

PONTÍFICA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

PÓS-GRADUAÇÃO *LATU SENSU* EM DIREITO TRIBUTÁRIO

TANIA EMILY LAREDO CUENTAS

**PUC/SP – COGEAE
SÃO PAULO
2013**

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

PÓS-GRADUAÇÃO *LATU SENSU* EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como requisito para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, sob a orientação do Professor Doutor Luciano de Almeida Pereira.

**PUC/SP – COGEAE
SÃO PAULO
2013**

TANIA EMILY LAREDO CUENTAS

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

PÓS-GRADUAÇÃO *LATU SENSU* EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como requisito para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, sob a orientação do Professor Doutor Luciano de Almeida Pereira.

BANCA EXAMINADORA

DATA DE APROVAÇÃO:

“Dedico esta singela obra, aos meus pais Rene e Miriam, sem os quais não teria concretizado o meu sonho, e em especial a minha avó, que embora tenha partido, ainda mora nas minhas lembranças e no meu coração.”

“Agradeço a meus pais, pela constante preocupação e dedicação na minha formação moral e profissional, aos meus irmãos pelo apoio e amor incondicional, a tia Luci pela sua dedicação, aos meus amigos por todo o apoio despendido nos momentos difíceis.”

“El tiempo és demasiado lento para aquellos que esperan ... demasiado rapido para aquellos que temen ... demasiado largo para aquellos que sufren ... demasiado corto para aquellos que celebran ... pero para aquellos que aman, el tiempo és eterno.”

SINOPSE

Para a aplicação da Lei n.º 8.137/90, ou seja, para que se configure um ilícito penal, faz-se necessária a comprovação de um ilícito tributário. O presente estudo, portanto, inicialmente visa demonstrar que para a consumação dos crimes previstos no artigo 1º da Lei 8.137/90, é necessário que ocorra a supressão ou redução do tributo devido ao fisco. Assim, para se apurar se contribuinte causou a redução ou supressão através de conduta dolosa, mister se faz o procedimento administrativo, para se apurar o valor devido e constatar se houve a consumação do referido Crime. Visa analisar, ainda, o disposto no artigo 83 da Lei n.º 9.430/96, que trata da representação penal pelo Ministério Público, somente quando houver decisão final, na esfera administrativa, que permita tal procedimento, nos termos do artigo 1º da Lei n.º 8.137/90. Note-se que, não obstante a Súmula 609 do Supremo Tribunal Federal não oferecer óbice à representação penal do Ministério Público, a fim de apurar suposto ilícito penal, no curso do Processo Administrativo Fiscal, a Lei n.º 9.430/96, em seu artigo 83, determina o aguardo da decisão final administrativa, tendo em vista estar suspensa a exigibilidade do crédito tributário em tal período conforme disciplina o artigo 151 do Código Tributário Nacional. Por fim, o estudo analisa a extinção da punibilidade.

ABSTRACT

In order to apply the Federal Law n. 8.137/90, so that a criminal illicit can be configured, it's required to be proven that a taxation illicit has also occurred. The present study initially intends to show the consumption of the crimes described in the first article of the Law n. 8.137/90, which presume the suppression or the reduction of the taxes owed to the government taxation department. For that purpose, the Administration is required to issue an Administrative Lawsuit to find out if the suppression or the reduction of the amount owed to the Government in matter of taxes where caused by fraud, so that would be the reason to charge the taxpayer for tax crimes. Yet, the study goal is to analyse the article n. 83 of the Federal Law n. 9.430/96, regarding the necessity of a final judgement in administrative court before the state prosecutor to present a case in a criminal trial against the taxpayer, in the terms of the first article of the Federal Law n. 8.137/90. Despite the Summula 109 of the Federal Supreme Court, which doesn't create any objection to the previous to a criminal trial during the administrative judgment, the article n. 83 of the Federal Law n. 9.430/96 demands the final judgment by the administrative course. Nevertheless, the Nacional Taxation Code says that during a Administrative Trial, the tax in demand cannot be claimed, as the rights to do so are suspended until the final judgement.

Autorizo, exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese por meio físico e/ou digital.

