

A NECESSIDADE DO PRÉVIO EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA ANTES DO AJUIZAMENTO DA AÇÃO PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

THE NECESSITY OF PRIOR EXHAUSTION OF ADMINISTRATIVE DISCUSSION BEFORE FILING CRIMINAL LAWSUIT AGAINST TAX AND ECONOMIC ORDER CRIMES

STEPHANIE CAROLYN PEREZ 1

RESUMO: O presente artigo tem como proposta analisar a questão referente à necessidade do prévio exaurimento da via administrativa antes do ajuizamento de ação penal nos crimes contra a ordem tributária. Para tanto, será analisada de forma crítica, a aplicação da norma jurídica penal tributária, a partir de uma análise sistemática do artigo 83 da Lei nº 9.430/96. A seguir, será analisado o atual posicionamento do Supremo Tribunal Federal, que ao julgar o Habeas Corpus nº 81.611-8, sedimentou seu entendimento sobre a questão, servindo este julgamento como importante precedente aos demais.

Palavras chave: Crimes contra a ordem tributária; Constituição em definitivo do crédito tributário; Exaurimento da via administrativa. Habeas Corpus nº 81.611-8; Súmula vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT: The purpose of this article is to analyze the necessity of prior exhaustion of administrative discussion before filing criminal lawsuit against tax and economic order crimes. The aim is to analyze the enforcement of tax criminal law from a systematic analysis of Article 83 of Law No. 9.430/96. Furthermore, will be examined the current position of the Federal Supreme Court (STF) that after judging the Habeas Corpus No. 81611-8, consolidated their understanding of the question, serving this judgment as an important precedent for others.

Keywords: Crimes against the tax and economic order; Constitution of tax credit; Prior exhaustion of administrative discussion; Habeas Corpus nº81611; Binding precedent nº24 of the Federal Supreme Court.

1 Mestranda pelo Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Advogada.

1. INTRODUÇÃO

A questão referente à necessidade do prévio exaurimento da via administrativa para o ajuizamento de ação penal nos crimes contra a ordem tributária tem sido, até hoje, objeto de grande discussão entre os operadores do Direito, muito embora o Supremo Tribunal Federal já tenha sedimentado seu entendimento a respeito do tema.

A discussão ganhou destaque com a publicação da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que em seu artigo 83 exigiu “*decisão final na esfera administrativa para que seja encaminhada representação fiscal ao Ministério Público*”, acirrando ainda mais os debates sobre a correta interpretação e alcance do mencionado dispositivo legal.

Houve, inclusive, o ajuizamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.571-1, em 11 de março de 1997, por meio da qual se alegou a inconstitucionalidade do citado artigo 83, por limitar o exercício da função institucional do Ministério Público prevista no artigo 129, inciso I, da Constituição Federal, qual seja, a de “*promover, privativamente, a ação penal pública, na forma da lei*”, já que condicionaria a atuação do Ministério Público ao término do processo administrativo, de forma a estabelecer uma condição de procedibilidade para o ajuizamento da ação penal pública, violando a independência funcional constitucional das esferas administrativa e judicial.

Ao julgar a referida ação, o Supremo Tribunal Federal firmou seu entendimento no sentido de que o artigo 83 da Lei nº 9.430/96 não estabelece condição de procedibilidade para o ajuizamento de ação penal pública, sendo lícito aos representantes do Ministério Público a propositura de ação penal nos crimes contra a ordem tributária mesmo antes de encerrado o processo administrativo, desde que existam provas da materialidade delitiva e indícios de autoria suficientes para tanto. Sustentou o relator, Ministro Gilmar Mendes, que o dispositivo legal não condicionou a denúncia nos crimes contra a ordem tributária ao término do processo administrativo, mas apenas prescreveu ao agente administrativo a obrigação de enviar representação ao Ministério Público logo após ser proferida a decisão final naquele processo. Desta forma, a Corte entendeu que a imposição expressa no artigo 83 da Lei nº 9.430/96 é direcionada aos agentes da Administração Pública, determinando o momento em que estes deverão encaminhar ao Ministério Público os expedientes contendo informações sobre o delito que se pretende investigar e processar.

Interessante mencionar que da leitura do Acórdão da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.571-1, publicado no Diário Oficial em 30.04.2004, percebe-se que toda a discussão foi baseada tão somente na autonomia funcional das esferas administrativa e judicial. A discussão aprofundada viria pouco depois, no mesmo ano, com o julgamento do *Habeas Corpus* nº 81.611-8², ao qual desde já faço menção, e que será analisado no momento oportuno, vez que representa o mais importante precedente a respeito do tema ora estudado, e que serviu de base para a elaboração do presente artigo.

2. O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Sabe-se que cada área do Direito possui seus princípios, fundamentos e normas jurídicas específicas. Em relação aos crimes contra a ordem tributária, temos a interdisciplinaridade entre dois importantes ramos do Direito. O primeiro deles é o Direito Tributário, ramo do Direito Público e de natureza obrigacional, na medida em que se refere à relação de crédito e débito que nasce entre os sujeitos da relação jurídica, notadamente o Estado (sujeito ativo) e o contribuinte (sujeito passivo) uma vez ocorrida de forma concreta a norma abstratamente prevista em lei. Já o segundo ramo é o Direito

2 STF. HC nº81611, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2003, DJ 13-05-2005 PP-00006 EMENT VOL-02191-1 PP-00084.

Penal, que está voltado à fixação dos limites do poder punitivo do Estado, por meio da elaboração de normas jurídicas de conduta que instituem infrações penais e as sanções a elas correspondentes em caso de descumprimento, tutelando, desta forma, os bens jurídicos mais importantes para o convívio em sociedade. Dado seu caráter sancionatório, que afeta, na maioria das vezes a própria liberdade do indivíduo, o Direito Penal deve ser sempre aplicado como *ultima ratio* na composição dos conflitos.

Bem se sabe que as áreas do Direito, apesar de independentes, agem de forma harmônica, sendo que muitas vezes um mesmo fato pode ser relevante para mais de uma área. Atualmente é muito comum, no estudo de determinado tema, a interdisciplinaridade entre os ramos do Direito. É exatamente o que ocorre nos crimes contra a ordem tributária, na medida em que um mesmo fato (todas as condutas descritas expressamente nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90) importa tanto ao Direito Tributário, como ao Direito Penal.

