.

acontecimento no mundo fático de algo previamente estabelecido em lei, de modo que esse evento - fato gerador - enseja o nascimento da relação jurídica de tributação¹¹⁴. Portanto, para o surgimento do vínculo obrigacional verifica-se a necessidade da perfeita adequação do fato à norma tributária de forma a corresponder fielmente ao conteúdo da previsão legal¹¹⁵.

Geraldo Ataliba ressalta a unicidade do fato gerador, no sentido de que cada fato gerador faz surgir apenas uma obrigação, por mais variados que sejam os fatos que o compõem. A propósito, traz-se, a título de ilustração, o exemplo dado pelo referido autor que afirma que se um sujeito efetuar compras sucessivas em determinado estabelecimento comercial, cada venda fará surgir, para o empresário, uma obrigação tributária, isso porque em cada situação dessa o fato gerador estará com seus contornos perfeitamente estabelecidos¹¹⁶.

O artigo 114 do Código Tributário nacional¹¹⁷ traz consigo a definição de fato gerador da obrigação tributária principal. Da sua literalidade se deflui que para a ocorrência do fato gerador é preciso a verificação de uma situação que se enquadre fielmente à previsão legal. Assim, Hugo de Brito Machado ao comentar o dispositivo legal em apreço, afirma que sem a ocorrência de um fato devidamente estabelecido em lei, oriundo ou não da vontade humana - fato em sentido amplo -, não há de se falar em obrigação tributária. Fato este que, em ocorrendo, é suficiente ao nascimento do vínculo obrigacional¹¹⁸.

O fato gerador da obrigação acessória encontra regramento no artigo 115 do Código Tributário nacional¹¹⁹. Em que pese o posicionamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho - segundo o qual as obrigações acessórias são desprovidas de fato gerador¹²⁰ -, tem-se que todo

¹¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. São Paulo: Atlas, 2004, v. II, p. 318/319.

¹¹⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 67.

¹¹⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 73/74.

¹¹⁷ Artigo 114 do Código Tributário nacional. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

¹¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 124/125.

¹¹⁹ Artigo 115 do Código Tributário nacional. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

¹²⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p.

dever jurídico decorre da concretização de uma norma. Desta feita, não se pode falar que a obrigação tributária acessória não possui fato gerador¹²¹.

Nessa linha, pode-se admitir que o fato gerador da obrigação tributária acessória possui natureza subsidiária, ou seja, chega-se a ele por exclusão. Portanto, o fato gerador desta modalidade obrigacional é qualquer circunstância que dê ensejo ao nascimento de um vínculo jurídico que tenha por objeto não um pagamento, mas uma conduta, seja ela positiva ou negativa. Assim, se a conduta prevista na hipótese de incidência não consiste em um dever de levar dinheiro ao erário, mas sim na prática ou na abstenção de ato, e esta situação hipotética se concretiza, está-se diante de um fato gerador de uma obrigação acessória¹²².

Antes da abordagem da obrigação tributária, cumpre-se esclarecer, desde logo, que esta não se confunde com a obrigação civil. Ruy Barbosa Nogueira aponta algumas diferenças existentes entre as referidas obrigações. Afirma o referido autor que a obrigação tributária possui previsão exclusivamente de lei, ao passo que a civil pode decorrer da manifestação de vontade, sendo que, a não-observância desta gera sanções meramente civis, já o inadimplemento de uma obrigação tributária acarreta penalidades de ordem administrativo-fiscal¹²³.

A obrigação tributária tem um processo próprio de apuração, qual seja, o lançamento. Já a obrigação civil pode ser liquidada pelas partes, por terceiro indicado ou pelo Estado - Poder Judiciário. No que toca à exigibilidade, aduz o referido doutrinador que a obrigação tributária, por conta do lançamento, é coativa e vinculada, ao passo que nas obrigações de direito privado a exigibilidade para se tornar coativa necessita da manifestação do credor, ou seja, é preciso que haja provocação voluntária daquele que é legítimo para tanto¹²⁴.

696.

¹²¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. São Paulo: Atlas, 2004, v. II, p. 342.

¹²² AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 238/239.

¹²³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 156/158.

¹²⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 157.

Ruy Barbosa assevera ainda que o titular de um crédito oriundo de uma relação jurídica de direito privado pode dele dispor a seu modo. Adversamente, o crédito fiscal não pode ficar à livre disposição do Estado-Fisco e do obrigado tributário. Por fim, ressalta que o titular de uma obrigação privada precisa, em alguns casos, ajuizar ação de conhecimento para só então obter a satisfação de seu crédito por meio da ação de execução. Contrariamente, o crédito fiscal, quando não satisfeito, dá ensejo à inscrição na dívida ativa, o que autoriza de plano a execução fiscal¹²⁵, conforme o artigo 585, VI, do Código de Processo Civil¹²⁶.

O fato gerador determina temporalmente o momento do surgimento da

128

129

relação jurídica tributária . Portanto, o artigo 116 do Código Tributário nacional , distinguindo os fatos geradores que encerram uma situação de fato e aqueles que encerram uma situação jurídica, estabelece o momento em que esse se considera consumado.

Situações de fato são aquelas que não estão previstas em outros ramos do direito e por isso podem ser verificadas independentemente de um conhecimento jurídico¹²⁷. Em outras palavras, são aquelas circunstâncias fáticas que podem até não ter importância para uma determinada relação privada, mas servem como marco para o surgimento do fato gerador¹²⁸. Portanto, nessa hipótese, considera-se consumado o fato gerador quando se verificar presentes todas as circunstâncias materiais essenciais à produção dos efeitos que normalmente lhe são próprios - artigo 116, I, do Código Tributário.

Contrariamente, as situações jurídicas são aquelas ligadas a um conceito jurídico. Nesse caso, para que haja a verificação fática da situação elegida pela hipótese de

¹²⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 157/158.

¹²⁶ Artigo 585, VI, do Código de Processo Civil. São títulos executivos extrajudiciais: VI - a certidão da dívida ativa da Fazenda Pública da União, Estado, Distrito Federal, Território e Município, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei.

¹²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao código tributário nacional. São Paulo: Atlas, 2004, v. II, p. 354.

¹²⁸ AMARO, Luciano da Silva. Direito tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 255.

incidência é preciso que exista algo que seja regulamentado pelo Direito. Assim, se a situação prevista em lei estiver regulamentada pelo ordenamento jurídico, ou melhor, se refletir um conceito jurídico, se estará diante de uma situação jurídica¹²⁹. Portanto, se determinado tributo recair sobre a propriedade de um veículo automotor, por exemplo, se estará diante de uma situação jurídica, vez que o instituto da propriedade encerra um conceito jurídico¹³⁰. Nesses casos, o fato gerador estará consumado no momento em que se perfizer todos os requisitos legais para o aperfeiçoamento definitivo da situação - artigo 116, II, do Código Tributário.

A obrigação tributária, que decorre do fato gerador, pode ser descrita como sendo um vínculo jurídico existente entre o administrado, na condição de sujeito passivo, e o Estado-Fisco, na condição de sujeito ativo, pelo qual a este surge o direito de constituir um crédito em face daquele, ao qual surge o dever de levar dinheiro aos cofres públicos, de fazer ou deixar de praticar algo no interesse do Fisco¹³¹.

O artigo 113 do Código Tributário nacional¹³² classifica a obrigação tributária em principal e acessória. Atento à divisão existente, Aliomar Baleeiro afirma que a primeira consiste no repasse de dinheiro da esfera particular para o erário¹³³. Adversamente, a obrigação acessória tem como objeto comportamentos comissivos ou omissivos, ou seja, consiste em um fazer ou deixar de fazer algo, respectivamente¹³⁴, portanto, não é obrigação de natureza pecuniária .¹³⁸

Não obstante a classificação feita pelo Código Tributário nacional, no sentido de considerar as obrigações em acessórias e principais, deve-se observar que quando o Direito Tributário se refere à obrigação acessória não está usando esta qualificação tal qual faz o Direito

¹²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. São Paulo: Atlas, 2004, v. II, p. 355.

¹³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 128.

¹³¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 120.

¹³² Artigo 113 do Código Tributário nacional. *A obrigação tributária é principal e acessória*.

¹³³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1972, p. 405.

¹³⁴ ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 120.

Civil. No Direito Tributário a obrigação acessória também existe em função da principal, só que com ela não guarda, obrigatoriamente, uma ligação. Desse modo, as obrigações acessórias existem tão-somente para possibilitar o cumprimento das obrigações principais em geral¹³⁵, de modo que há na doutrina quem prefira se reportar às obrigações acessórias como deveres instrumentais¹³⁶.

A obrigação tributária - como modalidade obrigacional que é - é composta por sujeitos. O sujeito ativo - que não precisa estar expressamente mencionado na hipótese de incidência - é o ente de direito público dotado da competência para instituição e cobrança do tributo, competência essa que, por seu turno, decorre da Constituição Federal¹³⁷. Observa-se que a fiscalização e a arrecadação dos tributos podem ser delegadas nos termos do artigo 7º do Código Tributário nacional¹³⁸. Contudo, em nada altera a titularidade ativa do ente que transferiu tais atividades, pois só este possui competência para fins de exigibilidade¹³⁹.

O sujeito passivo da obrigação tributária, por seu turno, é o contribuinte ou o responsável. Contribuinte é aquele que guarda relação direta com o fato gerador. Adversamente, responsável é aquele que apesar de não estar ligado ao fato gerador a lei determina que efetue o pagamento do crédito¹⁴⁰.

Como verificado, o nascimento da obrigação tributária passa por vários estágios. O primeiro deles é a previsão legal, ou hipótese de incidência. Uma vez materializada essa previsão surge o fato gerador e com ele a obrigação tributária. Contudo, sem o lançamento o

¹³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 121/122.

¹³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 287.

¹³⁷ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1972, p. 411.

¹³⁸ Artigo 7º do Código Tributário nacional. A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição. § 1º A atribuição compreende as garantias e privilégios processuais à pessoa jurídica de direito público que a conferir; § 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido; § 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

¹³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 134.

¹⁴⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 705.

Estado não pode exigir o pagamento de um tributo ou de uma penalidade, ou ainda, um comportamento de seus administrados¹⁴¹.

2.2 Lançamento tributário

O conceito legal acerca do que vem a ser o lançamento tributário encontra-se no artigo 142 do Código Tributário nacional¹⁴². Contudo, cumpre esclarecer de plano se o lançamento é efetivamente um procedimento administrativo, como aponta o referido artigo, ou se é um ato administrativo.

O procedimento administrativo, conforme abalizado entendimento doutrinário, consiste na totalidade de preceitos formais que devem ser observados quando da prática dos atos administrativos¹⁴³. Já o ato administrativo seria uma declaração estatal, pautada por princípios de direito público, tendente a produção de efeitos jurídicos e sujeita à apreciação do Poder Judiciário¹⁴⁴.

Considerando-se essa distinção, Alberto Xavier afirma ser o lançamento um ato, um ato administrativo pelo qual o Estado está a aplicar a lei ao caso concreto, ou seja, a autoridade competente aplica uma norma tributária a um caso concreto e específico¹⁴⁵. Desta feita, o lançamento em si não é um procedimento, mas sim um ato, o qual pode suceder procedimentos iniciais e anteceder procedimentos tendentes à sua revisão¹⁴⁶.

¹⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 163.

¹⁴² Artigo 142 do Código Tributário nacional. 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

¹⁴³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 530.

¹⁴⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 189.

¹⁴⁵ XAVIER, Alberto. Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 57.

¹⁴⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 775.

O próprio Código Tributário, no *caput* do artigo 149, faz menção ao lançamento atribuindo-o a qualidade de ato¹⁴⁷, uma vez que só esse e não os procedimentos são passíveis de revisão por meio de um procedimento próprio¹⁴⁸. De fato, o lançamento deve ser entendido como um ato administrativo vinculado, pois a lei ao ditar como a Administração deve proceder diante de determinada situação específica não lhe possibilita a análise de oportunidade e conveniência¹⁴⁹.