Assinatura: _____ **Local e Data:** _____

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
CAPÍTULO I – NOÇÕES GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.....	11
1.1 Conceito de Direito Tributário.....	11
1.2 Definição de tributo.....	11
1.3 Obrigação Tributária.....	12
1.4 Fato Gerador da Obrigação Tributária.....	12
1.5 Crédito Tributário.....	13
CAPÍTULO II – EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	14
CAPÍTULO III – ARTIGO 1º DA LEI N.º 8.137/90.....	17
CAPÍTULO IV – PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.....	20
4.1 Encerramento do Processo Administrativo Fiscal.....	22
CAPÍTULO V – REPRESENTAÇÃO PENAL.....	24
CAPÍTULO VI – EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE.....	32
6.1 Parcelamento do Crédito Tributário.....	33
CONCLUSÃO.....	34
REFERÊNCIA BIBLIOGRAFIA.....	35

INTRODUÇÃO

Antes de iniciarmos a discussão sobre os crimes contra a ordem tributária, necessário se faz entendermos inicialmente o sistema tributário nacional, conceituando os seus principais institutos, quais sejam, tributo, obrigação tributária e o principal deles, o crédito tributário, haja vista que somente após a constituição definitiva do mesmo poderemos constatar se houve a consumação dos crimes contra a ordem tributária.

Posteriormente, analisaremos uma das questões mais preocupantes que afetam nos dias atuais a vida dos contribuintes em geral, tendo em vista a grande carga tributária a que são submetidos, os quais, como forma de diminuí-la acabam por sonegar os referidos tributos, incorrendo na prática dos crimes elencados no artigo 1º da Lei 8.137/90.

Contudo, para podermos discorrer sobre a representação penal e os diplomas que o disciplinam, é indispensável entendermos o processo administrativo fiscal, onde se verificará se há tributos devidos ou não pelo contribuinte, pois somente ao final deste é que ocorrerá a constituição definitiva do crédito tributário, e principalmente se houve a consumação dos crimes contra a ordem tributária.

Nesse sentido, é necessário discorrermos sobre a aplicabilidade do artigo 83 da Lei 9.430/96 e a denúncia oferecida pelo Ministério Público antes do término do Processo Administrativo Fiscal.

Ressalte-se ainda a divergência doutrinária, acerca da aplicabilidade do artigo 83 da Lei n.º 9.430/96, onde exige-se o término do processo administrativo para que o procedimento penal seja iniciado.

Assim, para melhor entendimento do assunto, se faz necessário tecer breves considerações acerca da evolução histórica dos crimes contra a ordem tributária, citar as condutas assim consideradas, as penas aplicáveis e quem deve responder pelos crimes contra a ordem tributária no âmbito das sociedades.

Ao final, serão debatidas as possibilidade de extinção da punibilidade dos referidos crimes através do pagamento e parcelamento do débito tributário de forma a elucidar principais lacunas e dúvidas pertinentes ao tema.

CAPÍTULO I – NOÇÕES GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

1.1 Conceito de Direito Tributário

Para que possamos entender os crimes contra a ordem tributária, mister se faz, que inicialmente entendamos o que é Direito tributário e seus elementos, pois somente assim, poderemos verificar qual o resultado que esse tipo de crime visa alcançar.

O Douto Hugo de Brito Machado, conceitua o Direito Tributário como sendo, “*o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder.*”¹

Ou seja, podemos dizer que direito tributário é aquele que regula as relações trazidas pelo sistema tributário, o qual hoje é disciplinado pelo Código Tributário Nacional em conjunto com a Constituição Federal.

Assim, temos que Direito Tributário é o ramo do direito que disciplina a relação jurídica entre a Fazenda Pública (fisco) e o contribuinte, no que tange à cobrança de tributos pelas pessoas políticas, quais sejam, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, em um determinado tempo e espaço, decorrentes do fato gerador que o contribuinte fez acontecer, dando ensejo a obrigação tributária.