Exemplificando, para o Direito Tributário, um determinado fato realizado pelo contribuinte é relevante pois configura a ocorrência da hipótese de incidência da norma tributária. Já para o Direito Penal, esta mesma conduta também será relevante caso o contribuinte, por exemplo, declare o fato jurídico tributário omitindo informações fiscais, na medida em que poderá estar configurado o delito de sonegação fiscal. Daí surge o ramo autônomo que a doutrina moderna denomina de “Direito Penal Tributário”, como sendo o conjunto de enunciados jurídicos que correspondem à instituição, aplicação e execução das penas aplicadas em razão da ocorrência de um crime contra a ordem tributária. Trata-se, portanto, de uma intersecção do Direito Penal e do Direito Tributário.

A respeito do assunto, Aurora Tomazini de Carvalho (2009, p.52) assim assevera:

Isso explica a terminologia ‘Direito Penal Tributário’: ‘penal’, uma vez que seu objeto são normas que prescrevem penas em decorrência da ocorrência de crimes, ou normas que com elas se relacionam. E ‘tributário’, pois essas mesmas normas que com elas se relacionam invariavelmente com normas tributárias, visto que os crimes nelas descritos são tipificados em razão do não cumprimento de relações jurídicas tributárias, ou seja, aquelas prescritas no consequente das normas que tratam direta ou indiretamente da instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.

Historicamente, foi o Código Criminal do Império (1830) que pela primeira vez vislumbrou a existência de crime tributário, ao tipificar as condutas de contrabando e descaminho (hoje tipificadas no artigo 334 do Código Penal). Note-se, que se tratava de duas condutas esparsas e aleatórias. Ainda não se vislumbrava a existência concreta e individualizada de crimes contra a ordem tributária do modo como ocorre nos dias de hoje.

O Código Penal Republicano (1890) seguiu na mesma linha, reafirmando em sua redação o conteúdo previsto pelo Código Criminal do Império. Pouco depois surgiu o Código Penal Brasileiro (1940), que cuidou de tipificar como crimes as condutas de contrabando e descaminho.

O mais importante marco legislativo veio em 14.07.1965, com a publicação da Lei nº 4.729, que definiu expressamente o crime de sonegação fiscal, tipificando condutas que tinham como núcleo os verbos *prestar, inserir, alterar, fornecer e exigir*, acompanhados de uma finalidade específica de agir. Tratava-se de crime de merca conduta, cuja consumação não exigia a ocorrência de resultado lesivo ao Fisco. Bastava, portanto, a prática das condutas tipificadas no artigo 1º da referida lei para a consumação do crime de sonegação fiscal.

Com o surgimento do Estado Democrático de Direito, houve crescimento da preocupação do nosso legislador com a evasão fiscal, mas ainda não se falava em crimes contra a ordem tributária do modo como é concebido atualmente. Pouco a pouco foram surgindo novas condutas que chamaram a atenção do legislador a ponto de fazer surgir a necessidade da edição de normas que tipificassem condutas que deveriam ser incluídas no rol de crimes contra a ordem tributária.

Neste sentido, em 27.12.1990 foi editada a Lei nº 8.137, consolidando de forma expressa condutas lesivas à ordem tributária, definindo o que hoje conhecemos por crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo.

A seguir será analisada a questão referente aos crimes contra a ordem tributária.

3. DEFINIÇÃO DE CRIMES TRIBUTÁRIOS

Os crimes contra a ordem tributária representam práticas de evasão fiscal, pois têm como finalidade reduzir ou eliminar por completo o recolhimento de um tributo por meio de práticas fraudulentas levadas a efeito após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, com o claro intuito de evitar ou ao menos tentar evitar que o Estado tenha ciência da ocorrência do fato gerador, ou mesmo induzi-lo em erro, alterando, por exemplo, os aspectos da base de cálculo do imposto devido. (DECOMAIN, 2010, p.39).

Assim, aqueles que de alguma forma, deixam de recolher um tributo devido ou o fazem a menor, devem responder pelos prejuízos causados ao erário público e à própria sociedade, já que é por meio da receita auferida com a arrecadação dos tributos que o Estado realiza sua função.

Nos crimes contra a ordem tributária o bem jurídico tutelado é a integridade do erário, ou seja, a arrecadação do tributo para que o Estado possa realizar suas atividades, e por fim, a própria Administração Pública. (CARVALHO, 2009, p.146). Para Manoel Pedro Pimentel (1974, p.37) o bem jurídico tutelado é a “defesa dos interesses do Estado, ligados à política de arrecadação dos tributos devidos e à respectiva fiscalização da sua execução”.

Por evasão fiscal devemos entender a ação do contribuinte no sentido de: (i) eliminar; (ii) reduzir; ou (iii) retardar o pagamento do tributo devido. É o que chamamos de fraude fiscal. Aqui uma importante ressalva deve ser feita: é possível que ocorra crime fiscal sem que haja fraude. É o que ocorre, por exemplo, na situação do artigo 2º, inciso II da Lei nº 8.137/90, em que a simples omissão de recolhimento configura o ilícito penal. O mesmo também ocorre no artigo 1º, inciso V da mesma lei, onde o simples fato de “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” configura o ilícito penal, independentemente da ocorrência de fraude.

Importante destacar que os conceitos de evasão fiscal e elisão fiscal não se confundem. Evasão fiscal, como dito, se refere às próprias condutas tipificadas como crimes contra a ordem tributária. Elisão fiscal, ao contrário, refere-se às ações que buscam evitar, minimizar, ou até mesmo adiar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. São comportamentos adotados pelo contribuinte no sentido de planejar a incidência da norma tributária da forma menos onerosa possível. É o que se chama de planejamento tributário, prática muito comum nos dias de hoje. São atos praticados por pessoas físicas ou jurídicas visando à incidência da tributação da menor forma possível. Tais comportamentos são absolutamente lícitos.

Aliomar Baleeiro (1958, p.62), defende ser o planejamento tributário um ato lícito por parte do contribuinte, nos seguintes termos: “Em princípio, se não viola proibição instituída em lei, ou não comete falsidade material ou ideológica, o contribuinte tem livre eleição dos atos jurídicos e instrumentos que, do ponto de vista fiscal, são mais convenientes aos seus interesses”.