Ademais, o ato tem como finalidade a criação, extinção e a modificação de direitos¹⁵⁰. O lançamento possui o condão de constituir o crédito tributário, assim entendido como vínculo jurídico pelo qual o Estado pode exigir do administrado o pagamento do objeto da obrigação tributária¹⁵¹. Sendo assim, não fica difícil observar que o lançamento é efetivamente um ato vez que faz surgir um direito para o Estado, qual seja, o direito de exigir o cumprimento de determinada obrigação tributária.

O Código Tributário nacional aponta três modalidades de lançamento. A primeira é o lançamento de ofício, em que a autoridade administrativa pratica o ato independentemente de qualquer participação do contribuinte ou responsável. Nessa modalidade, a autoridade competente, ao verificar a ocorrência de um fato gerador, adota todas as providências no sentido de calcular o montante devido, individualizar o sujeito passivo e, dependendo do caso, ainda aplica a penalidade cabível, tudo de acordo com o estatuído pelo Código Tributário¹⁵².

Denomina-se lançamento por homologação aquele em que o sujeito passivo tem a obrigação de se antecipar e efetuar o pagamento, sendo que, posteriormente, a Administração

¹⁴⁷ Artigo 149, *caput*, do Código Tributário nacional. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos.

¹⁴⁸ XAVIER, Alberto. Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 44.

¹⁴⁹ AMARO, Luciano da Silva. Direito tributário brasileiro. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 329.

¹⁵⁰ NOGUERIA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 225.

¹⁵¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 164.

¹⁵² ICHIHARA, Yoshiaki. Direito tributário. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 152.

cuidará de homologá-lo ou não¹⁵³. Em verdade, o que a Administração homologa não é o pagamento em si, mas sua apuração, de modo que pode haver a homologação mesmo sem pagamento, isso se o sujeito passivo apurar o montante devido e não pagar, ficando sujeito assim às penalidades pelo não-pagamento a tempo, bem como à inscrição na Dívida Ativa¹⁵⁴.

Por fim, tem-se o lançamento por declaração, que seria aquele no qual o sujeito passivo tem o dever de prestar informações essenciais ao Fisco para que esse possa efetuar o ato de lançamento. Nessa modalidade, observa-se que mesmo na hipótese de o sujeito passivo, em suas declarações, praticar qualquer ato tendente ao cálculo do montante a ser pago, o ato de lançamento só se verifica administrativamente após a análise de tais informações¹⁵⁵, vez que, consoante o artigo 142 do Código Tributário nacional¹⁵⁶, o lançamento, qualquer que seja sua modalidade, é sempre ato privativo da autoridade administrativa.

O lançamento tributário, portanto, é um ato por meio do qual se constitui o crédito tributário - a obrigação tributária e o crédito são institutos que não se confundem¹⁵⁷- e lhe confere exigibilidade¹⁵⁸. Contudo, nada impede que se verifique no lançamento um viés declaratório, e assim o é, porque declara a existência de um fato gerador ocorrido anteriormente¹⁵⁹. Portanto, verifica-se no lançamento uma natureza híbrida: é declaratório na medida em que declara a existência de um fato gerador e é constitutivo na medida em que constitui o crédito tributário.

Como dito anteriormente, o lançamento enquanto ato administrativo pode ser precedido de

¹⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 168/169.

¹⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 169.

¹⁵⁵ AMARO, Luciano da Silva. Direito tributário brasileiro. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 340.

¹⁵⁶ Artigo 142 do Código Tributário nacional. 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 o caso, propor a penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

¹⁵⁷ Artigo 139 do Código Tributário nacional. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

¹⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 163.

¹⁵⁹ CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. Processo tributário: teoria e prática. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 48.

determinados procedimentos de fiscalização e apuração dos quais serão levantados dados que serão usados quando do lançamento. Contudo, há casos em que não há essa fase inicial referente à fiscalização e apuração de informações, porquanto, o Fisco já detém os dados essenciais para efetuar o lançamento. Assim sucede, por exemplo, com o imposto sobre propriedade de veículo automotor¹⁶⁰.

Há vários procedimentos que podem preceder o ato de lançamento, tais como a consulta, o requerimento de parcelamento, procedimento de fiscalização, entre outros¹⁶¹. Entre esses procedimentos, o presente trabalho irá se ater ao procedimento de fiscalização do qual poderá resultar um auto de infração tributária sempre que a autoridade fiscal se deparar com alguma infração tributária que, como afirmado anteriormente, pode, dependendo das circunstâncias, configurar também ilícito tributário.

2.2.1 *Procedimento de fiscalização*

A atividade de fiscalização traz para a Administração o dever de investigar, apurar, e para os administrados impõe o dever de suportar tal atividade. Assim, a atividade de fiscalização surge como um instrumento pelo qual o Estado tutela seus próprios interesses, que, nesse caso, consiste no interesse da arrecadação fiscal¹⁶².

Por sua própria natureza, a atividade de fiscalização ao imprimir ao Estado o dever de averiguar e ao particular o dever de suportar as referidas atividades investigativas, remete à idéia do poder de polícia¹⁶³. Evidentemente que não se está a tratar do poder de polícia judiciária, mas sim do poder de polícia administrativo, sendo que o traço distintivo entre ambos consiste no momento de atuação. Tem-se então que o poder de polícia administrativo é exercido com caráter preventivo, já o

¹⁶⁰ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 200.

¹⁶¹ XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 117.

¹⁶² MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 220.

¹⁶³ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 221.

poder de polícia judiciária é exercido repressivamente, quando o ilícito penal já se consumou¹⁶⁴.

O poder de polícia administrativo é dotado de discricionariedade, portanto, a lei possibilita ao administrador liberdade de escolha diante de determinada situação. Contudo não é sempre que o legislador deixa margens para escolha, mas, no mais das vezes, a Administração pode escolher o momento mais oportuno para atuar, bem como o meio como irá fazê-lo¹⁶⁵. Cumpre esclarecer que a discricionariedade deve ser exercida dentro dos ditames legais e, portanto, não se confunde com arbitrariedade, o que torna o ato nulo por ser ilegal.

Além da discricionariedade, o poder de polícia administrativo goza de auto-executoriedade, portanto, a Administração pode por si mesma colocar em prática seus próprios atos sem necessitar do aval do Judiciário. Porém, de nada valeria a Administração poder fazer uso do poder de polícia nesses moldes sem que não pudesse compelir os administrados a suportá-lo. Daí se segue que o poder de polícia possui também como característica a coercibilidade¹⁶⁶.

O poder de fiscalização fiscal como reflexo do poder de polícia no âmbito da Administração Tributária deve ser exercido dentro de limites impostos tanto pela Constituição Federal quanto pelo próprio Código Tributário nacional. Nesse sentido, o artigo 145, § 1º, da Constituição Federal¹⁶⁷ já deixa nítida a necessidade de a Administração proceder a suas atividades de fiscalização do domínio privado dos particulares, de seus patrimônios, bem como de suas atividades e rendas, desde que respeitados os direitos fundamentais e nos termos da lei¹⁶⁸.

¹⁶⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 112.

¹⁶⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 113.

¹⁶⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 114/115.

¹⁶⁷ Artigo 145, § 1º, da Constituição Federal. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

¹⁶⁸ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 226.

No âmbito infraconstitucional, o Código Tributário nacional também traça diretrizes ao poder de fiscalização que se encontra sob o título da Administração Tributária. Pelo referido diploma legal não é possível a incidência de qualquer lei que exclua o direito de a autoridade administrativa fiscalizar mercadorias, livros ou quaisquer outros documentos obrigatórios que possuam reflexo na esfera fiscal¹⁶⁹. Contudo, em que pese o fato de estar autorizada a vistoria em documentos particulares, fica igualmente assegurado que tais informações não poderão ser divulgadas, isto porque os dados obtidos quando da atividade de fiscalização são de uso restrito da Fazenda Pública¹⁷⁰.

Fica também estabelecido o dever de informar, dirigido não apenas ao contribuinte e ao responsável, mas também a terceiros, tais como tabeliães, síndicos, inventariantes, entre outros, dever esse que encontra limite no dever de sigilo profissional¹⁷¹. Assim, há determinadas situações em que, em razão da profissão, cargo e ofício, ficam as pessoas obrigadas a manter o sigilo acerca de alguns fatos¹⁷². Por fim, o Código Tributário nacional prevê a possibilidade de requisição da força policial pela Administração para assegurar o exercício de suas atividades de fiscalização¹⁷³.

O processo administrativo fiscal é regido, no âmbito federal, pelo Decreto n. 70.235/1972 - o qual dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências - bem como pela Lei n. 9.784/1999 - que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal¹⁷⁴.

O procedimento de fiscalização tem início com o Mandado de Procedimento Fiscal, documento que deve ser entregue ao sujeito passivo pelos servidores do Fisco. O referido instrumento é útil não apenas à Administração, no sentido de colocar ordem em suas atividades, mas também

¹⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 228/229.

¹⁷⁰ AMARO, Luciano da Silva. Direito tributário brasileiro. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 357/358.

¹⁷¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 899.

¹⁷² AMARO, Luciano da Silva. Direito tributário brasileiro. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 357.

¹⁷³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 233.

¹⁷⁴ CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. Processo tributário: teoria e prática. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 25.

àquele que figura no pólo passivo da relação obrigacional, contribuinte ou responsável, eis que torna mais difícil o excesso e o abuso de poder¹⁷⁵.

Após o início regular da atividade de fiscalização, qualquer infração aos ditames estabelecidos pelas normas tributárias deverá constar em instrumento próprio para tanto. A esse instrumento a Administração Tributária confere o nome de auto de infração, que deve conter todos os requisitos do artigo 10 do Decreto n. 70.235/1972¹⁷⁶, a saber: qualificação do autuado; local, data e hora da lavratura; disposição legal infringida e penalidade aplicável; a determinação da exigência e intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias; assinatura do servidor autuante e menção a seu cargo e matrícula¹⁷⁷.

Lavrado o auto de infração, na hipótese de não ser lavrado em livro fiscal, o servidor deverá fornecer uma via para o autuado para que esse possa, se desejar, se insurgir contra o auto por meio de impugnação¹⁷⁸. Segundo Alberto Xavier, a impugnação funda-se no direito de petição estampado no artigo 5º, XXXIV, alínea “a”, da Constituição Federal¹⁷⁹ e não deve ser concebida como ato de agressão dirigida à Administração, mas sim como garantia com vistas à defesa - relativamente tanto ao mérito quanto ao abuso das autoridades fiscais - do contribuinte autuado¹⁸⁰.

A impugnação deve ser efetuada no prazo legal de 30 dias¹⁸¹ e com ela devem

¹⁷⁵ CAMPOS, Dejalma de. *Direito processual tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 54/56.

¹⁷⁶ Artigo 10 do Decreto n. 70.235/1972. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente: I - a qualificação do autuado; II - o local, a data e a hora da lavratura; III - a descrição do fato; IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

¹⁷⁷ BARROS, José Fernando Cedeno de. *Aplicação dos princípios constitucionais do processo no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Manole, 2004, p. 118.

¹⁷⁸ BARROS, José Fernando Cedeno de. *Aplicação dos princípios constitucionais do processo no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Manole, 2004, p. 119.

¹⁷⁹ Artigo 5º, XXXIV, alínea “a” da Constituição Federal. São a todos assegurados, independentemente de pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidades ou abuso de poder.

¹⁸⁰ XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 275/276.

¹⁸¹ Artigo 15 do Decreto n. 70.235/1972. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparados no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

seguir todos os documentos aos quais o contribuinte atribua importância a sua insurgência, sob pena de não poder fazê-lo mais, salvo as hipóteses previstas no artigo 16, § 4º, do Decreto n. 70.235/1972, quais sejam: fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente e destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Além dos referidos documentos, deve mencionar a autoridade julgadora para quem se dirige, a qualificação do impugnante, bem como as razões fáticas e de direito pelas quais não se conforma com o auto e as diligências que pretende serem feitas e sua motivação¹⁸².