1.2 Definição de tributo

A definição de tributo esta contida no artigo 3º do Código Tributário Nacional, *in verbis*: “*tributo é toda prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, ou não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”.²

Do referido artigo podemos extrair que, o pagamento do tributo independe da vontade do contribuinte, vez que, decorre da previsão legal de um fato da realidade que se e quando acontecido faz nascer a obrigação tributária.

¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª edição. São Paulo: Malheiros (2007), p. 78.

² CARRAZA, Roque Antonio; FRANCO, Vera Helena de Melo (organização). **Código Tributário Nacional, Código Comercial, Código Civil (excertos), Legislação Tributária Empresarial, Constituição Federal**. 10ª 1271430v1

1.3 Obrigação Tributária

Podemos definir a obrigação tributária como a relação jurídica entre duas pessoas, da qual cabe ao credor exigir a prestação desta ao devedor.

Ou seja, o devedor tem dever de prestar o objeto da obrigação e o credor tem o direito de exigir o referido objeto.

Aos dizeres do ilustre Professor Luciano Amaro, “*a obrigação tributária (lato sensu) nasce à vista de fato previamente descrito, cuja ocorrência tem a aptidão, dada por lei, de gerar aquela obrigação tributária, (...)*”.³

O Código Tributário Nacional no artigo 113⁴ divide a obrigação tributária em principal e acessória, onde a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo, que surge com a ocorrência do fato gerador.

Por sua vez, a obrigação acessória é aquela que não possui conteúdo pecuniário, pois objetiva dar meios à fiscalização tributária para apurar o recolhimento ou a falta de recolhimento de tributos a que o contribuinte esteja submetido, sendo que essa obrigação compreende em emitir documentos fiscais, de escriturar livros, de entregar declarações, entre outros.

Outrossim, para que ocorra a obrigação acessória não necessariamente tem que ter ocorrido a obrigação principal, bastando para tal que apenas exista a probabilidade da sua existência.

1.4 Fato Gerador da Obrigação Tributária

Reza o artigo 114 do Código Tributário Nacional que, o fato gerador da obrigação tributária principal é a situação descrita em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, ou seja, basta que o fato descrito em lei ocorra para que se tenha o surgimento do fato gerador da obrigação principal.

Já o fato gerador da obrigação acessória se encontra descrito no artigo 115 do

ED. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2008.

³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12ª edição, Saraiva. São Paulo: 2006.

⁴ “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 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.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. (...)”.

Código Tributário Nacional, sendo que esta pode ser qualquer situação que, na forma da legislação impõe ao contribuinte a abstenção ou prática de ato que não configure a obrigação principal

1.5 Crédito Tributário

Segundo os ensinamentos do ilustríssimo Hugo de Brito Machado, crédito tributário pode ser definido como:

“(...) o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito Ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)”⁵

A constituição do crédito tributário, compete privativamente a autoridade administrativa, que ocorre somente com o lançamento.

Ou seja, o lançamento é o procedimento administrativo de determinação do crédito tributário, nos termos do 142⁶ do Código Tributário Nacional.

Cumprido destacar que o crédito tributário, somente terá a sua constituição definitiva, com o fim do processo administrativo.

Assim, uma vez definidos os principais pontos do Direito Tributário que influenciam no entendimento do objeto do nosso estudo, poderemos agora com mais clareza entender os crimes contra a ordem tributária, como o faremos a seguir.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008 p. 199.

⁶ “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. (...)”

CAPÍTULO II – EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

O crime de sonegação fiscal foi inserido pela primeira vez no nosso ordenamento jurídico nacional, com a edição da Lei n.º 4.729, de 14 de julho de 1965, que o definiu no seu artigo 1º, nos seguintes termos:

Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.

Por sua vez o art. 2º⁷ do mesmo diploma legal em consonância com o artigo 138⁸ do Código Tributário Nacional dispunha que se ocorresse o recolhimento do tributo devido pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária antes de iniciada a ação fiscal, sua punibilidade estaria extinta.

Com a edição do Decreto-Lei n.º 157 de 10 de fevereiro de 1967⁹, a extinção da

⁷ “Art. 2. Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nessa lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.”

⁸ “Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo de fiscalização, relacionados com a infração.”