Em contrapartida, a evasão fiscal possui a conotação de ilicitude. Neste sentido estão as lições de Antônio Roberto Sampaio Doria (1977, p.448):

O próprio termo evasão já conota uma certa irregularidade. O exemplo clássico é a chamada evasão de presos. Se dissermos evasão ilícita, estaremos mera ou pleonasticamente, qualificando um ato que por si só já é ilícito. E se dissermos evasão lícita estaremos criando uma certa contradição nos termos, pois o núcleo desta locução, o termo ‘evasão’, por si só, já

implica nessa idéia de ilicitude. Propõe-se, portanto, que se use a expressão *evasão* para significar a fraude fiscal e o termo *elisão* ou *economia* para exprimir essa chamada *evasão lícita* ou *legítima*. (grifamos)

Para Heleno Taveira Tôrres (2003, p.510):

Numa acepção estrita, todavia, por *evasão fiscal* deve-se entender o fenômeno que decorre da conduta voluntária e dolosa, omissiva ou comissiva, dos sujeitos passivos de *eximirem-se ao cumprimento, total ou parcial, das obrigações tributárias* de cunho patrimonial. (grifamos)

A seu turno, Pedro Roberto Decomain (2010, p.39) assim conceitua a *evasão fiscal*:

Se alguém realiza atividade que configura fato gerador de obrigação tributária e, depois, pratica ações ou omissões com o propósito de ocultar ou pelo menos tentar ocultar do fisco a ocorrência desse fato, a respectiva dimensão, ou seja, a verdadeira dimensão da base de cálculo do tributo, a alíquota a incidir corretamente ou ainda a verdadeira identidade do sujeito passivo, logrando com isso pagar tributo a menor do que o devido ou mesmo não pagar nada do quanto devido seja, se está diante de situação de evasão tributária. Tem-se um contexto em que efetivamente ocorreu situação que configura fato gerador de obrigação tributária. Com a ocorrência de tal fato, a obrigação tributária principal nasce. Com o objetivo de evitar que o fisco tenha conhecimento ou que saiba de sua real base de cálculo, ou de induzi-lo a crer na incidência de alíquota menos elevada ou ainda de mascarar a sua identidade, o sujeito passivo da obrigação tributária empreende determinadas condutas, que possam em princípio conduzir a tais consequências. Neste caso, tem-se a evasão tributária. (grifamos).

Rubens Gomes de Souza (1975, p.158) assim assevera:

[...] se o contribuinte agiu antes de ocorrer o fato gerador, a obrigação tributária específica não tinha surgido e o direito do fisco ao tributo ainda se encontrava em sua fase abstrata, não concretizada nem individualizada em relação a um fato e a um contribuinte determinados, por conseguinte o fisco nada poderá objetar se um determinado contribuinte consegue, por meios lícitos, evitar a ocorrência do fato gerador, ou fazer com que essa ocorrência se dê na forma, na medida ou ao tempo que lhe sejam mais favoráveis. Ao contrário, depois da ocorrência do fato gerador, já tendo, portanto, surgido a obrigação tributária específica, qualquer atividade desenvolvida pelo contribuinte, ainda que por meios lícitos, só poderá visar modificação ou a ocultação de uma situação jurídica já concretizada a favor do fisco, que poderá então legitimamente objetar violação do seu direito adquirido, mesmo que a obrigação ainda não esteja individualizada contra o contribuinte pelo lançamento, de vez que este é meramente declaratório. (grifamos)

Portanto, a *evasão fiscal* tem a conotação de fraude, na medida em que ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, o sujeito passivo busca evitar que esta ocorrência chegue ao conhecimento das autoridades administrativas competentes, ou ainda, adota condutas para levar a autoridade administrativa a erro, fornecendo informações equivocadas quanto ao valor devido do tributo, sobre o fato gerador, etc, de modo a eximir-se, ilicitamente, do pagamento do tributo devido, ou sujeitando-se ao pagamento a menor.

Todas essas condutas constituem artifícios fraudulentos não autorizados por nosso ordenamento jurídico. Já a *elisão fiscal*, constitui verdadeiro planejamento tributário, muito comum nos dias atuais, na medida em que permite, mediante prévio estudo e análise de cada caso concreto, a tributação menos onerosa do contribuinte, com medidas adotadas antes da ocorrência do fato gerador, mediante mecanismos lícitos e permitidos pela legislação, razão pela qual não sujeita seu autor a nenhuma penalidade ou sanção.

Para o estudo dos crimes contra a ordem tributária importa apenas a análise das condutas classificadas como evasão fiscal, pois apenas estas são ilícitas e darão ensejo ao ajuizamento de ação penal para que se investigue eventual prática de crime contra a ordem tributária.

Com efeito, importante desde já mencionar que o simples fato de o contribuinte deixar de recolher tributo não constitui crime. Assim, se o contribuinte, sujeito passivo da relação jurídico tributária, declara ao Fisco a ocorrência do fato gerador, cumpre as obrigações acessórias, tem escrita contábil regular, mas deixa de recolher o tributo, não está cometendo nenhum crime tributário, mas apenas incorrendo em inadimplemento, contra o que caberá, eventual ação de execução fiscal. Nesta situação existe, no máximo, dívida fiscal, que não configura crime. O Direito Penal não serve de execução de dívidas fiscais. Neste sentido, leciona Roque Antônio Carrazza (1994, p.64):

O comerciante que não recolhe o ICMS, dentro dos prazos que a lei lhe assinala, não comete delito algum. Muito menos o capitulado no art. 2º, II, da Lei nº. 8137/90. Nunca esse inadimplemento poderá conduzi-lo a uma condenação criminal. Por quê- Porque sua conduta não é típica. E, sem tipicidade, não pode haver crime, nem, muito menos, condenação criminal. Em nosso ordenamento constitucional, não há crime por dívida tributária [...] Em suma, falta tipicidade na conduta do contribuinte que declara e não paga seu débito de ICMS. (grifamos)

Os crimes contra a ordem tributária contemplam tipos penais comissivos e também tipos penais omissivos que se consumam independentemente da ocorrência de resultado lesivo ao Fisco. Tais condutas estão expressas nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, *in verbis*:

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

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.
Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.
Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Já sabemos que a esfera administrativa pode ser acionada pelo sujeito passivo da relação jurídico tributária para questionar perante o Fisco a exatidão de lançamento tributário contra ele realizado. Entendimento diverso representaria violação à ampla defesa e ao contraditório, porque o sujeito passivo ficaria impossibilitado de questionar a autuação sofrida, sendo compelido ao recolhimento do tributo exigido. Uma vez manifestando sua irrisignação, poderá vir a ser proferida decisão que descaracterize a ocorrência do fato gerador ou até mesmo que o confirme, mas que altere aspectos da regra matriz de incidência tributária, gerando ao contribuinte, por exemplo, o dever de recolher um valor menor aos cofres públicos. Seja de um jeito, seja de outro, o fato é que para fins de ajuizamento de ação penal nos crimes contra a ordem tributária, deve-se sempre aguardar o exaurimento da via administrativa, com a confirmação em definitivo da ocorrência ou não do fato gerador (constituição em definitivo do crédito tributário), para que após o trânsito em julgado desta decisão possa ser ajuizada ação penal.