Impugnado o auto de infração, aquilo que até então era procedimento se torna processo administrativo fiscal¹⁸³. Nesse sentido, James Marins afirma que a impugnação faz surgir a lide na esfera da administração tributária e faz do procedimento preparatório ao ato de lançamento um processo administrativo fiscal¹⁸⁴.

2.2.2 *Processo administrativo fiscal*

O processo administrativo fiscal é aquele em que a Administração Pública busca a exigência, dispensa, determinação do crédito tributário mediante estabelecimento dos limites das regras de tributação em face das circunstâncias concretas e ainda a fixação de penalidade pecuniária¹⁸⁵. Contudo, deve-se considerar que o processo administrativo não se confunde - e não poderia ser diferente - com o processo que se estabelece perante o Poder Judiciário, porque os órgãos administrativos de julgamento não possuem jurisdição e, portanto, suas decisões não são imutáveis¹⁸⁶.

O objeto do processo administrativo fiscal consiste no elemento pelo qual se justifica seu desenvolvimento e posteriormente sua extinção. Nesse sentido, o processo administrativo tributário tem como objeto a análise da pretensão do contribuinte impugnante que, ao afirmar que um

¹⁸² CAMPOS, Dejalma de. *Direito processual tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 56/57.

¹⁸³ BARROS, José Fernando Cedeno de. *Aplicação dos princípios constitucionais do processo no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Manole, 2004, p. 118.

¹⁸⁴ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 264.

⁸⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 672.

⁹⁰ XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 281.

ato administrativo violou ou expôs a lesão direito seu, estabelece um contraditório que tem como escopo firmar a certeza acerca da validade ou não da aplicação de determinada norma tributária¹⁸⁷. Analisando a questão relativa ao processo administrativo fiscal e seu objeto, Alberto Xavier o decompõe na anulação, que seria o pedido em si, e a causa de pedir, que seria justamente a ilegalidade do ato impugnado¹⁸⁸.

A modalidade de processo que ora se analisa, por ser espécie do gênero processo administrativo, deve se pautar pelos mesmos princípios deste¹⁸⁹. São princípios que regem o processo administrativo: o da legalidade objetiva, do informalismo, o da verdade material, da oficialidade e o da garantia de defesa¹⁹⁰.

Pelo princípio da legalidade objetiva tem-se que o processo administrativo tributário deve sempre seguir os ditames legais, ou seja, estar pautado por uma norma legal¹⁹¹. O princípio do informalismo, por seu turno, faz com que o processo administrativo fiscal não possua o mesmo rigor formal que um processo judicial. Basta sejam observadas as formalidades essenciais à formulação da certeza jurídica e à segurança do processo¹⁹².

O princípio da verdade material aplicado no processo administrativo tributário estabelece que a Administração não está limitada às provas trazidas ao bojo dos autos, podendo, pois, na busca dos fatos, tal qual verdadeiramente ocorreram, solicitar diligências tendentes a produção de novas provas que tenham o condão de influenciar na decisão¹⁹³. Esse princípio guarda estreita relação

⁹¹ RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. *Processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 54/56.

⁹² XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 330/331.

⁹³ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 673.

¹⁹⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 661.

¹⁹¹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 661.

¹⁹² RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. *Processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 45.

¹⁹³ XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 123.

com o princípio da oficialidade, segundo o qual, instaurado o processo administrativo fiscal, compete à Administração movê-lo, praticando todos os atos legalmente estabelecidos até seu deslinde¹⁹⁴.

Por fim, tem-se o princípio da garantia de defesa que possui previsão legal no inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal¹⁹⁵ e está atrelado ao princípio do contraditório, ambos decorrentes do devido processo legal. Por ele está assegurado ao contribuinte o direito à observância ao rito previamente estabelecido, bem como a utilização de todos os meios legais de prova para a produção da defesa do contribuinte¹⁹⁶.

Alexandre de Moraes, tecendo comentários acerca do devido processo legal, afirma que esse é uma garantia não apenas material, mas também formal, assegurando ao administrado igualdade de condições em relação ao Estado dentro de um processo, seja ele judicial ou administrativo. Essa garantia de igualdade implica também a garantia da ampla defesa e do contraditório. A ampla defesa consiste na possibilidade de o sujeito trazer ao processo todos os elementos necessários ao esclarecimento da verdade. Já o contraditório se consubstancia na materialização da ampla defesa, de modo a fazer com que todo o processo seja dialético¹⁹⁷.

2.2.2.1 Das fases do processo administrativo fiscal

Oferecida a impugnação instaura-se o processo administrativo fiscal o qual passa a fase de instrução. Nesse momento, a autoridade administrativa analisa os possíveis requerimentos de provas e procede às diligências necessárias à produção daquelas que entender essenciais ao deslinde da controvérsia. Assim, a autoridade administrativa está a complementar o processo, deixando-o apto a ser decidido¹⁹⁸.

¹⁹⁴ RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. *Processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 44.

¹⁹⁵ Artigo 5º, LV, da Constituição Federal. Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

¹⁹⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 663.

¹⁹⁷ MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 124/125.

¹⁹⁸ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. São Paulo: Dialética, 2001, p.

Estando o feito devidamente instruído passa-se à fase de julgamento. Este primeiro julgamento, chamado de julgamento em primeira instância, é realizado nas Delegacias da Receita Federal por meio, evidentemente, de seus delegados¹⁹⁹. Cumpre-se esclarecer que por força do artigo 27 do Decreto n. 70.235/1972²⁰⁰, os processos administrativos relativos a crimes contra a ordem tributária possuem, juntamente, com aqueles de elevado valor - a ser definido pelo Ministro da Fazenda - prioridade para serem julgados²⁰¹.

A decisão proferida neste primeiro julgamento não se confunde com sentença, que só se verifica em processo judicial. Assim, Alberto Xavier leciona que esta decisão proferida no bojo de um processo administrativo fiscal se assemelha a uma sentença, mas com ela não se confunde, pois se trata em verdade de um ato administrativo vinculado²⁰². Neste sentido, em que pese o fato de terem naturezas distintas, tanto a sentença como o ato administrativo pelo qual se decide um processo administrativo fiscal possuem pontos em comum, de modo que ambos precisam ter motivação, publicidade e imparcialidade do julgador²⁰³.

Após a prolação do ato decisório, que deve conter necessariamente um relatório do qual constará uma síntese do processo, a fundamentação expressa acerca de todos os argumentos de fato e de direito aduzidos e a ordem de intimação²⁰⁴ é dada possibilidade do contribuinte - na hipótese da decisão lhe ser desfavorável - recorrer, em 30 dias, à instância superior²⁰⁵. Cumpre-se esclarecer

266/267.

¹⁹⁹ CAMPOS, Dejalma de. *Direito processual tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 57.

²⁰⁰ Artigo 27 do Decreto n. 70.235/1972. Os processos remetidos para apreciação da autoridade julgadora de primeira instância deverão ser qualificados e identificados, tendo prioridade no julgamento aqueles em que estiverem presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária ou de elevado valor, este definido em ato de Ministro de Estado da Fazenda.

²⁰¹ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 268.

²⁰² XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 302.

²⁰³ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 136/139.

²⁰⁴ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 269.

²⁰⁵ CAMPOS, Dejalma de. *Direito processual tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 57.

que é possível a existência de recurso de ofício nas circunstâncias em que o sujeito passivo ficar desobrigado ao pagamento de tributo ou multa superior a 150.000 UFIR (cento de cinquenta mil Unidades de Referência Fiscal) em valores não corrigidos e naquelas em que se deixa de impor pena de perdimento de bens e mercadorias²⁰⁶.

Em segunda instância o processo é julgado por um órgão misto, composto de representantes da Fazenda Nacional e de representantes dos contribuintes, chamado de Conselho de Contribuintes²⁰⁷. O referido órgão julgador encontra-se dividido em função da competência material consoante à Portaria n. 55, de 1998, que aprovou o Regimento Interno dos Conselhos dos Contribuintes²⁰⁸.

O processo ao qual se apresentou recurso é distribuído a um relator, por sorteio, o qual aporá seu visto e o devolverá à Secretaria para ser julgado ou para realização de novas diligências. Decidido o processo em segunda instância, lavrar-se-á acórdão, do qual constará o nome dos Conselheiros presentes à data do julgamento e, se houver, a menção aos votos divergentes. Dessa decisão cabem embargos de declaração nas hipóteses de omissão ou obscuridade²⁰⁹.

Ainda da decisão proferida em segunda instância há previsão legal para a interposição de recurso especial, recurso esse que é encaminhado para a Câmara Superior de Recursos Fiscais²¹⁰. Deve ser interposto em 15 dias - da vista do acórdão, caso seja interposto por Procurador da Fazenda ou da ciência da decisão colegiada, caso seja interposto pelo contribuinte - e possui natureza vinculada às hipóteses de decisão não unânime proferida em Câmara de Conselho de Contribuintes,

²⁰⁶ BARROS, José Fernando Cedeno de. *Aplicação dos princípios constitucionais do processo no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Manole, 2004, p. 119.

²⁰⁷ CAMPOS, Dejalma de. *Direito processual tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 58.

²⁰⁸ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 270.

²⁰⁹ CAMPOS, Dejalma de. *Direito processual tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 61.

²¹⁰ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 275.

quando contraria à lei ou às provas e de decisão que conferir à lei tributária interpretação diversa daquela dada por outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais²¹¹.

O referido recurso deve ser interposto perante o presidente da Câmara a qual proferiu o acórdão que se impugna. Havendo juízo de admissibilidade negativo, caberá ao interessado manejar, em cinco dias, o agravo, no qual não poderão ser produzidas novas provas acerca da divergência²¹².

Desse modo, depois de decidido o processo administrativo fiscal, o teor da decisão passa a gozar de exigibilidade. Portanto, se a decisão estiver em favor do sujeito passivo da obrigação tributária, esse encontrar-se-á desobrigado ao cumprimento daquilo que anteriormente lhe fora imposto. Contrariamente, caso a decisão seja favorável à Fazenda, exige-se do sujeito passivo obrigacional aquilo que lhe fora imputado em um primeiro momento²¹³.

3. DA NECESSIDADE DA PRÉVIA DECISÃO ADMINISTRATIVA PARA DEFLAGRAÇÃO DE AÇÃO PENAL NOS CRIMES DO ARTIGO 1º, CAPUT, DA LEI N. 8.137/1990

3.1 A tipicidade nos crimes do caput do artigo 1º da Lei n. 8.137/1990 em confronto com o princípio da separação das instâncias

3.1.1A dupla tipicidade dos crimes contra a ordem tributária

O princípio da separação das instâncias administrativa e penal deve ser analisado com bastante cautela quando se estuda o fato de existir - ou não - relação entre o exaurimento do contencioso administrativo tributário e a esfera penal. Não muito raramente o argumento de que a instância administrativa em nada se confunde com a instância penal é usado para, de plano, sustentar a tese de que o Ministério Público pode oferecer denúncia por conta de um crime contra a ordem tributária independentemente do término do contencioso administrativo fiscal.

²¹¹ CAMPOS, Dejalma de. *Direito processual tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 62.

²¹² CAMPOS, Dejalma de. *Direito processual tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 63.

²¹³ RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. *Processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 159.

A propósito o Superior Tribunal de Justiça indeferiu, recentemente, ordem de *habeas corpus* - em que o paciente pleiteava o trancamento de ação penal porquanto o crédito tributário ainda estaria sendo discutido na via do processo administrativo tributário - ao argumento, justamente, da separação das instâncias²¹⁴. Assim ficou consignado que o processo administrativo fiscal não possui reflexo algum na ação penal relativa ao crime contra a ordem tributária.