⁹ “Art. 18. Nos casos de que trata a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, também se extinguirá a punibilidade

punibilidade foi estendida para atingir também o pagamento efetuado após o início da ação fiscal. Cumpre destacar, ainda, que o mencionado Diploma também estendeu o benefício da extinção da punibilidade aos crimes de contrabando e descaminho.

Com a edição da Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990¹⁰ o rol dos crimes contra a ordem tributária é ampliado e passa a disciplinar em seu art. 14¹¹, a ocorrência da extinção da punibilidade pelo pagamento se realizado antes do recebimento da denúncia, permanecendo em vigor o artigo 5º da Lei 4.729/65, que deu nova redação ao artigo 334 do Código Penal, que trata dos crimes de contrabando ou descaminho¹².

A Lei n.º 8.137/90, especificamente no que tange a extinção da punibilidade ficou vigente por pouco tempo, pois no ano subsequente foi editada a Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991 que, em seu artigo 98, revogou expressamente o artigo 2º, da Lei n.º 4.729/65, bem como o artigo 14, da Lei n.º 8.137/90, assim, o pagamento não mais extinguiu punibilidade¹³.

Contudo, a edição da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, restabelece em nosso ordenamento jurídico por meio do seu artigo 34 a extinção da punibilidade por meio do pagamento, instituto em vigor até os dias atuais.

Estando, pois, em vigor no país norma que extingue a punibilidade através do pagamento do tributo ou contribuição social devidos, foi editada a Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabeleceu¹⁴ a necessidade de haver decisão final na esfera administrativa para o oferecimento da denúncia pelo Ministério Público.

dos crimes nela previstos se, mesmo iniciada a ação fiscal, o agente promover o recolhimento dos tributos e multas devidos, de acordo com as disposições do Decreto-lei nº 62, de 21 de novembro de 1966, ou deste Decreto-lei, ou, não estando julgado o respectivo processo depositar, nos prazos fixados, na repartição competente, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro, as importâncias nele consideradas devidas, para liquidação do débito após o julgamento da autoridade da primeira instância".

¹⁰ "Em nenhum momento a lei 8.137/90 refere-se à Lei 4.729/65, aos Decretos n.º 326/67 e 1004/71 e a outros textos criminalizantes, apenas cuidando de matéria disciplinada por esses diplomas legislativos, ora com textos sem alterações de sentido e ofertando apenas nova redação formal, ora com evidente alteração de conteúdo." (MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da Sanção Tributária**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 1998. pág. 119).

¹¹ Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórias, antes do recebimento da denúncia.

¹² A Lei n.º 6.910, de 27 de maio de 1981, que passou a não admitir a extinção da punibilidade, nos crimes de contrabando ou descaminho.

¹³ "Extinção da punibilidade exerce importante papel criminológico. Implica renúncia ao poder de punir, em homenagem a outra situação jurídica tida como relevante. (...) Em se transportando essa situação para os crimes tributários, o Estado preferiu receber o crédito a punir o agente do fato delituoso. A Lei 8.383/91 revogara a extinção da punibilidade, permitida que fora pela Lei 4.729/65 e Lei 8.137/1990. A Lei 9.249/95 reeditou-a, desde que pago o débito, antes do recebimento da denúncia (...) (STJ, RHC 5625/SC, Sexta-Turma, Ministro relator Luiz Vicente Cernichiaro, DJ 07/04/1997)

¹⁴ Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Logo, o sujeito que cometer uma das figuras delituosas estabelecidas nos artigos 1º e 2º da Lei n.º 8.137/90, poderá saldar o seu débito antes do oferecimento da denúncia e ver-se livre da qualquer condenação pelo crime cometido, sendo certo que referida denúncia somente poderá ser oferecida após o término do processo administrativo, o que se debaterá mais adiante em capítulo específico acerca das nuances que envolvem o tema.

CAPÍTULO III – ARTIGO 1º DA LEI N.º 8.137/90

Com a edição da Lei 8.137/90, tem-se a revogação do crime previsto no artigo 1º da Lei 4.729/65, passando a definir em seus artigos 1º e 2º os crimes tributários passíveis de serem praticados por particulares. No entanto, no presente estudo aprofundaremos nosso estudo apenas nos crimes elencados no artigo 1º da referida Lei.