Enquanto pendente discussão na esfera administrativa, a obrigação é incerta, inexigível e carente de liquidez, vez que não há certeza quanto à sua existência. Esta certeza somente virá ao final do procedimento administrativo, quando a decisão nele proferida constituirá em definitivo o crédito tributário, ou reconhecerá sua inexistência.

Resulta incongruente o desencadeamento da ação penal sem que, antes, esteja ultimado o processo administrativo fiscal, já que é a decisão nele proferida que trará o valor certo, líquido e exigível da obrigação tributária, até mesmo para que o tipo penal consubstanciado na supressão ou redução do tributo reste caracterizado. Desta sorte, não há com se admitir, sequer vislumbrar, a possibilidade de condenação de uma pessoa, sem que antes tenha sido constituído em definitivo o crédito tributário correspondente.

Se não há crédito constituído em definitivo, então não há plausibilidade em se falar na ocorrência de crime contra a ordem tributária. A existência de crédito é pressuposto para que exista justa causa para tanto, pois se não há crédito então não há tributo devido e se não há tributo devido, então nenhum tributo foi reduzido ou suprimido. Ademais, conforme demonstrado, vige em nosso ordenamento jurídico o princípio da presunção de inocência, de modo que, até que se prove o contrário, o contribuinte será considerado inocente, para todos os efeitos legais.

Importante também mencionar que caso o contribuinte opte por discutir seu direito na esfera administrativa, fica suspensa a exigibilidade do suposto crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso III do Código Tributário Nacional.³ E, deste modo, como poderíamos imputar a este mesmo sujeito a prática de um crime contra a ordem tributária, se nem mesmo o crédito está sendo exigido por inexistir uma decisão definitiva sobre sua existência?

Nesta linha de raciocínio, nada mais coerente e justo do que se aguardar a constituição em definitivo do crédito tributário para eventual ajuizamento de ação penal. Parece-me, inclusive, que a constituição em definitivo do crédito tributário constitui-se como verdadeira causa objetiva de punibilidade para o exercício da ação penal, conforme será demonstrado a seguir.

3 Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: [...] III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

4. O ART. 83 DA LEI Nº 9.430/96: CONDIÇÃO OBJETIVA DE PUNIBILIDADE OU CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE?

Com a publicação da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, surgiu muita polêmica acerca da correta interpretação e alcance de seu artigo 83, que exigiu “decisão final na esfera administrativa para que seja encaminhada representação fiscal ao Ministério Público”. Surgiram então duas correntes: a primeira delas, entendendo que o prévio exaurimento da via administrativa constituía condição objetiva de punibilidade, e uma segunda corrente, sustentando tratar-se de condição de procedibilidade para o ajuizamento da ação penal, vez que sem o término do procedimento administrativo não haveria justa causa para o ajuizamento de uma ação penal.⁴

O tema é, sem dúvidas, interessantíssimo do ponto de vista doutrinário e permite uma discussão rica e completa, sobretudo por abranger não apenas a aplicação da norma penal tributária, mas também de norma processual e constitucional.

Vale mencionar que os crimes contra a ordem tributária estão previstos, como já vimos, nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Por opção metodológica, analisarei neste estudo, apenas o 1º da referida lei, muito embora as conclusões aqui obtidas possam ser aplicadas a todos os crimes contra a ordem tributária.

Pois bem. Os crimes tipificados no artigo 1º da Lei nº 8.137/90 são essencialmente crimes materiais ou de resultado, razão pela qual necessitam da comprovação da efetiva supressão ou redução do tributo para sua consumação. Esta comprovação será fornecida justamente pela decisão final proferida ao término do procedimento administrativo, até mesmo porque a decisão poderá dizer que o tributo não é devido, ou que o fato gerador não ocorreu, hipóteses em que sequer haveria que se falar em infração à ordem tributária, vez que nem mesmo o objeto da conduta existiria. Ademais, não podemos nos esquecer de que, nos termos do artigo 151, inciso III do Código Tributário Nacional, a discussão na esfera administrativa é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o que, por si só, já impossibilitaria a constituição em definitivo do crédito tributário.

Nesta linha de raciocínio, defendo ser imprescindível aguardar o término do processo administrativo, pois é justamente com a decisão nele proferida que será possível obter a materialidade delitiva de eventual crime contra a ordem tributária. É o processo administrativo tributário que dirá se o tributo é devido ou não, determinando ainda o *quantum debeat*, trazendo sua exigibilidade e definitividade. Antes disso, o fato será juridicamente irrelevante e inexistente. (CARVALHO, 2009, p.221).

Há casos nos quais o legislador, embora considerando estruturalmente perfeito um crime, faz depender a punibilidade do fato delituoso da verificação de um ulterior evento, a que chama de *condição objetiva de punibilidade*. A respeito do tema, Heleno Claudio Fragoso (2006, p.224-225) assim assevera:

[...] Não existe crime antes que a condição objetiva de punibilidade se verifique. Antes da condição, portanto, não há crime condicional ou condicionado, nem crime de punição condicionada, mas fato irrelevante para o Direito Penal. Tal fato somente se torna punível, ou seja, somente adquire significação para o Direito Penal, no momento em que se verifica a condição objetiva de punibilidade. (grifamos)

⁴ No sentido de condição objetiva de punibilidade: Barandier (1997). No sentido de condição de procedibilidade: Toron (1997).

O Supremo Tribunal Federal sustentou, ao julgar o HC nº 81.611-8, que a decisão proferida ao término do processo administrativo representa uma condição objetiva de punibilidade, pois somente a partir dela se poderá falar que a conduta praticada pelo sujeito passivo foi típica e que o crime efetivamente se consumou.⁵ Esse é também o meu entendimento. Qualquer espécie de ação penal ajuizada antes do término do processo administrativo será prematura, abusiva e desprovida de justa causa. Vejamos a justificativa.

Dispõe o §1º do artigo 113 do Código Tributário Nacional⁶ que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador. Uma vez ocorrida a hipótese abstratamente descrita na norma tributária, haverá a incidência da norma de forma individual e concreta, criando a relação jurídico tributária entre o Fisco e o contribuinte, dando origem, assim, ao que se chama de *obrigação tributária*, que não é, nesse momento, exigível. Isso tudo porque dispõe o *caput* do artigo 142 do mesmo diploma legal⁷ que o lançamento, ato privativo da autoridade administrativa, é que constitui o crédito tributário, o que significa dizer que somente após o lançamento a obrigação tributária se torna certa, líquida e exigível no mundo jurídico.