Contudo, para a análise do entendimento acima é imperativo que se tenha a real idéia do que vem a ser a separação das instâncias. Aristóteles, em um primeiro momento, desenvolveu uma teoria no sentido de identificar três funções - legislativa, executiva e judiciária - das quais o Estado se vale para exercer o poder em nome do povo. Desenvolvendo essa teoria, Montesquieu conseguiu identificar nestas funções a vantagem de servir como melhor instrumento de controle do poder estatal. Vantagem esta que consiste justamente na possibilidade de cada órgão pode exercer suas atividades e igualmente o controle dos demais²¹⁵.

Neste contexto, a cada uma das funções estatais compete o exercício precípua de uma atividade²¹⁶. À função legislativa compete a elaboração de normas gerais e abstratas as quais terão como escopo a regulação de toda a sociedade²¹⁷. À função executiva compete a criação de ato individual e concreto mediante a aplicação da lei promovendo assim o bem coletivo²¹⁸ e, por fim, à função judiciária, a solução de conflitos de interesses através da declaração do direito aplicável em cada caso²¹⁹.

Não bastasse a tripartição das funções, o sistema jurídico brasileiro filiou-se,

²¹⁴ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. 5ª Turma. HC n. 200301351329. Ementa: Penal e processual penal. *Habeas corpus*. Crime contra a ordem tributária. Aplicação da Lei n. 8.137/90. Verificação do *quantum* devido. Independência das instâncias. I - Tendo os fatos descritos na exordial acusatória sido praticados sob a égide da Lei n. 8.137/90 se mostra imperiosa a sua aplicação. II - O procedimento administrativo de apuração de débitos não se constitui em condição de procedibilidade para a instauração da ação penal, tendo em vista a independência entre as instâncias civil, administrativa e criminal.(Precedentes). *Habeas corpus*denegado. Relator: Felix Fischer. Brasília, DF, 21 de set. 2004. DJ de 03/11/2004, p. 210.

²¹⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito constitucional. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 149.

²¹⁶ MEIRELLES, Helly Lopes. Direito administrativo brasileiro. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 60.

²¹⁷ ALVIM, José Eduardo Carreira. Teoria geral do processo. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 54.

²¹⁸ MEIRELLES, Helly Lopes. Direito administrativo brasileiro. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 60.

²¹⁹ ALVIM, José Eduardo Carreira. Teoria geral do processo. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 54.

seguindo os cânones ingleses, ao sistema de jurisdição única. Deste modo só o Judiciário tem o poder de decidir com eficácia de coisa julgada e, portanto, com imutabilidade. Deve-se frisar que a administração não está impedida de decidir, contudo suas decisões não gozam da imutabilidade conferida às decisões emanadas pelos órgãos da justiça²²⁰. Assim, não é possível - de acordo com o

princípio da separação de instâncias - sujeitar a atuação do Estado-juiz às decisões proferidas na esfera administrativa, sob pena, segundo Damásio Evangelista de

Jesus²²⁵, de afronta ao disposto no artigo 5^o-, XXXV, da Constituição Federal²²⁶.

Contudo, quando o tão consagrado princípio da separação das instâncias é analisado com enfoque voltado para os crimes contra a ordem tributária - em especial no que tange aos crimes em apreço - observa-se que, em verdade, há muito mais interdependência entre instâncias do que separação²²¹. Hector Villegas, mencionado por Ives Gandra da Silva Martins, explica que o ilícito tributário - crime - depende da ocorrência infração tributária - infração administrativa-fiscal - na medida em que sua configuração pressupõe a não observância à norma tributária²²².

É justamente por esta razão que a tipicidade no Direito Penal Tributário se dá em dois níveis de modo que, em um primeiro momento, infringe-se uma norma da legislação tributária, para só então, preenchidos determinados requisitos, haver violação a norma penal²²³. Daí decorre que a mesma situação fática pode ensejar aplicação de sanção tanto de natureza administrativa quanto penal²²⁴, isto porque no âmbito dos crimes tributários fala-se em dupla tipicidade segundo a qual não é possível se cogitar a incidência da norma penal se a relação jurídica entre o fisco e o contribuinte estiver acobertada pelo manto da legalidade²²⁵.

3.1.2 A tipicidade dos crimes previstos no artigo 1^o, caput, da Lei n. 8.137/1990 e a existência de débito fiscal

²²⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 57/58.

²²¹ PAULINO, José Alves. *Crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei n. 8.137/1990*. Brasília: Brasília Jurídica, 1999, p. 110.

²²² Apud MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 14.

²²³ SILVA, Juary C. *Elementos de direito penal tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 94.

²²⁴ EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 45.

²²⁵ COSTA, Cláudio. *Crimes de sonegação fiscal*. Rio de Janeiro: Revan, 2003, p. 55.

Em um primeiro momento enfatizou-se a questão da dupla tipicidade dos crimes contidos na Lei n. 8.137/1990 - no que pertine aos crimes contra a ordem tributária - para demonstrar que, o que existe, em verdade, não é uma independência entre a instância penal e administrativa, mas sim interdependência. Outra questão - não menos importante, e que igualmente oferece suporte à tese de que o princípio da separação das instâncias não resiste ao cotejo com o regramento dado aos crimes previstos no *caput* do artigo 1º da lei que prevê os crimes contra a ordem tributária - consiste na análise da definição do tipo penal.

A lei penal tributária ao descrever as condutas típicas importa conceitos que são alheios ao Direito Penal²²⁶. De fato, não é difícil concluir que, neste especial, a compreensão dos limites da norma penal está condicionada ao entendimento de elementos hauridos do Direito Tributário²²⁷. Isto porque, como assevera Alecio Adão Lovatto, é a legislação tributária que fornece ao intérprete a exata definição do que vem a ser, por exemplo, tributo, contribuição social e acessórios²²⁸.

Neste mesmo sentido Paulo José da Costa Júnior explica que a sistematização adotada pela Lei n. 8.137/1990 se contrapõe àquela seguida pelo Código Penal na medida em que este diploma encerra tipos consistentes em condutas de natureza fática, em outras palavras, em comportamentos que por serem extremamente lesivos são elevados ao *status* de crime.

Adversamente, a lei dos crimes contra a ordem tributária encerra tipos pautados não apenas em condutas, mas também em elementos normativos²²⁹.

Por essas razões diz-se que as normas do Direito Penal Tributário são normas penais em branco²³⁰, isto porque, como se demonstrou, necessitam de um *plus*, um complemento à

²²⁶ FERREIRA, Roberto dos Santos. Crimes contra a ordem tributária: comentários aos arts. 1º ao 3º, 11, 12, 15 e 16 da Lei n. 8.137, de 27/12/1990, e 34 da Lei n. 9.249, de 26/12/1995. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 39.

²²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Estudos de direito penal tributário. São Paulo: Atlas, 2002, p. 159.

²²⁸ LOVATTO, Alecio Adão. Crimes tributários: aspectos criminais e processuais. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 31.

²²⁹ COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. Infrações tributárias e delitos fiscais. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 109.

²³⁰ SILVA, Juary C. Elementos de direito penal tributário. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 64.

conduta descrita²³¹. Assim, é possível observar o estreitamento existente entre o Direito Penal e o Direito Tributário quando do estudo dos crimes contra a ordem tributária.

Neste contexto, além de servir de fonte para a elucidação de conceitos normativos, o Direito Tributário trouxe às normas do Direito Penal Tributário elementos que são elementares dos tipos nela previstos. Deste modo, o artigo 1º, *caput*, Lei n. 8.137/1990 possui elementos essenciais para que restem configurados, elementos estes que se encontram definidos pelo disposto no Direito Tributário²³².

Circunstâncias elementares são estruturas estabelecidas pela lei penal de verificação necessária sob pena da conduta não se adequar perfeitamente ao preceito legal, ou seja, se determinada conduta não se apresentar acompanhada destes elementos - ditos elementares do tipo - não há de se falar em conduta ilícita²³³. Nos crimes em questão, sendo crimes materiais, observa-se que as condutas suprimir e reduzir recaem, necessariamente, sobre um crédito do fisco em desfavor do contribuinte²³⁴.

Na esteira deste entendimento, José Alves Paulino, também leciona que, em se tratando dos tipos estampados no artigo 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/1990, a questão da supressão ou redução está ligada à existência de um montante a ser recolhido ao fisco²³⁵. Ocorre que, se a existência de um débito fiscal é essencial à configuração dos crimes em apreço, tornase igualmente necessário a ocorrência do lançamento fiscal²³⁶.

3.2 O lançamento fiscal como ato privativo da autoridade administrativa

O lançamento fiscal, como se afirmou quando do estudo do processo administrativo

²³¹ GRECO, Rogério. Curso de direito penal: parte geral. 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004, p. 24.

²³² EISELE, Andreas. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 20.

²³³ GRECO, Rogério. Curso de direito penal: parte geral. 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004, p. 188.

²³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Estudos de direito penal tributário. São Paulo: Atlas, 2002, p. 159.

²³⁵ PAULINO, José Alves. Crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei n. 8.137/1990. Brasília: Brasília Jurídica, 1999, p. 104/106.

²³⁶ MORAES, Suzane de Farias Machado. Prévio esgotamento da via administrativa como condição para a ação penal nos crimes contra a ordem tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: outubro, n. 97, 2003, p. 85/95.

tributário, tem suporte legal no artigo 142 do Código Tributário nacional²³⁷. Assim, pode ser entendido como ato administrativo vinculado pelo qual se aplica uma norma tributária a uma situação fática em concreto²³⁸, declarando, pois, a existência da obrigação tributária e constituindo o crédito tributário²³⁹.

Desta feita, a importância do estudo do lançamento tributário neste momento se verifica sobre dois aspectos. O primeiro e já colocado, consiste no fato de que o débito fiscal - que é essencial na configuração dos ilícitos em questão - é constituído mediante o lançamento. O outro aspecto consiste no fato de que o lançamento fiscal é ato privativo de autoridade administrativa, de modo que não cabe ao juiz penal se pronunciar acerca do montante ser ou não devido²⁴⁰.

Ocorre que tal afirmação é, muitas vezes, refutada sob fundamento de que a decisão proferida administrativamente acerca da existência ou não do crédito tributário poderia ser revista pelo Poder Judiciário. Neste sentido, o Professor Luís Wanderley Gazoto sustenta que o referido artigo 142 do Código Tributário nacional não impede que outras autoridades, que não a administrativa, proceda à constituição do crédito tributário. Ante tal observação o mencionado autor conclui que na hipótese da administração decidir pela inexistência do crédito e, contrariamente, o Poder Judiciário, em sede de ação civil pública, pela sua existência, esta decisão deve prevalecer em função do princípio da inafastabilidade do Judiciário²⁴¹.

Não obstante as considerações do Professor Luís Wanderley Gazoto, pede-se vênia para delas divergir. Quando a lei - Código Tributário nacional - afirma que a constituição do crédito

²³⁷ Artigo 142 do Código Tributário nacional. 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 tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor aplicação da penalidade cabível.

²³⁸ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 784.

²³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 166.

²⁴⁰ PAULINO, José Alves. Crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei n. 8.137/1990. Brasília: Brasília Jurídica, 1999, p. 106/107.

²⁴¹ GAZOTO, Luís Wanderley. Crimes tributários: a possibilidade de oferecimento de denúncia antes do término do processo administrativo fiscal. Disponível em: <<http://www.prpe.mpf.gov.br/intemet/content/view/full/1828>>. Acesso em: 29 dez. 2004.

tributário é ato privativo de autoridade administrativa, não podendo ser constituído por via judicial, assim o faz tão-somente em atenção ao princípio da separação de funções do Estado. Assim, deve-se entender que o Poder Judiciário não está impedido de proceder à revisão do ato de lançamento, mas a questão relativa a constituição do crédito tributário é afeta, privativamente, ao Poder Executivo²⁴².