Reza o artigo 1º da Lei n.º 8.137/90:

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; e,

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.

Do artigo acima, podemos extrair que a conduta reprimida do agente, e o núcleo do tipo penal definido é a **supressão¹⁵ ou redução¹⁶** do tributo devido ao Fisco.

Os crimes do artigo 1º da Lei n.º 8.137/90, consubstanciam-se em crimes materiais e de dano, vez que necessário se faz que ocorra a falta de pagamento ou pagamento a menor do tributo devido, e ainda para sua consumação é essencial que esteja presente a vontade de lesar o Fisco, ou seja o dolo, pelo contribuinte.

Nesse passo, José Alves Paulino na sua obra destaca¹⁷:

¹⁵ “Suprimir – cortar o todo, elidir, extinguir a própria obrigação tributária, principal ou acessória, no sentido de fazê-la desaparecer totalmente, mediante um dos atos ou condutas arroladas nos incisos I a V do artigo.” (MONTEIRO, Samuel. **Dos Crimes Fazendários**. 1. Ed. São Paulo: Hemus, 1998. pág.: 164).

¹⁶ “Reduzir – significa cortar em parte, elidir parcialmente, com emprego de um dos tipos descritos nos incisos. Não havendo reflexo no *quantum* do tributo ou contribuição, desaparece a figura do tipo penal em seu corpo ou parte elementar. Se o Tributo ou contribuição social for recolhido na íntegra, mesmo fora dos prazos, desaparece a elementar do tipo: supressão no recolhimento ou redução do mesmo.” (Ibidem, mesma página.)

¹⁷ PAULINO, José Alves. **Crimes contra a ordem tributária**: comentários à Lei n.º 8.137/90. Brasília: ed. Brasília Jurídica, 1999.

“O crime de sonegação fiscal é crime de resultado, não bastando para sua concretização a simples conduta descrita, há a necessidade de coexistirem a ação, o resultado e o fim.

A lei versa, sem dúvida, sobre crime de dano, crime material, eis que o resultado danoso se realiza posteriormente à conduta do agente, a qual se constitui simples meio.”(negritamos)

Ainda, nesse sentido vale trazer a baila o entendimento da Procuradora da República, Nadja Machado Botelho¹⁸:

“(…) os crimes tipificados no art. 1º da Lei 8.137/90 são indubitavelmente materiais ou de resultado¹⁹, eis que caracterizados pela redução ou supressão de tributos, mediante uma das fraudes listadas nos incisos I a V.”

Portanto, os crimes elencados no artigo 1º da Lei 8.137/90 são crimes materiais e de dano, sendo necessário para sua consumação a efetiva redução ou supressão tributo a ser recolhido.

Outrossim, o referido crime não admite tentativa, haja vista que para a sua ocorrência mister se faz o seu resultado.

Corroborando com o alegado são os ensinamentos do ilustre Mestre Guilherme de Souza Nucci²⁰;

“Tentativa: não é admissível em nenhuma hipótese prevista no art. 1º. Embora se trate de crime material, depende de um resultado naturalístico, consistente na efetiva supressão (total falta de recolhimento) ou redução (recolhimento parcial) de tributo, o que possibilitaria a visualização do iter criminis em vários atos. O Supremo Tribunal Federal considerou que se trata de delito condicionado. Antes do advento da condição objetiva de

¹⁸ BOTELHO, Nadja Machado. Crimes contra a ordem tributária: Constituição definitiva do crédito Tributário à inexigibilidade de conduta diversa. In: CAMPOS, Dejalma (coord). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 15 – 77 – novembro – dezembro de 2007. São Paulo: Revista dos Tribunais. p. 226.