Hugo de Brito Machado (2005, p. 35) assim se posiciona acerca do lançamento tributário:

Lançamento Tributário, portanto, é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível. Esta é a definição de lançamento, contida no art. 142 do Código Tributário Nacional, com alterações decorrentes da interpretação sistemática da referida norma, como acima demonstrado.

Paulo de Barros Carvalho (2009, p.426) também define o conceito de lançamento:

Lançamento tributário é um ato jurídico administrativo, da categoria do simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u'a norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, e determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço temporais em que o crédito há de ser exigido.

5 EMENTA: I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. 3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo. (STF. HC 81611, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2003, DJ 13-05-2005 PP-00006 EMENT VOL-02191-1 PP-00084).

6 Art. 113. [...] “§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”

7 Art. 142. “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Ao comentar o artigo 142 do Código Tributário Nacional, que trata acerca do ato administrativo do lançamento, Américo Masset Lacombe (1977, p.100) assim se posiciona:

O presente artigo nos fornece uma definição legal de lançamento e resolve o problema da sua natureza. Pela combinação do 'caput' do artigo com o seu parágrafo único temos que o lançamento é um procedimento administrativo, decorrente de atividade vinculada da autoridade fazendária, tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Alberto Pinheiro Xavier (1997, p.64) afirma ser o lançamento tributário "o ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação tributária e na sua conseqüente exigência."

Verifica-se, portanto, que o lançamento formaliza a ocorrência de um fato, tornando-o existente no universo. Em decorrência do lançamento, constitui-se em definitivo o crédito tributário, momento a partir do qual é possível dizer se determinado tributo é devido ou não.

Partindo-se desta premissa, conclui-se que sem a constituição em definitivo do crédito tributário inexistente campo para a incidência da norma jurídica penal tributária.

Isto tudo porque a aplicação do Direito Penal Tributário depende da prática de uma infração tributária, no caso, uma supressão ou redução de tributo. Se essa infração não ocorrer, então não haverá espaço para aplicação da norma penal tributária. Para que se tenha campo para incidência desta norma é preciso, antes de tudo, estar diante de uma situação em que seja devido um tributo e que este tributo não tenha sido pago, ou o pagamento tenha ocorrido a menor. Somente neste cenário poderão ser aplicadas as normas penais tributárias. E, para isso, é imprescindível o exaurimento da via administrativa, pois somente ao final da discussão administrativa será proferida decisão no sentido de declarar a existência ou não do crédito tributário. É preciso deixar que o processo administrativo tributário chegue ao seu término, que é, inclusive, um direito assegurado ao contribuinte. O processo administrativo tem que findar para o judicial se iniciar. É uma coisa lógica. Admitir-se o ajuizamento de ação penal antes do encerramento da via administrativa impõe desrespeito às garantias constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa, além de trazer enorme segurança jurídica ao sistema.

Antes da ocorrência do lançamento, não há, portanto, suporte para a incidência da norma penal tributária, não podendo ser ajuizada ação penal por ausência de justa causa.⁸

Neste mesmo sentido também se manifestou o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Petição 3.593-QO/SP, de relatoria do Ministro Celso de Mello, nos seguintes termos:

EMENTA: "NOTITIA CRIMINIS" - PREMATURA INSTAURAÇÃO DE INVESTIGAÇÃO PENAL POR CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - IMPOSSIBILIDADE - AUSÊNCIA DE TÍPICIDADE PENAL - CRÉDITO TRIBUTÁRIO AINDA NÃO CONSTITUÍDO DEFINITIVAMENTE - PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL AINDA EM CURSO - RECONHECIMENTO DA CONFIGURAÇÃO DE CONDUTA TÍPICA SOMENTE POSSÍVEL APÓS A DEFINITIVA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - INVIABILIDADE DA INSTAURAÇÃO DA PERSECUÇÃO PENAL, MESMO EM SEDE DE INQUÉRITO POLICIAL, ENQUANTO À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO SE REVESTIR DE DEFINITIVIDADE - AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A "PERSECUTIO CRIMINIS", SE INSTAURADO INQUÉRITO PO-

8 Nesse sentido: TRF-1 - ACR 17713020044013000. Rel. Desembargadora Federal Monica Sifuentes. j. em 28.10.2014 – DJe em 07.11.2014; STF - HC 122755. Rel. Ministro Luiz Fux. Primeira Turma, j. em 19.08.2014 – DJe em 04.09.2014; STJ - REsp 1100959. Rel. Ministro Jorge Mussi. Quinta Turma. j. em 20.10.2011 – DJe em 27.10.2011; TJ-PI - ACR 201100010066549. Rel. Desembargador Sebastião Ribeiro Martins. j. em 29.05.2012 – DJe em 11.06.2012.

LICIAL OU AJUIZADA AÇÃO PENAL ANTES DE ENCERRADO, EM CARÁTER DEFINITIVO, O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL - OCORRÊNCIA, EM TAL SITUAÇÃO, DE INJUSTO CONSTRANGIMENTO, PORQUE DESTITUÍDA DE TIPICIDADE PENAL A CONDUTA OBJETO DE INVESTIGAÇÃO PELO PODER PÚBLICO - CONSEQÜENTE IMPOSSIBILIDADE DE PROSSEGUIMENTO DOS ATOS PERSECUTÓRIOS - INVALIDAÇÃO, DESDE A ORIGEM, POR AUSÊNCIA DE FATO TÍPICO, DO PROCEDIMENTO DE PERSECUÇÃO PENAL - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - QUESTÃO DE ORDEM QUE SE RESOLVE PELA CONCESSÃO, DE OFÍCIO, DE "HABEAS CORPUS". - Enquanto o crédito tributário não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90. É que, até então, não havendo sido ainda reconhecida a exigibilidade do crédito tributário ("an debeatur") e determinado o respectivo valor ("quantum debeatur"), estar-se-á diante de conduta absolutamente desvestida de tipicidade penal. - A instauração de persecução penal, desse modo, nos crimes contra a ordem tributária definidos no art. 1º da Lei nº 8.137/90 somente se legitimará, mesmo em sede de investigação policial, após a definitiva constituição do crédito tributário, pois, antes que tal ocorra, o comportamento do agente será penalmente irrelevante, porque manifestamente atípico. Precedentes. - Conseqüente impossibilidade de se ordenar o mero sobrestamento dos atos de investigação, para que se aguarde a ulterior e definitiva constituição do crédito tributário. Não-acolhimento, no ponto, da proposta formulada pelo Ministério Público Federal. - Se o Ministério Público, no entanto, independentemente da "representação fiscal para fins penais" a que se refere o art. 83 da Lei nº 9.430/96, dispuser, por outros meios, de elementos que lhe permitam comprovar a definitividade da constituição do crédito tributário, poderá, então, de modo legítimo, fazer instaurar os pertinentes atos de persecução penal por delitos contra a ordem tributária. - A questão do início da prescrição penal nos delitos contra a ordem tributária. Precedentes. (Pet 3593 QO, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, STF, Tribunal Pleno, julgado em 02/02/2007, DJ 02-03-2007 PP-00028 EMENT VOL-02266-02 PP-00435 RTJ VOL-00201-02 PP-00534 RT v. 96, n. 863, 2007, p. 493-499 LEXSTF v. 29, n. 340, 2007, p. 510-523 RDDT n. 140, 2007, p. 205-206) (grifamos)