Pelo mesmo motivo entende-se que o provimento obtido em ação civil pública é meramente declaratório da relação tributária, mas não tem o condão de, por si só, constituir o crédito tributário. Deste modo, após a demonstração de que, em se tratando de crimes contra a ordem tributária, o princípio da separação das instâncias deve ser mitigado, concluindo-se pela interdependência entre ambas, e levando-se em consideração que é lícito ao contribuinte impugnar a exação que lhe é imposta, passa-se a analisar o processo administrativo fiscal como um direito constitucional.

3.3 O processo administrativo tributário como uma garantia constitucional

A Administração é dotada do poder de polícia, pelo qual torna-se lícito restringir o gozo de direitos, individualmente considerados, com vistas ao alcance de um bem coletivo²⁴³. Deste modo, em função da soberania existente entre a Administração e os administrados, pode, a primeira, condicionar o exercício de direitos outorgados aos cidadãos à promoção do interesse público²⁴⁴.

E é justamente com base neste poder que a Administração Fiscal deve, diante de uma irregularidade, fazê-la constar em um documento específico para tanto, qual seja, o auto de infração. Neste sentido, o lançamento enquanto um ato administrativo é precedido de um procedimento²⁴⁵ - neste especial pelo procedimento de fiscalização - do qual poderá resultar um auto de infração²⁴⁶.

²⁴² PAULINO, José Alves. Crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei n. 8.137/1990. Brasília: Brasília Jurídica, 1999, p. 117/118.

²⁴³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 111.

²⁴⁴ GASPARINI, Diógenes. Direito administrativo. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 114/115.

²⁴⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 655.

²⁴⁶ BARROS, José Fernando Cedeno de. Aplicação dos princípios constitucionais do processo no direito tributário. 2.

Impugnado o auto de infração aquilo que até então se compreendia como um procedimento se transforma em contencioso administrativo fiscal²⁴⁷. Na medida em que as investidas estatais se tornam mais corriqueiras e tendentes ao aumento da carga tributária, o que se verifica mediante intervenção na esfera privada, é imprescindível que o Estado atribua aos cidadãos, contribuintes, instrumentos a atuarem em prol da defesa de seus direitos²⁴⁸. Neste contexto o contencioso administrativo fiscal atua como verdadeira proteção do contribuinte - garantindo-lhe, entre outras coisas, a manutenção de necessidades básicas - ante possíveis ilegalidades fiscais cometidas pelo Estado²⁴⁹.

Portanto, o constituinte originário, atento a este fato, trouxe à Constituição Federal de 1988 o princípio do devido processo legal entre os direitos e garantias individuais²⁵⁰. Não bastasse isto, em decorrência do princípio do devido processo legal, também ficaram constitucionalmente assegurados a ampla defesa e o contraditório tanto no âmbito do processo judicial como no administrativo²⁵¹. Portanto, tem-se que o processo se presta tanto à garantia do direito material como do direito formal²⁵².

É inquestionável, portanto, o direito do contribuinte, quando atuado pela administração, promover sua defesa administrativamente²⁵³, porquanto o escopo do processo administrativo fiscal é justamente verificar a legalidade da atuação dos agentes fiscais. Assim, nada impede que se conclua que o sujeito passivo da relação tributária possui o direito de expor as razões

ed. São Paulo: Manole, 2004, p. 118.

²⁴⁷ CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugênia Teixeira. *Processo tributário: teoria e prática*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 24.

²⁴⁸ ZILVETI, Fernando Aurélio. A constituição do crédito tributário como pressuposto da ação nos crimes contra a ordem tributária. *Direito Tributário Atual*, São Paulo: Abril, n. 17, 2003, p. 176/193.

²⁴⁹ BARROS, José Fernando Cedeno de. *Aplicação dos princípios constitucionais do processo no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Manole, 2004, p. 128/129.

²⁵⁰ Artigo 5º, LIV, da Constituição Federal. Ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.

²⁵¹ Artigo 5º, LV, da Constituição Federal. Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

²⁵² MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 124.

²⁵³ SOUZA, Nelson Bernardes de. *Crimes contra a ordem tributária e o processo administrativo*. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/imprimir.asp?id=1311>> Acesso em: 2 jan. 2005.

pelas quais se volta contra a pretensão do Fisco e, igualmente, de ter este conflito de interesses solucionado em um contencioso administrativo fiscal²⁵⁴.

Nesta mesma linha é a lição de Antônio Correia no sentido de enfatizar que quando a questão é a cobrança de tributos, os contribuintes, com certa frequência, não concordam com a atuação estatal²⁵⁵. Ao manifestarem sua desconformidade, como já se afirmou, instaura-se a litigiosidade no âmbito administrativo fiscal, no qual se procederá a um acerto da atuação do Fisco²⁵⁶. Nesta fase de controle da atuação ao contribuinte é assegurado o direito de promover sua defesa fazendo uso de todos os meios lícitos e, portanto, admitidos pelo ordenamento jurídico²⁵⁷.

Não se pode conceber, explica Alberto Xavier, que algum ato administrativo do qual resultará prejuízo para os cidadãos, seja levado a efeito definitivamente sem facultar-lhes o direito de demonstrar suas razões. Igualmente fica assegurado aos cidadãos igualdade com a Administração no sentido de que tanto um quanto outro terá o mesmo poder de refletir, nas decisões, as suas razões, o que ocorre em função da sistemática dialética que se trava no bojo do contencioso administrativo fiscal²⁵⁸.

O processo, como visto, seja judicial ou administrativo, deve ser concebido como uma garantia, constitucionalmente assegurada, que tem o condão proteger os administrados contra abusos e excessos cometidos pelos agentes estatais. E é exatamente sobre este enfoque a lição de José Frederico Marques para o qual, o processo serve à promoção da justiça sob a luz da legalidade²⁵⁹.

²⁵⁴ TAVARES, George; TAVARES, Kátia; OLIVEIRA, Alexandre Lopes de. *Anotações sobre direito penal tributário, previdenciário e financeiro*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2002, p. 58.

²⁵⁵ CORREA, Antonio. *Dos crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei n. 8.137, de 27/12/1990*. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 57.

²⁵⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 249.

²⁵⁷ MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 125.

²⁵⁸ XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo administrativo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 162/163.

²⁵⁹ MARQUES, José Frederico. *Elementos de direito processual penal*. São Paulo: Bookseller, 1997, v. I, p. 81.

3.4 Os crimes do artigo 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/1990 e a respectiva ação penal

3.4.1 Ação penal: considerações preliminares

A ação penal constitui um direito pelo qual se busca a aplicação da Lei Penal material a um caso concreto²⁶⁰. É, em outras palavras, o direito à jurisdição dos juízes criminais²⁶¹. A ação penal divide-se em pública e privada. Em sendo pública, pode ser ainda condicionada ou incondicionada. Contrariamente, sendo privada, pode ser privada propriamente dita, personalíssima ou privada subsidiária da pública²⁶².

Rogério Greco leciona que a ação penal é pública incondicionada quando a lei não exige qualquer condição para o seu exercício nem para que o seu titular, o Ministério Público, requirite a abertura de inquérito policial²⁶³. Adversamente, quando o crime se submete à ação penal pública condicionada tem-se que a atuação do Ministério Público depende da representação do ofendido ou de seu representante legal ou, ainda, da requisição do Ministro da Justiça²⁶⁴.

No que tange a ação penal privada a sua titularidade não é mais do Estado, mas sim do particular ofendido²⁶⁵. Cumpre-se esclarecer que o Estado continua sendo o titular do *jus puniendi*, mas para evitar que o processo penal cause à vítima um mal-estar maior do que aquele decorrente da não aplicação da lei penal ao delinqüente lhe é transferido o direito de ação²⁶⁶. Por isto, como bem coloca Paulo Rangel, verifica-se uma substituição processual eis que o ofendido está a agir em nome próprio buscando fazer com que o Estado venha a exercer o seu direito de punir²⁶⁷.

Diz-se que a ação penal é privada propriamente dita quando o direito de exercê-la for tanto do ofendido, quanto do seu representante legal, se menor de dezoito anos, ou, se maior, for

²⁶⁰ CAPEZ, Fernando. Curso de processo penal. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 93.

²⁶¹ MARQUES, José Frederico. Elementos de direito processual penal. São Paulo: Bookseller, 1997, v. I, p. 284.

²⁶² BONFIM, Edilson Mougnot; CAPEZ, Fernando. Direito penal: parte geral. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 817.

²⁶³ GRECO, Rogério. Curso de direito penal: parte geral. 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004, p. 761.

²⁶⁴ TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. Manual de processo penal. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 117.

²⁶⁵ MARQUES, José Frederico. Elementos de direito processual penal. São Paulo: Bookseller, 1997, v. I, p. 321.

²⁶⁶ CAPEZ, Fernando. Curso de processo penal. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 113.

²⁶⁷ RANGEL, Paulo. Direito processual penal. 7. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 226.

incapaz²⁶⁸. Nesta modalidade de ação é possível a transferência deste direito, nos termos do artigo 31 do Código de Processo Penal²⁶⁹, a seu cônjuge, ascendente, descendente ou irmão²⁷⁰. Quando se trata de ação privada personalíssima só o ofendido pode exercê-la, de modo que ninguém mais tem legitimidade para fazê-lo²⁷¹. Por fim, tem-se a ação penal privada subsidiária da pública, na qual o ofendido ou seu representante legal pode exercê-la quando o Ministério Público - titular da ação penal pública - não o fizer dentro do prazo legal²⁷².

Com estas considerações, cumpre-se esclarecer qual a modalidade de ação penal nos crimes contra ordem tributária, ou seja, trata-se de ação penal pública ou privada. De acordo com o disposto no artigo 100, *caput*, do Código de Penal²⁷³, a regra é que a ação seja pública, sendo a ação penal privada exceção dentro do ordenamento jurídico²⁷⁴. Nesse contexto,

em se tratando de crimes contra a ordem tributária vige o disposto no artigo 15 da Lei n. 281 282 8.137/1990, segundo o qual a ação penal é pública. Neste mesmo sentido é o teor enunciado da Súmula 609 do Supremo Tribunal Federal²⁷⁵.

Portanto, analisando o referido dispositivo em cotejo com o disposto no artigo 129, I, da Constituição Federal²⁷⁶, tem-se que o titular da ação penal nos crimes contra a ordem tributária é o Ministério Público. Contudo, observa-se que, na espécie, não é admissível ação **penal privada subsidiária da pública, isto porque esta pressupõe - além da inércia do órgão ministerial - que haja um particular ofendido, o que não se verifica**²⁷⁷.

²⁶⁸ BONFIM, Edilson Mougenot; CAPEZ, Fernando. *Direito penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 817.

²⁶⁹ Artigo 31 do Código de Processo Penal. No caso de morte do ofendido ou quando declarado ausente por decisão judicial, o direito de oferecer queixa ou prosseguir na ação passará ao cônjuge, ascendente, descendente ou irmão.

²⁷⁰ CAPEZ, Fernando. *Curso de processo penal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 115.

²⁷¹ RANGEL, Paulo. *Direito processual penal*. 7. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 256.

²⁷² TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. *Manual de processo penal*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 164.

²⁷³ Artigo 100, *caput* do Código Penal. A ação penal é pública, salvo quando a lei expressamente a declara privativa do ofendido.

²⁷⁴ CAPEZ, Fernando. *Curso de processo penal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 94.

²⁷⁵ Súmula 609 do Supremo Tribunal Federal. É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal.

²⁷⁶ Artigo 129, I, da Constituição Federal. São funções institucionais do Ministério Público: I - promover, privativamente, a ação penal pública, na forma da lei.

²⁷⁷ SILVA, Juary C. *Elementos de direito penal tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 136.

Neste ponto, deve-se observar que o fato de se ter afirmado anteriormente que os administrados podem ser considerados sujeitos passivos dos ilícitos contra a ordem tributária, não autoriza o entendimento de que poderiam promover a ação penal privada subsidiariamente. Isto porque o pressuposto é existir um ofendido, e aqui o ofendido é a coletividade, não havendo possibilidade de individualização, já que a arrecadação é feita em proveito de todos os administrados.