¹⁹ “Crimes materiais são aqueles cuja consumação depende da ocorrência do resultado naturalístico previsto no tipo; ao contrario dos formais, que se consomem apenas pela prática da conduta descrita no tipo, ainda que o resultado nele mencionando não seja alcançado (o que representaria mero exaurimento do delito), ou dos crimes de mera conduta, que igualmente se consomem com a simples prática da ação ou omissão descrita no tipo penal, que, por isso, sequer descreve um resultado. Nem todos os autores, como se sabe, diferenciam os crimes formais dos de mera conduta, tratando-os muitas vezes como sinônimos, mas a diferenciação ora adotada é aceita majoritariamente pela doutrina nacional.” (Ibidem, mesma página)

²⁰ NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis Penais e Processuais Penais Comentadas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 3ª ed., 2008.

punibilidade (lançamento realizado pelo Fisco), não se aperfeiçoa o crime, bem como não ocorre prescrição, pois ainda não está consumado. Logo, tendo em vista que inexistente tentativa em crime condicionado, (...) há que se afastar essa situação quanto aos crimes contra a ordem tributária do art. 1º.”

Ainda, cumpre destacar que, “deixar de pagar tributo”, simples inadimplência, não é crime, configurando apenas ilícito tributário. Somente haverá crime contra a ordem tributária se com a intenção **dolosa de reduzir tributo devido, ou de anulá-lo**, o contribuinte ou responsável praticar ato ou omissão fraudulentas, falseando a verdade afim de deixar de recolher o tributo devido para os cofres da Fazenda Pública. O que se pune, no Direito penal, são antes ações ou omissões desonestas²¹.

Dessa forma, pode-se afirmar que o contribuinte que deixar de praticar condutas acessórias, como a não escrituração dos valores devidos, estará cometendo tão somente um ilícito tributário.

A objetividade jurídica atingida pela Lei n.º 8.137/90 é a sonegação de tributos, ou seja, ocultar o fato deixando de descrever ou mencionar nos casos em que a lei assim o exige.

Para a configuração do delito descrito no artigo 1º da Lei n.º 8.137/90, é inegável que o tributo deve ser revestido dos atributos de constitucionalidade e legalidade indispensáveis princípios basilares do direito tributário, razão pela qual na ausência de qualquer um desses princípios o delito inexistente.

Finalmente, no que se refere a consumação dos crimes previstos no artigo 1º da Lei 8.137/90, esta ocorrerá com a obtenção do resultado material, ou seja, com a obtenção da vantagem ilícita, decorrente da supressão ou da redução do tributo.

²¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p.123
1271430v1

CAPÍTULO IV – PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL²²

O Processo Administrativo Fiscal, segue princípios constitucionais, como o devido processo legal, princípio da verdade material, contraditório, e a ampla defesa, para apuração de irregularidades nas esferas federal, estadual e municipal.

O Processo Administrativo é regulado pelas normas do Decreto n.º 70.235 de 6 de março de 1972 e subsidiariamente pelas normas da Lei n.º 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

O processo administrativo é precedido pela ação fiscal, que tem início com o a lavratura de um “Termo de início de Fiscalização”.

Cumprido destacar que com o início da ação fiscal, exclui-se a possibilidade de denúncia espontânea pelo contribuinte descrita no artigo 138 do Código Tributário Nacional²³, e a autoridade administrativa terá um prazo de 60 dias, prorrogável por igual período para lavrar o termo de encerramento de fiscalização, que deverá ser acompanhado de um Auto de Infração nos casos em que for constatada infração à legislação tributária.

Segundo os ensinamentos do Douto professor Hugo de Brito Machado:

“Denomina-se auto de infração o documento no qual o agente da autoridade da Administração tributária narra a infração ou as infrações da legislação tributária atribuídas por ele ao sujeito passivo da obrigação tributária, no período abrangido pela ação fiscal”²⁴

Lavrado o Auto de Infração, que deve conter os requisitos elencados no artigo 142 do código Tributário Nacional, o agente da Administração Pública deverá cientificar o contribuinte autuado, e este por sua vez pode permanecer inerte – e se sujeitar à cobrança judicial do crédito tributário lançado –, recolher o valor apurado ou apresentar Impugnação administrativa no prazo de 30 dias.