Também podemos citar como precedente o *Habeas Corpus* nº 86.032, julgado pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, que restou assim ementado:

EMENTA: "HABEAS CORPUS" - DELITO CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - SONEGAÇÃO FISCAL - PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO AINDA EM CURSO - AJUIZAMENTO PREMATURO, PELO MINISTÉRIO PÚBLICO, DA AÇÃO PENAL - IMPOSSIBILIDADE - AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A VÁLIDA INSTAURAÇÃO DA "PERSECUTIO CRIMINIS" - INVALIDAÇÃO DO PROCESSO PENAL DE CONHECIMENTO, DESDE O OFERECIMENTO DA DENÚNCIA, INCLUSIVE - CRIME DE QUADRILHA - PRESCRIÇÃO PENAL DA PRETENSÃO PUNITIVA DO ESTADO RECONHECIDA PELA PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA - CONFIGURAÇÃO - DECLARAÇÃO DE EXTINÇÃO, QUANTO A TAL CRIME, DA PUNIBILIDADE DOS PACIENTES - PEDIDO DEFERIDO. - *Tratando-se dos delitos contra a ordem tributária, tipificados no art. 1º da Lei nº 8.137/90, a instauração da concernente persecução penal depende da existência de decisão definitiva, proferida em sede de procedimento administrativo, na qual se haja reconhecido a exigibilidade do crédito tributário ("an debeatur"), além de definido o respectivo valor ("quantum debeatur"), sob pena de, em inexistindo essa condição objetiva de punibilidade, não se legitimar, por ausência de tipicidade penal, a válida formulação de denúncia pelo Ministério Público. Precedentes. - Enquanto não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, o crédito tributário, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90. Em conseqüência, e por ainda não se achar configurada a própria criminalidade da conduta do agente, sequer é lícito cogitar-se da fluência da prescrição penal, que somente se iniciará com a consumação do delito (CP, art. 111, I). Precedentes. (HC 86032, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 04/09/2007, DJe-107 DIVULG 12-06-2008 PUBLIC 13-06-2008 EMENT VOL-02323-02 PP-00360 RTJ VOL-00205-01 PP-00231) (grifamos)*

Nesta mesma linha de raciocínio também decidiu o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o *Habeas Corpus* nº 81.611-8, proferindo decisão no sentido de que para o ajuizamento de ação penal nos crimes contra a ordem tributária é necessário o encerramento do processo administrativo fiscal. A Corte foi além, e exigiu ainda o trânsito em julgado da decisão administrativa, com o que concordo, independentemente da questão ser levada ao judiciário ou não. Uma vez constituída em definitivo na esfera administrativa, esta decisão se reveste da certeza objetiva necessária que servirá de respaldo para o ajuizamento da ação penal.

Vejam, a seguir, o posicionamento do Egrégio Supremo Tribunal Federal, sustentado em sede de julgamento do citado *Habeas Corpus* nº 81.611-8.

5. O ATUAL POSICIONAMENTO DO STF (HC 81.611-8)

Ao julgar o *Habeas Corpus* nº 81.611-8, o Supremo Tribunal Federal sedimentou seu entendimento no sentido de que somente após o trânsito em julgado da decisão proferida na esfera administrativa, momento em que ocorre a constituição em definitivo do crédito tributário, surge a chamada justa causa para o ajuizamento de ação penal nos crimes contra a ordem tributária. A decisão restou assim ementada:

EMENTA: I. *Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo.*

1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), *falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo.*

2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal.

3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo. (HC 81611, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2003, DJ 13-05-2005 PP-00006 EMENT VOL-02191-1 PP-00084) (grifamos)

Ao manifestar seu entendimento, o relator do caso, Ministro Sepúlveda Pertence, afastou toda a discussão que se criou sobre a autonomia e independência funcional das esferas administrativa e judicial, sustentando que o artigo 83 da Lei nº 9.430/96 apenas *“fixa o momento – a decisão final do processo administrativo tributário – a partir do qual se faz obrigatória para a autoridade fiscal a remessa da notitia criminis ao Ministério Público”*. Entendeu o Ministro relator que referido dispositivo legal não limita a atuação do Ministério Público, ou condiciona a independência e harmonia das esferas administrativa e judicial. Para o Ministro, a aplicação da referida norma está voltada única e exclusivamente aos órgãos administrativos fiscais, determinando que ao final do processo administrativo tributário estas autoridades devem encaminhar ao Ministério Público a representação fiscal contendo as informações necessárias para o respectivo ajuizamento de ação penal, para impedir que dele se sonquem informações que, necessariamente, levariam à propositura de ação penal nos crimes contra a ordem tributária.

Superada esta questão, o relator do caso buscou definir o momento em que surge a justa causa

para o ajuizamento de ação penal nos crimes contra a ordem tributária. Para tanto, analisou os tipos penais previstos na Lei nº 8.137/90, comparando-os com as condutas descritas na Lei nº 4.729/64, que cuidava dos crimes de sonegação fiscal. A comparação é de todo útil, já que a Lei nº 4.729/64 cuidava de crimes de mera conduta, que uma vez praticadas já estavam consumadas, independentemente da efetiva lesão ao erário. O Ministro Sepúlveda Pertence demonstrou que ao contrário da Lei nº 4.729/64, as condutas previstas na Lei nº 8.137/90, notadamente em seu artigo 1º, são tipos penais de resultado, ou seja, crimes que para sua consumação necessitam da comprovação do resultado naturalístico supressão ou redução do tributo. E, conforme demonstrado, somente com o término do processo administrativo fiscal é que haverá a constituição em definitivo do crédito tributário, momento em que será possível dizer se o tributo é devido ou não e, conseqüentemente, se houve ou não supressão ou redução do tributo.