3.4.2 O artigo 83 da Lei n. 9.430/1996 e ação penal nos crimes do artigo 1º, caput, da Lei n. 8.137/1990

De plano, deve-se ter em mente que o tributo só goza de exigibilidade após sua regular constituição²⁷⁸. E não é outra a lição de Edmar Oliveira Andrade Filho que, em recente obra, sustenta que a exigibilidade do crédito tributário só se verifica após a análise das razões do fisco e do sujeito passivo acerca da existência ou não do vínculo jurídico tributário²⁷⁹. Por essas razões e levando-se em conta que os crimes ora estudados são materiais tem-se que a consumação desses só ocorre após o exaurimento da esfera administrativa²⁸⁰.

Assim, suspensa a exigibilidade do crédito tributário em função da interposição de recurso administrativo, nos moldes do artigo 151, III, do Código Tributário nacional²⁸¹ não há possibilidade de afirmar se o bem jurídico tutelado pela lei penal tributária foi hostilizado²⁸². A propósito, traz-se à baila o entendimento da então magistrada do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Eliana Calmon, para a qual o Estado não é ofendido enquanto

²⁷⁸ PAULINO, José Alves. Crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei n. 8.137/1990. Brasília: Brasília Jurídica, 1999, p. 119.

²⁷⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 125.

²⁸⁰ FARIAS JÚNIOR, César de. O processo administrativo fiscal e as condições da ação penal nos crimes tributários. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 84.

²⁸¹ Artigo 151, III, do Código Tributário nacional. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis do processo tributário administrativo.

²⁸² TAVARES, George; TAVARES, Kátia; OLIVEIRA, Alexandre Lopes de. Anotações sobre direito penal tributário, previdenciário e financeiro. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2002, p. 57.

estiver suspensa a exigibilidade do pagamento relativamente a um débito fiscal²⁸³.

E assim, dentro deste panorama, do qual se defluiu a importância da decisão final acerca da insurgência do contribuinte ao auto de infração torna-se essencial a abordagem do artigo 83 da Lei n. 9.430/1996²⁸⁴ - que dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta, e dá outras providências. O referido dispositivo legal, segundo Hugo de Brito Machado, foi editado para elidir, definitivamente, o entendimento de que o exercício da ação penal nos crimes contra a ordem tributária independe da decisão levada a efeito pela Administração²⁸⁵.

Tal entendimento reforça ainda mais a tese de que, em se tratando dos ilícitos em apreço, as instâncias se intercomunicam. O fato, e ponto e partida, é que o Ministério Público não está autorizado a deflagrar ação penal fundamentando a peça acusatória tão-somente no auto de infração²⁸⁶. Neste mesmo sentido se manifestou o Ministro Edson Vidigal, afirmando que a materialização de infração tributária em documento próprio - auto de infração - não é bastante para dar ensejo à persecução penal²⁸⁷.

Assim, portanto, ficou estabelecido pelo legislador o momento em que as informações acerca das infrações administrativas devem ser encaminhadas ao Ministério Público para que este tome as providências à bem de direito. E se desta forma restou consignado é porque não há mais de se admitir que alguém responda por um processo crime sem que haja a constituição definitiva

²⁸³ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO. 4ª Turma. HC n. 95.01.03147-0. Relator: Eliana Calmon. Brasília, DF, 20 mar. 95. DJ de 17.04.95, p. 21.581.

²⁸⁴ Artigo 83 da Lei n. 9.430/1996. A representação fiscal para fins penal relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a existência fiscal do crédito tributário correspondente. Parágrafo único. As disposições no *caput* do art. 34 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos policiais e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo Juiz.

²⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Estudos de direito penal tributário. São Paulo: Atlas, 2002, p. 113.

²⁸⁶ COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. Infrações tributárias e delitos fiscais. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 112.

²⁸⁷ VIDIGAL, Edson. Fluxos de cadeia ou de caixa: o exaurimento da instância administrativo-fiscal como condição de procedibilidade para a ação penal. Disponível em: <http://www.walkinmedia.com.br/fesmp/ftp_out/14_03.pdf> Acesso em: 16 jan. 2005.

do crédito tributário²⁸⁸.

O artigo 83 da Lei n. 9.430/1996 causa inúmeras discussões tanto em sede doutrinária quanto jurisprudencial. Isto se verifica notadamente ante o confronto do fato de que o Ministério Público, enquanto titular da ação penal pública, pode exercê-la independentemente com o fato de que o contribuinte tem o direito, constitucionalmente assegurado ao contencioso administrativo²⁸⁹. E exatamente por entender que o mencionado dispositivo legal estaria afrontando o artigo 129, I, da Constituição Federal²⁹⁰ que o Ministério Público argüiu sua inconstitucionalidade junto ao Supremo Tribunal Federal²⁹¹.

Ajuizada pelo Procurador-Geral da República a ação direta de inconstitucionalidade n. 1571-DF foi distribuída a relatoria do Ministro Néri da Silveira que negou a liminar pleiteada argumentando, em síntese, que a norma objeto da ação é tão-somente voltada para os servidores fiscais, ou seja, seria uma norma de cunho administrativo. Entendeu, ainda, o ilustre Ministro que o dispositivo não estabelecia qualquer condição de procedibilidade ao exercício da ação penal relativamente aos crimes contra a ordem tributária²⁹².

Posteriormente sobreveio julgamento de mérito pelo qual a ação fora julgada, por maioria, improcedente. De tal modo ficou confirmado o entendimento de que o artigo 83 da Lei n. 9.430/1996 não estabeleceu qualquer condição ao exercício da ação penal, tratando-se apenas do momento em que as informações devem ser encaminhadas ao Ministério Público²⁹³. E outra não

²⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Estudos de direito penal tributário. São Paulo: Atlas, 2002, p. 112/113.

²⁸⁹ VERGUEIRO, José Carlos Mota. Crimes contra a ordem tributária: extinção da punibilidade. Repertório de jurisprudência IOB, São Paulo: novembro, n. 22, 2002, p. 600/607.

²⁹⁰ Artigo 129, I, da Constituição Federal. São funções institucionais do Ministério Público. I - promover, privativamente, a ação penal pública, na forma da lei.

²⁹¹ MACHADO, Hugo de Brito. Estudos de direito penal tributário. São Paulo: Atlas, 2002, p. 113/114.

²⁹² PAULINO, José Alves. Crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei n. 8.137/1990. Brasília: Brasília Jurídica, 1999, p. 105.

²⁹³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. Adin. 1.571. Ementa: Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 83 da Lei n. 9.430, de 27.12.1996. 3. Argüição de violação ao art. 129, I, da Constituição. *Notitia criminis* condicionada “à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário”. 4. A norma impugnada tem como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público. É obrigatório, para a autoridade fiscal, a remessa da *notitia criminis* ao Ministério Público. 5. Decisão que não afeta a

poderia ser a conclusão. A instituição de uma representação como condição de procedibilidade à ação penal só se justifica quando o crime atinge demasiadamente a esfera individual do ofendido²⁹⁴.

Em assim sendo, a lei deixa ao seu arbítrio manifestar seu interesse pela persecução penal. Ante a tal colocação não há como conceber que os crimes contra a ordem tributária sejam de ação pública condicionada. Estes crimes, quando perpetrados, causam prejuízos não apenas a um sujeito, mas sim a toda uma coletividade. E se o dano é causado em detrimento do bem-estar social dos administrados não há como admitir que a ação penal seja condicionada à representação do ofendido, pois o interesse que se tutela é, por natureza, público²⁹⁵.

Ademais, a representação tal qual posta no Direito Penal e processual penal admite a retratação. Em sendo assim, é possível que a vítima manifeste em momento posterior, mas antes do recebimento da denúncia, o seu desinteresse pela persecução penal²⁹⁶. Concluir no sentido de que a representação fiscal para fins penais teria a mesma natureza jurídica do instituto da representação - condição de procedibilidade - levaria ao entendimento de que o Fisco poderia, após ter enviado toda a documentação pertinente ao Ministério Público, manifestar o desinteresse pela respectiva ação penal.

Evidentemente que pela natureza dos crimes em questão não há razão que justifique o condicionamento da persecução penal a representação fiscal a qual alude o artigo 83 da Lei n. 9.430/1996. Por isso não é razoável conceber que artigo 83 da Lei n. 9.430/1996 tenha estabelecido qualquer condição de procedibilidade à ação penal nos crimes tributários. De fato, mesmo que o

orientação fixada no HC 81.611. Crime de resultado. Antes de constituído definitivamente o crédito tributário não há justa causa para a ação penal. O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita “representação tributária”, se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo. 6. Não configurada qualquer limitação à atuação do Ministério Público para a propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 7. Improcedência da ação. Relator: Gilmar Mendes. Brasília, DF, 10 dez. 2003. DJ de 30.04.2004, ata 12/2004.

²⁹⁴ CAPEZ, Fernando. Curso de processo penal. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 94.

²⁹⁵ FARIAS JÚNIOR, César de. O processo administrativo fiscal e as condições da ação penal nos crimes tributários. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 48.

²⁹⁶ CAPEZ, Fernando. Curso de processo penal. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 106.

referido dispositivo legal tenha feito alusão ao termo representação, não há como lhe emprestar a mesma natureza daquela prevista no Direito Penal e Processual Penal²⁹⁷. Neste mesmo sentido são as lições do Juiz Federal Nelson Bernardes de Souza, segundo o qual a natureza do artigo 83 da Lei n. 9.430/1996 é de mera *notitia criminis*²⁹⁸.

Daí resulta que a ação penal nos crimes contra a ordem tributária é pública incondicionada nos termos do artigo 15 da Lei n. 8.137/1990²⁹⁹ e da Súmula 609 do Supremo Tribunal Federal³⁰⁰. E por isto é que o Ministério Público, enquanto titular da ação penal pública, pode promovê-la independentemente de qualquer condição, bastando, para tanto, indícios suficientes de autoria e materialidade³⁰¹.

3.4.3 A decisão administrativa acerca do crédito tributário como condição objetiva de punibilidade nos crimes do artigo 1º, **caput**, da Lei n. 8.137/1990

Não obstante a conclusão de que a ação penal nos crimes contra a ordem tributária é pública incondicionada, isto não autoriza a deflagração da ação penal antes da conclusão administrativa acerca da impugnação do contribuinte ao auto de infração³⁰². Nos crimes contra a ordem tributária estampados no artigo 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/1990, por serem materiais, é essencial a existência de crédito a favor do Estado, em outras palavras, é necessário que o contribuinte seja devedor³⁰³.

Portanto, sem que haja débito fiscal não há de se falar na ocorrência dos crimes em apreço. Ocorre que, como dito anteriormente, compete privativamente à administração constituir o

²⁹⁷ LOVATTO, Alecio Adão. *Crimes tributários: aspectos criminais e processuais*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 188.

²⁹⁸ SOUZA, Nelson Bernardes de. *Crimes contra a ordem tributária e processo administrativo*. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/imprimir.asp?id=1311>> Acesso em: 25 jan. 2005.

²⁹⁹ Artigo 15 da Lei n. 8.137/1990. Os crimes previstos nesta Lei são de ação penal pública, aplicando-se-lhes o disposto no art. 100 do Decreto-lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal.

³⁰⁰ Súmula 609 do Supremo Tribunal Federal. É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal.

³⁰¹ EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 233.

³⁰² DELMANTO, Fábio Machado de Almeida. *O término do processo administrativo-fiscal como condição da ação penal nos crimes tributários*. Disponível em: <<http://www.delmanto.com/artigof2.htm>> Acesso em: 25 jan. 2005.

³⁰³ FARIAS JÚNIOR, César de. *O processo administrativo fiscal e as condições da ação penal nos crimes tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 86.

crédito tributário, crédito este do qual só se terá certeza ao cabo do contencioso administrativo. E por isso, só neste momento, explica José Alves Paulino, é que se poderá dizer acerca da materialidade do crime previsto no artigo em estudo³⁰⁴.