A apresentação da Impugnação da início ao Processo Administrativo Fiscal, que como já dito anteriormente, deverá ser feita dentro de 30 dias contados da ciência da

²² “Como geralmente acontece com as palavras ou expressões utilizadas na linguagem jurídica processo administrativo fiscal pode ser usado em sentido estrito e em sentido amplo, em sentido amplo tal expressão designa o conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento, pela autoridade competente, de uma situação jurídica pertinente à relação fisco-contribuinte. Em sentido estrito, a expressão processo administrativo fiscal designa a espécie de processo administrativo destinada à determinação e exigência do crédito tributário.” (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros. pág.: 465.) (2008)

²³ “Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.”

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Ob. Cit.

autuação²⁵.

É através da Impugnação que o sujeito passivo apresentará os motivos de fato e de direito que devem ilidir a autuação e a cobrança do suposto crédito, devendo mencionar ainda as provas que pretende produzir.

Uma vez apresentada a Impugnação administrativa, ocorre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso III do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
(...)
III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

Após a apresentação da Impugnação nos termos do artigo 15²⁶ do Decreto 70235/72 serão realizadas as diligências ou perícias, requeridas pelo Impugnante ou determinadas de ofício pela Autoridade Julgadora, bem como, se forem verificadas “incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência, será lavrado novo auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo”²⁷ o prazo para apresentar nova defesa.

Julgada a Impugnação²⁸ e tendo resolvido por improcedente o lançamento, encerra-se o processo administrativo – ressalvado o duplo grau de jurisdição (Recurso de Ofício) obrigatório para os casos de exoneração superior a um valor preestabelecido²⁹ –;

²⁵ “Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.”

²⁶ “IRPJ – Nulidade de decisão. Nula a decisão da autoridade julgadora singular que, atuando como autoridade preparadora, não se pronuncia sobre pedido de diligência do sujeito passivo, constante da peça impugnatória, por preterição do direito de defesa” (Conselho de Contribuintes, 3º Câmara – Acórdão n.º 103-04.557, DOU 18/03/83)

²⁷ Disposição estabelecida no § 3º do art. 18, do Decreto n.º 70.235/72.

²⁸ Dispõe o art. 25 do Decreto n.º 70.235/72:

“O julgamento do processo compete:

I – em Primeira instância:

- a) aos Delegados da Receita Federal, titulares de delegacias especializadas nas atividades concernentes a julgamento de processos, quanto aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.
- b) Às autoridades mencionadas na legislação de cada um dos demais tributos ou, na falta dessa indicação, aos chefes de projeção regional ou local da entidade que administra o tributo, conforme for por ela estabelecido.” (...)

²⁹ Portaria MF nº 333, de 11/12/1997:

Art. 1.º - Os Delegados de Julgamento da Receita Federal recorrerão de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais).

Parágrafo único. Na hipótese de quantia lançada em UFIR, será convertida em real na data da decisão, para fins 1271430v1

sendo julgado procedente o lançamento, o contribuinte poderá interpor Recurso Voluntário, dentro do prazo de 30 dias, contados da ciência da decisão.

O julgamento do Recurso Voluntário e/ou do Recurso de Ofício compete a um dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, sendo sua decisão ainda sujeita à apresentação de Recurso Especial de Divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 dias contados da ciência da decisão.

O Recurso Especial de Divergência poderá ser interposto pelo Contribuinte ou pelo Procurador da Fazenda Nacional, sendo que, para o primeiro, somente é cabível se houver divergência entre o entendimento exposto na decisão recorrida e o de outra Câmara dos Conselhos de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais³⁰.

4.1 Encerramento do Processo Administrativo Fiscal

Dispõe o art. 42 do Decreto n.º 70.235/72:

“Art. 42. São definitivas as decisões :

I – de Primeira Instância, esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II – de Segunda Instância, de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III – de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de Primeira Instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.”

O Código Tributário Nacional no inciso IX do artigo 156, aponta como uma das causas de extinção do crédito tributário a decisão administrativa irreformável, *in verbis*:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

de verificação do valor a que alude o "caput" deste artigo. (grifou-se)

³⁰ Decreto 83.304/79 “Art. 5º. Caberá recurso especial:

I – da decisão não unânime de Câmara de Conselho de Contribuintes, quando for contrária à lei ou à evidência a prova;

II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º No caso do item I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional.