O lançamento tributário tem a função de individualizar a ocorrência do fato gerador, tanto em relação à sua existência, quanto em relação ao conteúdo da obrigação tributária, trazendo a certeza objetiva necessária para aplicação da norma tributária. Antes da confirmação do lançamento não há débito, nem obrigação individualizada e concreta. Somente com a confirmação deste lançamento, que ocorrerá por meio da decisão administrativa a ser proferida, é que será possível dizer se houve de fato a supressão ou redução do tributo para fins penais, pois se o tributo não for constituído, então ele não é devido e assim, não há que se falar em sua supressão ou redução. De tudo resulta que enquanto pendente o procedimento administrativo, ainda há incerteza objetiva quanto à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Admitir-se o oferecimento de denúncia pelo Ministério Público por crime contra a ordem tributária antes da definitividade do lançamento representa ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa, bem assim, traz enorme insegurança jurídica ao nosso ordenamento jurídico, na medida em que o sujeito passivo de uma (suposta) obrigação tributária não pode ser condenado, sequer ter uma persecução penal iniciada contra si, sem que o crédito tributário tenha se constituído em definitivo. O que se busca com o encerramento da discussão administrativa é a certeza acerca da existência do tributo, tendo em vista que este constitui elemento normativo do tipo penal, essencial para a configuração de crime contra a ordem tributária. Neste sentido, citamos trecho do voto do Ministro Cezar Peluso, proferido no julgamento do *Habeas Corpus* nº 81611-8:

[...] De modo que, sendo tributo elemento normativo do tipo penal, este só se configura quando se configure a existência de tributo devido, ou, noutras palavras, a existência de obrigação jurídico-tributária exigível. No ordenamento jurídico brasileiro, a definição desse elemento normativo do tipo não depende de juízo penal, porque, dispõe o Código Tributário, é competência privativa da autoridade administrativa defini-lo. Ora - e aqui me parece o cerne da argumentação do eminente Relator -, não tenho nenhuma dúvida de que só se caracteriza a existência de obrigação jurídico-tributária exigível, quando se dê, conforme diz Sua Excelência, a chamada preclusão administrativa, ou, nos termos no Código Tributário, quando sobrevenha cunho definitivo ao lançamento. [...]

E isso significa e demonstra, a mim me parece que de maneira irresponsável, que o lançamento tem natureza predominantemente constitutiva da obrigação exigível: *sem o lançamento, não se tem obrigação tributária exigível. [...]*

Retomando o raciocínio, o tipo penal só estará plenamente integrado e perfeito à data em que surge, no mundo jurídico, tributo devido, ou obrigação tributária exigível. Antes disso, não está configurado o tipo penal, e, não o estando, evidentemente não se pode instaurar por conta dele, à falta de justa causa, nenhuma ação penal. (grifamos)

Nada obstante, da leitura do acórdão proferido também verificamos que há uma preocupação em garantir ao indivíduo o exercício do contraditório e da ampla defesa, permitindo que caso o sujeito passivo da suposta obrigação tributária discorde quanto aos seus termos, possa promover a competente discussão na esfera administrativa, pois ela é a via correta para estes

questionamentos, antes que a obrigação (e seu respectivo crédito) se torne constituída em definitivo por meio do lançamento.

Assim, a norma jurídica penal tributária somente tem sua hipótese de incidência configurada com a constituição em definitivo do crédito tributário. Antes disso, não há suporte fático para sua incidência, faltando, portanto, justa causa para a ação penal. O Ministro Sepúlveda Pertence assim se manifestou quanto à necessidade de que a constituição do crédito tributário seja definitiva, irreversível e imodificável:

[...] Malgrado surja a obrigação tributária do fato gerador (art. 113, §1º), o crédito tributário só é constituído pelo lançamento – susceptível de revisão, porém, mediante ‘impugnação do sujeito passivo’ (art. 145, III), manifestada a qual, só ao termo do procedimento ou processo administrativo se terá por definida a existência e conteúdo da relação jurídico-tributária, pondo fim à ‘incerteza objetiva, resultante da simples potencialidade de uma contestação’. *De tudo resulta que, enquanto pendente o processo administrativo, essa incerteza objetiva sobre a existência e o conteúdo da obrigação permanecerá.* Ora – dadas, de um lado, a competência privativa da administração fiscal para constituir o crédito tributário e, de outro, que o crime definido no art. 1º da Lei 8137 pressupõe a existência de tributos – receitas, do crédito tributário – que, mediante uma das condutas prescritas, o agente antes houvesse logrado ‘suprimir ou reduzir’ – não se pode afirmar, sequer para a denúncia, a coerência desse pressuposto, enquanto a respeito, não opere, pelo menos, o efeito preclusivo da decisão final do processo administrativo. (grifamos)

Verifica-se que para o Supremo Tribunal Federal, somente há justa causa para o ajuizamento de ação penal nos crimes contra a ordem tributária quando ocorrer a constituição em definitivo do crédito tributário, sendo essencial e imprescindível aguardar-se o prévio exaurimento da via administrativa antes do ajuizamento de ação penal nos crimes contra a ordem tributária.

Por fim, vale mencionar que em 11.12.2009 foi publicada no Diário Oficial da União a Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal nº 24, resultado da proposta de Súmula Vinculante decorrente do julgamento do *Habeas Corpus* nº 81.611-8. Referida súmula restou assim ementada: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.”

Por meio desta súmula a Corte buscou encerrar em definitivo qualquer dúvida que ainda tenha ficado quanto à necessidade da constituição em definitivo do crédito tributário pelo lançamento, nos crimes contra a ordem tributária, para que haja justa causa para o ajuizamento de ação penal.

Vê-se, pois, que o Supremo Tribunal Federal entende como inviável o ajuizamento de ação penal enquanto não for concluída a discussão administrativa, na medida em que será a decisão proferida na esfera administrativa que constituirá, de modo definitivo, o crédito tributário, atestando sua existência ou inexistência no sistema. Somente após essa decisão é que o Ministério Público terá elementos suficientes para o oferecimento de denúncia de crime contra a ordem tributária.

6. CONCLUSÃO

Com base em todos os fundamentos aqui apresentados, entendo ser fundamental aguardar-se o encerramento do procedimento administrativo tributário para o ajuizamento de ação penal nos crimes contra a ordem tributária.

Partindo do pressuposto de que a constituição em definitivo do crédito tributário representa uma condição objetiva de punibilidade nesta modalidade de crimes, e que referida condição apenas se torna possível e concreta com o encerramento do processo administrativo tributário e com o conseqüente trânsito em julgado da decisão nele proferida, buscou-se demonstrar a necessidade de aguardar o encerramento da discussão na esfera administrativa, antes do oferecimento de denúncia

nos crimes contra a ordem tributária.