Daí decorre que a decisão administrativa final está intimamente ligada à própria tipicidade³⁰⁵, o que desloca a questão para o direito material. Portanto, inviável considerar a decisão administrativa, em definitivo, como condição de procedibilidade porquanto essas são afetas ao direito processual³⁰⁶. Neste sentido tem-se que a questão da tipicidade nos crimes estampados no artigo 1º, *caput*, da lei que define os crimes contra a ordem tributária está atrelada à decisão administrativa, haja vista, repita-se, que são crimes materiais.

Deste modo, a configuração deste ilícito tributário pressupõe o preenchimento de outro requisito, qual seja, a caracterização de uma infração tributária a ser apurada pelos servidores do Fisco³⁰⁷, para só então se ter certeza acerca da existência ou não de um montante devido. E é por isso que não é a ação penal que se encontra condicionada à decisão administrativa, mas sim a própria adequação da conduta à norma penal, ou seja, a tipicidade. A propósito, doutrina já adverte para o fato de que, em se tratando desta modalidade de crime contra a ordem tributária, a tipicidade é condicionada ao término do processo administrativo fiscal³⁰⁸.

Portanto, se o Fisco anular o auto de infração não poderá haver denúncia pelo mesmo fato, mesmo a ação penal sendo pública incondicionada³⁰⁹. Isto, todavia, não significa atribuir

³⁰⁴ PAULINO, José Alves. Crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei n. 8.137/1990. Brasília: Brasília Jurídica, 1999, p. 104.

³⁰⁵ TAVARES, George; TAVARES, Kátia; OLIVEIRA, Alexandre Lopes de. Anotações sobre direito penal tributário, previdenciário e financeiro. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2002, p. 48.

³⁰⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Estudos de direito penal tributário. São Paulo: Atlas, 2002, p. 154.

³⁰⁷ COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. Infrações tributárias e delitos fiscais. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 91/92.

³⁰⁸ BITTENCOURT, Luiz Henrique Pinheiro. O término do processo administrativo tributário e a denuncia criminal face ao sistema constitucional brasileiro e recente entendimento do Supremo Tribunal Federal. Revista de Estudos Tributários, São Paulo: Maio/Jun., n. 37, 2004, p. 5/10.

³⁰⁹ PAULINO, José Alves. Crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei n. 8.137/1990. Brasília: Brasília Jurídica, 1999, p. 106.

à Administração atribuição para julgar o crime. A uma porque quem tem competência para julgar o crime é o juiz penal com competência para tanto e a duas porque se assim fosse, a confirmação do auto de infração levaria automaticamente a um decreto penal condenatório, o que não ocorrerá, se, por exemplo, quando da averiguação da admissibilidade da peça acusatória o juiz criminal entender que conduta do agente esta acobertada pelo manto da insignificância.

Não bastassem essas considerações, impõe-se reconhecer que o início da ação penal enquanto a impugnação ao auto de infração encontra-se na pendência de julgamento seria tolher do cidadão contribuinte o direito constitucional de ter sua pretensão decidida administrativamente, se valendo, em sua defesa, de todos os meios e recursos admissíveis pelo direito³¹⁰. Conferir ao cidadão tais direitos e ao mesmo tempo admitir seja ele réu em um processo criminal relativamente aos crimes que ora se aborda seria o mesmo que lhes negar vigência³¹¹.

Cumpr-se esclarecer que o entendimento contrário poderia fazer com que o contribuinte, ante ao temor do processo penal, viesse de imediato a pagar o montante que lhe fora imputado sem sequer exercer o direito do contraditório e da ampla defesa³¹². Ora, se enquanto não constituído, em definitivo, o crédito tributário não se admite que a pretensão estatal recaia sobre o patrimônio do sujeito passivo - à execução fiscal é essencial a certidão da dívida ativa³¹³ - tem-se que com muito mais razão que a pretensão estatal não pode recair sobre a liberdade.

A estes argumentos se junta o fato de que o pagamento do tributo ou contribuição social, juntamente com os acréscimos legais antes do recebimento da denúncia extingue a punibilidade do agente nos crimes contra a ordem tributária, nos termos do artigo 34 da Lei n. 9.249/1995³¹⁴ - que

³¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Estudos de direito penal tributário. São Paulo: Atlas, 2002, p. 163.

³¹¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 182.

³¹² SOUZA, Nelson Bernardes de. Crimes contra a ordem tributária e processo administrativo. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/imprimir.asp?id=1311>> Acesso em: 22 jan. 2005.

³¹³ ICHIHARA, Yoshiaki. Direito tributário. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 197.

³¹⁴ Artigo 34 da Lei n. 9.249/1995. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou

altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Ocorre que somente se terá certeza acerca da existência ou não do crédito tributário após a decisão administrativa confirmando, mesmo que em parte, o auto de infração impugnado³¹⁵.

Portanto, só neste momento é que o contribuinte poderia saber efetivamente o montante devido para, querendo, efetuar o pagamento³¹⁶. Direito este que teria seu exercício inviabilizado caso a denúncia seja oferecida logo de plano. O Superior Tribunal de Justiça, contudo, já se manifestou no sentido de que a extinção da punibilidade, ante a Lei n. 10.684/2003 - que altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências - poderia se dar com o pagamento efetuado a qualquer momento.

Assim, consoante este entendimento, a deflagração da ação penal antes da decisão administrativa não estaria por suprimir o direito do contribuinte obter a extinção da punibilidade pelo pagamento antes do recebimento da denúncia³¹⁷. Ocorre que, mesmo havendo possibilidade do agente

contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

³¹⁵ PAULINO, José Alves. Crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei n. 8.137/1990. Brasília: Brasília Jurídica, 1999, p. 104.

³¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Estudos de direito penal tributário. São Paulo: Atlas, 2002, p. 227/228.

³¹⁷ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. 5ª Turma. HC n. 33.234. Ementa: Criminal. Hc. Crime contra a ordem tributária. Processo administrativo fiscal. Ação penal. Ausência de comprovação do objeto do procedimento tributário. Ausência de justa causa que não se verifica. Lei n. 10.684/2003. Pagamento. Extinção da punibilidade. Ordem denegada. Liminar cassada. Hipótese em que se sustenta a ausência de justa causa para a instauração da ação penal, eis que pendente de apreciação processo administrativo fiscal. O impetrante não logrou demonstrar o objeto do procedimento administrativo fiscal, eis que os autos não revelam a existência de recurso ou, sequer, de impugnação, limitando-se a explicitar a tese de que a simples existência de processo administrativo fiscal impediria a instauração de processo-crime pelo eventual cometimento de crime contra a ordem tributária. Argumentação que não é hábil a obstar a persecução penal, pois na situação em exame não se pode auferir a apontada ausência de justa causa para a ação penal instaurada em desfavor do paciente, já que a única hipótese em que o processo criminal encontra obstáculos na esfera administrativa tributária é quando se discute o *quantum debeatur*, o que não se pode verificar *in casu*. Não merece acolhida o argumento de que a instauração do processo criminal antes do esgotamento da esfera administrativa significaria a supressão do direito do paciente de obter a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, nos termos do art. 34 da Lei n. 9.249/95, eis que o montante do débito tributário não estaria definido, pois, com o advento da Lei n. 10.684/2003, o pagamento pode ser efetuado mesmo após a instauração da ação penal, ensejando, da mesma forma, a extinção da punibilidade. Ordem denegada, cassando-se a liminar anteriormente deferida. Relator: Gilson Dipp. Brasília, DF, 21 out. 2004. DJ de 06.12.2004, p. 343.

obter a extinção da punibilidade mediante pagamento posterior ao recebimento da peça acusatória³¹⁸, caso o contribuinte decida fazê-lo antes do início da persecução penal sequer figurará como réu no processo penal. Afinal este é um direito que lhe assiste.

Não se pode perder de mira o fato de que a instauração da ação penal já tem o condão de atingir o íntimo daquele que figura como réu³¹⁹. E se o contribuinte tem o direito de ter sua punibilidade extinta antes mesmo de responder ao processo crime não se afigura razoável tolher-lhe tal direito ao argumento de que continuará podendo obter a extinção da punibilidade pagando o devido a qualquer momento, mesmo após o início da persecução penal.

Ante a tais argumentos conclui-se que a ação penal nos crimes previstos no artigo 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/1990 é pública incondicionada. Contudo, em se tratando de crimes materiais o direito de ação não poderá ser exercido pelo Ministério Público antes da conclusão do contencioso administrativo fiscal. Sendo assim, a toda evidência não poderá ser ajuizada sem que antes o Estado Fisco decida acerca da existência do crédito tributário, isto porque até então falta justa causa à ação penal, o que faz com que o Ministério Público seja carecedor da ação³²⁰.

Poder-se-ia argumentar que a materialidade do crime pode ser comprovada até a sentença e por isso desnecessário aguardar a decisão administrativa para o oferecimento da denúncia. Ocorre que o exercício da ação penal pública só é legítimo, quando, a peça acusatória funda-se em um conjunto probante mínimo. Desta feita o Ministério Público deve demonstrar de plano que os fatos narrados não são temerários e para tanto devem, os fatos, correlacionar-se com as provas³²¹, o que na espécie, só será possível com o advento da decisão administrativa.

³¹⁸ Artigo 9º, § 2º da Lei n. 10.684/2003. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

³¹⁹ JARDIM, Afrânio Silva. *Direito processual penal*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 140.

³²⁰ TAVARES, George; TAVARES, Kátia; OLIVEIRA, Alexandre Lopes de. *Anotações sobre direito penal tributário, previdenciário e financeiro*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2002, p. 47/48.

³²¹ JARDIM, Afrânio Silva. *Direito processual penal*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 147/148.

Portanto, a decisão administrativa acerca do crédito tributário é, em verdade, condição objetiva de punibilidade nos crimes do artigo 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/1990³²². Tais condições têm suas razões subjacentes em questões de política criminal e quando são instituídas consistem em elementos que se encontram fora do tipo penal, sem os quais não há de se falar em crime. Isto porque, antes da verificação da condição objetiva de punibilidade ainda não há ofensa ao bem tutelado pela norma penal. Assim, instituída uma condição objetiva de punibilidade, antes de sua verificação, o acontecimento fático não produz qualquer repercussão na esfera penal³²³.

Cotejando tais considerações aos crimes em apreço, entende-se não haver óbice algum para considerar a decisão administrativa acerca do crédito tributário como condição objetiva de punibilidade nos crimes que ora se analisa. De fato os crimes do *caput* do artigo 1º da Lei n. 8.137/1990, por serem materiais, só se consomem quando o Fisco afirma existir um débito tributário. Isso significa que antes deste momento não há bem jurídico violado - note-se que enquanto não preenchida a condição objetiva de punibilidade não há de se falar em crime.

Ademais, a decisão administrativa não faz parte do tipo penal tal qual acontece com a condição objetiva de punibilidade. Encontra-se, portanto, fora dele, mas da decisão poderá decorrer a existência de tributo devido, que é essencial à configuração desses crimes. Não bastassem as condições objetivas de punibilidade, essas são assim chamadas, pois encontram-se alheias ao elemento subjetivo do agente³²⁴. E é exatamente isso que ocorre nos tipos do artigo 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/1990, ou seja, a decisão administrativa não é abarcada pelo dolo daquele que pratica a conduta, ao contrário, o elemento subjetivo recai sobre montante devido, mas não sobre a decisão.

Por tais razões é que se festeja a manifestação do Supremo Tribunal Federal no

³²² COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 113.

³²³ FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Lições de direito penal: a nova parte geral*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 224/225.