A fim de demonstrar a consistência dos argumentos e razões aqui sustentados, foi apresentado o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, que ao julgar o *Habeas Corpus* nº 81.611-8 sedimentou seu entendimento sobre a questão, sustentando ser necessário aguardar-se o encerramento da discussão administrativa antes do ajuizamento de ação penal nos crimes contra a ordem tributária. Esta decisão representa o mais importante e atual precedente sobre o tema, e que serviu como base de todas as decisões que vem sendo tomadas por nossos Tribunais a respeito do assunto.

Conforme restou demonstrado, os crimes contra a ordem tributária exigem, para sua consumação, efetiva supressão ou redução do tributo. Daí dizer que são crimes materiais. E, para que se possa falar que um tributo foi suprimido ou reduzido é fundamental ter a certeza de sua existência e de sua exigibilidade, atributos estes que serão confirmados com a constituição em definitivo do crédito tributário. Sem essa certeza não poderá o Estado iniciar a ação penal, por lhe faltar justa causa para tanto.

Entende-se que a constituição em definitivo do crédito tributário constitui a justa causa para o exercício da ação penal, na medida em que revela a existência ou inexistência do crédito tributário (materialidade delitiva), e indica também se este crédito é exigível daquele determinado contribuinte (autoria delitiva). Enquanto não estiver encerrada a discussão administrativa haverá dúvidas sobre a existência do crédito tributário, de modo que não há elementos suficientes para oferecimento de denúncia criminal.

A decisão final proferida pela esfera administrativa constitui o crédito tributário por meio do que os tributaristas chamam de *lançamento tributário*. Ao perseguir contribuintes que não têm lançamento tributário definitivo o Estado está vendo crime onde não o há. E, ao assim agir, viola flagrantemente o princípio constitucional da presunção de inocência, conduta esta que deve ser coibida e vedada em nosso ordenamento jurídico. Ora, a Constituição Federal estabelece em seu artigo 5º, inciso LVII que “ninguém será considerado culpado até o trânsito julgado de sentença penal condenatória”. Com relação ao nosso tema de estudo, isso significa dizer que enquanto a Autoridade Administrativa não efetuar o lançamento, assegurando a existência efetiva do crédito tributário, bem como determinando seu *quantum debeatur*, não há suporte fático para assegurar se este tributo (cuja existência ainda é incerta) foi de fato reduzido ou suprimido, devendo o cidadão ser considerado inocente, de modo que não poderá o Ministério Público propor ação persecutória penal, a qual será indevida, podendo ser trancada por meio da impetração de *Habeas Corpus*, já que inexistirá justa causa para seu prosseguimento.⁹

O ajuizamento da ação penal antes do encerramento da discussão na esfera administrativa constitui rematado absurdo, principalmente porque se ambas as ações tramitarem ao mesmo tempo e em esferas distintas, há grandes chances de que sejam proferidas decisões conflitantes, o que traria enorme insegurança jurídica ao ordenamento jurídico.

Como é cediço, é facultado ao contribuinte discutir, administrativamente, uma autuação do Fisco. O fato de o Fisco ter lavrado uma autuação fiscal não significa necessariamente que este crédito seja devido, que tenha de fato ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, ou que se esteja diante de uma infração tributária. Pode haver erros materiais ou mesmo formais que desconstituam a relação

9 Neste sentido e visando encerrar a discussão, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 24, resultado da Proposta de Súmula Vinculante nº 29, nos seguintes termos: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.” DJe nº 30/2010 – Aprovada pelo Tribunal Pleno em Sessão Plenária de 02/12/2009. Publicada no DJe nº 232, p. 1, em 11/12/2009. Publicada no DOU de 11/12/2009, p. 1.

jurídico tributária, o que por consequência acarretará na inexistência de justa causa para o exercício da ação penal, pois sem crédito tributário não há a presença do elemento normativo do tipo penal *tributo* para que restem configuradas as condutas descritas nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

É justamente por esta razão que é facultado ao contribuinte a discussão deste crédito tributário exigido pelo Fisco por meio de todos os instrumentos de defesa postos à sua disposição. Esta discussão administrativa dará ensejo à instauração de um processo administrativo tributário, por meio do qual o contribuinte demonstrará todas as razões de fato e de direito que entende cabíveis na defesa da autuação fiscal perpetrada. Ao final, será proferida uma decisão, que poderá manter ou não a autuação. E é esta decisão que trará a justa causa para o ajuizamento de eventual ação de crime contra a ordem tributária.

Desta forma, defendo que o encerramento da discussão administrativa representa uma condição objetiva de punibilidade. Não vislumbro a possibilidade de alguém ser processado criminalmente por infração à ordem econômica e tributária sem a certeza de que o tributo é devido, pois sem esta certeza não há como se afirmar que de fato ocorreu alguma das condutas descritas pelos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90. Admitir-se o contrário significa afronta e desrespeito ao princípio constitucional da presunção de inocência.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. *Clínica fiscal*. Salvador: Progresso, 1958.

BARANDIER, Antônio Carlos da Gama. Condição objetiva de punibilidade e crimes contra o sistema tributário. *Boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais*, nº 57, ago.1997.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* nº81.611, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julg. 10/12/2003, DJ 13/05/2005, p.6, Ement. Vol-02191-1, p.84.

CARRAZZA, Roque Antônio. O ICMS e o delito capitulado no art. 2º, inc. II, da Lei nº. 8137/90 – Problemas Conexos. *Revista de Direito Tributário*, v. 66. São Paulo: Malheiros, 1994.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Direito Penal Tributário: uma análise lógica, semântica e jurisprudencial*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes contra a Ordem Tributária*. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo, RT, 1977.

FRAGOSO, Heleno Claudio. *Lição de Direito Penal: a Nova Parte Geral*. Imprensa: Rio de Janeiro, Forense, 2006.

GOMES, Luiz Flavio. *Direito Penal Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

LACOMBE, Américo Masset. *Obrigação Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2005

Pimentel, Manoel Pedro. *Introdução ao estudo do direito penal tributário*. São Paulo: In: *Ciência Penal*, n. 2, 1974.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORON, Alberto Zacharias; TORIHARA, Edson Junji. Crimes tributários e condição de procedibilidade. *Boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais*, nº 51, fev. 1997.

XAVIER, Alberto Pinheiro. *Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. São Paulo: Forense, 1997.

Recebido em: 10/04/2016

Aprovado em: 30/08/2016