³²⁴ FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Lições de direito penal: a nova parte geral*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 224.

sentido de determinar o trancamento de ação penal porquanto a exação ainda estaria sendo discutida administrativamente, por entender a decisão administrativa como sendo uma condição objetiva de punibilidade³²⁵. Acredita-se que este, por todos os argumentos trazidos a lume ao longo da pesquisa é, efetivamente, o melhor entendimento a ser aplicado à espécie.

Note-se, por fim, que se os crimes em estudo só se consomem ao cabo do contencioso administrativo - com a efetivação do lançamento - a prescrição terá início apenas neste momento. Se antes da conclusão administrativa é impossível o exercício do direito de ação, a toda evidência que o prazo prescricional não poderia ter início³²⁶. Assim, nos ilícitos em questão aplica-se, sem objeção, o disposto no artigo 111, I, do Código Penal³²⁷.

³²⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. HC n. 81.611. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, DF, 10 dez. 2003. DJ de 19.12.2003, p. 48.

³²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Estudos de direito penal tributário. São Paulo: Atlas, 2002, p. 128.

³²⁷ Artigo 111, I, do Código Penal. A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, começa a correr: I - o dia em que o crime se consumou.

CONCLUSÃO

Os crimes definidos no artigo 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/1990 são crimes de ação penal pública levando-se em consideração que o agente que incide em tais condutas está a afetar tanto a entidade tributante como toda a coletividade em proveito da qual a arrecadação fiscal é convertida. Tratando-se de crimes materiais ou de resultado, os crimes em questão só se consumam com a efetiva redução ou supressão. A toda evidencia, o não pagamento ou o pagamento a menor só é possível ante a existência de um débito fiscal que deve ser apurado administrativamente.

A impossibilidade do oferecimento da denúncia antes do exaurimento da instância administrativa decorre, não de uma condição de procedibilidade, que inexistente na espécie, mas sim da ausência do próprio crime. Sustenta-se, portanto, que o artigo 83 da Lei n. 9.430/1996 não estabeleceu, pela natureza dos crimes em questão e em cotejo com as características inerentes ao instituto da representação, qualquer condição de procedibilidade ao exercício do direito de ação.

A decisão administrativa acerca do crédito tributário é, em verdade, uma condição objetiva de punibilidade, encontrando-se fora do tipo, mas sem a qual a conduta não tem qualquer reflexo para a lei penal. Por tal razão é que antes da definição acerca da existência ou não de um crédito tributário não há de se falar em crime, e se ainda não há violação à lei penal, inviável se torna o exercício do direito de ação. Isto porque, em tais condições, ao Ministério Público falta justa causa. Assim, quando o agente fiscal no exercício regular do poder de fiscalização lavra um auto de infração, tal documento não se vale para ensejar a atuação ministerial.

O contribuinte autuado tem o direito de questionar administrativamente a infração que lhe foi imposta e tem, identicamente, o direito de expor suas razões em mesmas condições de igualdade que o Estado. Portanto, padecendo de certeza acerca da existência ou não de um débito fiscal, não é possível a deflagração do processo-crime. Ademais, é de se ressaltar que a atividade de constituição do crédito tributário é afeta à Administração - não cabendo a qualquer outro Poder fazê-lo

- o que só ocorre mediante o lançamento.

Em sendo o débito fiscal uma estrutura essencial para se cogitar a possibilidade do agente estar incurso nas condutas do artigo 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/1990; e levando-se em consideração que o débito há de ser apurado, por força do artigo 142 do Código Tributário nacional, por autoridade administrativa competente; e que a violação à lei penal tributária pressupõe a violação às normas de Direito Tributário, pretende-se afastar de vez a idéia de que a ação penal poderá ter início antes da constituição definitiva do crédito tributário. As instâncias, na espécie, se intercomunicam.

Não bastasse estar assegurado no artigo 5º, LIV, da Constituição Federal, o devido processo legal; e no inciso LV a ampla defesa e o contraditório no processo administrativo, inclusive, há possibilidade legal expressa do agente obter a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo ou contribuição social, sem prejuízo dos acessórios mesmo após o recebimento da peça acusatória. Contudo, caso haja o pagamento antes do oferecimento da denúncia o sujeito sequer figurará como réu no processo penal por já ter obtido a extinção da punibilidade.

Ocorre que antes da constituição definitiva do crédito tributário, o que só ocorrerá após a análise da impugnação oposta pelo contribuinte, este não sabe sequer se deve, quiçá, em sendo devedor, o montante. Por isto também é que a instauração da ação penal por suposta prática do crime previsto no artigo 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/1990 só é admissível ao cabo do contencioso administrativo, tendo esse concluído pela existência de um débito fiscal.

Entendimento oposto faria do devido processo legal, bem como de seus corolários - quais sejam, a ampla defesa e o contraditório - e do direito à obtenção da extinção da punibilidade pelo pagamento antes mesmo do início da persecução penal, letra morta no ordenamento jurídico, ao menos nesta hipótese. Instituir tais direitos e garantias e ao mesmo tempo admitir o processo-crime sem a certeza acerca da violação ao bem jurídico tutelado pela lei penal equivaleria a não instituí-los.

Merece, portanto, aplausos o recente entendimento do Supremo Tribunal Federal que ao mesmo tempo em que garante os direitos constitucionais conferidos ao contribuinte relativos ao devido processo legal, ampla defesa e contraditório, preserva-lhe também o direito de obter a extinção da punibilidade pelo pagamento antes de se ver processado. É de se festejar também o fato de que tal posicionamento impede que o sujeito seja denunciado por sem que sequer o Estado possa exigir o pagamento; haja vista que a impugnação suspende a exigibilidade do crédito fiscal, nos termos do artigo 151, III, do Código Tributário nacional.

Se, por um lado, ficam assegurados os direitos do contribuinte, resta ao Ministério Público a possibilidade de, munido das informações obtidas pela análise do contencioso administrativo, lograr com êxito sua pretensão, qual seja, a aplicação da lei penal. Evidentemente que, se a denúncia vier acompanhada do teor do processo administrativo, mais robustas serão as provas acerca dos fatos imputados.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AL VIM, José Eduardo Carreira. Teoria geral do processo. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- AMARO, Luciano da Silva. Direito tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1997.
- _____. Direito tributário brasileiro. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Atlas, 1995.
- _____. Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.
- BALEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1972.
- _____. Direito tributário brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- _____. BARROS, José Fernando Cedeno de. Aplicação dos princípios constitucionais do processo no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Manole, 2004.
- _____. BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito constitucional. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. Manual de direito penal: parte geral. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, v. I.
- BITENCOURT, Luiz Henrique Pinheiro. O termino do processo administrativo tributário e a denúncia criminal face ao sistema constitucional brasileiro e recente entendimento do Supremo Tribunal Federal. Revista de Estudos Tributários, São Paulo: Maio/Jun, n. 37, 2004.
- BONFIM, Edilson Mougnot; CAPEZ, Fernando. Direito penal: parte geral. São Paulo: Saraiva, 2004.
- CAMPOS, Dejalma de. Direito processual tributário. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- CAPEZ, Fernando. Curso de direito penal: parte geral. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. I.
- _____. Curso de processo penal. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- CASSONE, Vittorio; CAS SONE, Maria Eugenia Teixeira. Processo tributário: teoria e prática. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- CERNICCHIARO, Luiz Vicente; COSTA JÚNIOR, Paulo José da. Direito penal na constituição. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- _____. Curso de direito tributário brasileiro. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- CORRÊA, Antonio. Dos crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei n. 8.137, de 27/12/1990. São Paulo: Saraiva, 1994.
- COSTA JÚNIOR, Paulo José da. Curso de direito penal. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, v. III.

- COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- COSTA, Cláudio. *Crimes de sonegação fiscal*. Rio de Janeiro: Revan, 2003.
- DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*. 3. ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1997.
- DELMANTO, Fábio Machado de Almeida. O término do processo administrativo-fiscal como condição da ação penal nos crimes tributários. Disponível em: <<http://www.delmanto.com/artigof2.htm>>. Acesso em: 25 jan. 2005.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Alguns aspectos ainda controvertidos relativos aos delitos contra a ordem tributária. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo: jul./set., n. 31, 2000.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.
- FARIAS JÚNIOR, César de. *O processo administrativo fiscal e as condições da ação penal nos crimes tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- FERREIRA, Roberto dos Santos. *Crimes contra a ordem tributária: comentários aos arts. 1º ao 3º, 11, 12, 15 e 16 da Lei n. 8.137, de 27/12/1990, e 34 da Lei n. 9.249, de 26/12/1995*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- FERRI, Enrico. *Princípios de direito criminal*. Tradução de: Paolo Capitanio. Campinas: Bookseller, 1996.
- FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Lições de direito penal: a nova parte geral*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- GASPARINI, Diógenes. *Direito administrativo*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.
- GAZOTO, Luís Wanderley. Crimes tributários: a possibilidade de oferecimento de denúncia antes do término do processo administrativo fiscal. Disponível em: <<http://www.prpe.mpf.gov.br/internet/content/view/full/1828>>. Acesso em: 29 dez. 2004.
- GRECO, Rogério. *Curso de direito penal: parte geral*. 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.
- ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- JARDIM, Afrânio Silva. *Direito processual penal*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.
- LOVATTO, Alecio Adão. *Crimes tributários: aspectos criminais e processuais*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. São Paulo: Atlas, 2004, v. II.
- _____. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- _____. *Estudos de direito penal tributário*. São Paulo: Atlas, 2002.
- MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. São Paulo: Dialética, 2001.
- MARQUES, José Frederico. *Elementos de direito processual penal*. São Paulo: Bookseller, 1997, v. I.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Crimes contra a ordem tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista

dos Tribunais, 2002.

_____. Curso de direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Da sanção tributária. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MORAES, Suzane de Farias. Prévio esgotamento da via administrativa como condição para ação penal nos crimes contra a ordem tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: outubro, n. 97, 2003.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

PAULINO, José Alves. Crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei n. 8.137/1990. Brasília: Brasília Jurídica, 1999.

PRADO, Luiz Regis. Curso de direito penal brasileiro: parte geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, v. I.

_____. Curso de direito penal brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, v. IV.

RANGEL, Paulo. Direito processual penal. 7. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

RÁO, Vicente. O direito e a vida dos direitos. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, v. II.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Processo administrativo tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

SILVA, Juary C. Elementos de direito penal tributário. São Paulo: Saraiva, 1998.

SOUZA, Nelson Bernardes de. Crimes contra a ordem tributária e o processo administrativo. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/imprimir.asp?id=1311>> Acesso em: 2 jan. 2005.

TAVARES, George; TAVARES, Kátia; OLIVEIRA, Alexandre Lopes de. Anotações sobre direito penal tributário, previdenciário e financeiro. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2002.

TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. Manual de processo penal. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

VERGUEIRO, José Carlos Mota. Crimes contra a ordem tributária: extinção da punibilidade. Repertório de jurisprudência IOB, São Paulo: novembro, n. 22, 2002.

VIDIGAL, Edson. Fluxos de cadeia ou de caixa: o exaurimento da instância administrativo- fiscal como condição de procedibilidade para a ação penal. Disponível em: <http://www.walkinmedia.com.br/fesmp/ftp_out/14_03.pdf>. Acesso em: 16 jan. 2005.

XAVIER, Alberto. Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. Manual de direito penal brasileiro: parte geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

ZILVETI, Fernando Aurélio. A constituição do crédito tributário como pressuposto da ação nos crimes contra a ordem tributária. Direito Tributário Atual, São Paulo: abril, n. 17, 2003.

¹⁶ Artigo 1º, caput, da Constituição Federal. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos.

¹²⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1972, p. 406.

¹²⁹ Artigo 116 do Código Tributário nacional. Salvo disposição da lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

¹³⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 694.

²²⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Crimes contra a ordem tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 439.

²²⁶ Artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal. A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

²⁸¹ Artigo 15 da Lei n. 8.137/1990. Os crimes previstos nesta Lei são de ação penal pública, aplicando-se-lhes o disposto no art. 100 do Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal.

²⁸² EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 232.