§ 2º O recurso especial será interposto no prazo de 15 (quinze) dias, contados da ciência da decisão.”

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

Cumprido destacar, que o pagamento do crédito tributário, a qualquer tempo, pelo sujeito passivo da relação tributária, inclusive com abatimento da multa se o fizer antes do julgamento de segunda instância, extinguirá o referido crédito, bem como a punibilidade.

Os momentos aqui relacionados são importantes para a visualização da ocorrência do lançamento definitivo do crédito tributário, bem como para a importância que a existência deste tem para com o processo penal que apurará a ocorrência de crimes contra a ordem tributária³¹.

Não podemos deixar de considerar que, em qualquer das instâncias administrativas poderá ser o contribuinte exonerado do valor exigido, de forma que a administração terá como visto, três possibilidades de dizer que sujeito passivo não está em débito com os cofres públicos.

Assim, só podemos considerar como constituído definitivamente o crédito tributário, com o fim do processo administrativo, tendo em vista que antes da sua conclusão o referido crédito poderá ser excluído a qualquer momento, seja, pelo pagamento por parte do contribuinte ou por ter entendido a Administração Pública como indevida a cobrança.

³¹ "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 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 1271430v1

CAPÍTULO V – REPRESENTAÇÃO PENAL

Destaque-se que a Súmula 609³² do Supremo Tribunal Federal, estabelecia que a denúncia que dará início a ação penal nos crimes contra a ordem tributária não está condicionada a nenhuma condição prévia de procedibilidade.

Ou seja, segundo a referida Súmula não haveria necessidade de se aguardar o fim do procedimento administrativo, na medida em que esta é instaurada mediante Ação Penal Pública Incondicionada.

Entretanto, com o advento da Lei n.º 9.430/96, por meio de seu artigo 83, a representação fiscal para fins penais, somente será encaminhada ao Ministério Público, após a decisão final na esfera administrativa, *verbis*:

“Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei n.º 8.137, de 27 dezembro de 1990, **será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa**, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.” (destacamos).

É sabido que o oferecimento da denúncia pelo Ministério Público deve obedecer aos princípios de admissibilidade no Processo Penal, mencionados no artigo 41³³ do Código de Processo Penal.

Nesse sentido, expõe Kiyoshi Harada em sua obra *Direito Financeiro e Tributário*:

“Se na esfera administrativa fiscal ficar comprovado que o tributo é inexigível ou inexistente, a ação penal ficará comprometida. Não teria sentido condenar um contribuinte e, ao depois, a Administração Tributária chegar à conclusão de que, no caso, não havia supressão ou redução de tributo³⁴.”(negritamos).

É de rigor destacar que há parte da doutrina que entende não ser necessário o

lançamento.” (parte do voto do Ministro Cesar Peluso, no julgamento do HC 81.611 – STF)

³² Súmula 609 Decisão 17/10/1984 Publicação DJ DATA:29-10-84 PG:08114 Texto E PUBLICA INCONDICIONADA A AÇÃO PENAL POR CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL.

³³ “Art. 41. A denúncia ou queixa conterà a exposição do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias, a qualificação do acusado ou esclarecimentos pelos quais se possa identificá-lo, a classificação do crime e, quando necessário, o rol das testemunhas.

³⁴ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 8ª ed., São Paulo: Atlas 2001.p. 67.

encerramento do Processo Administrativo para que se dê início à ação penal, sob o fundamento da independência das esferas e o fato dos crimes tributários serem representados por Ação Penal Pública Incondicionada, não podendo, portanto, o Ministério Público e o Poder Judiciário ficar à mercê das autoridades administrativas.

Assim, segundo essa corrente, não se pode retirar do Ministério Público o dever de promover imediatamente a ação penal tão logo tenha notícia do crime e elementos robustos que possam comprovar a sua configuração.

Portanto, o que se busca, não é a recomposição do valor tributário aos cofres públicos, mas, ao contrário, a recomposição da ordem jurídica desestimulando a sonegação de tributos. O que interessa mais é a punição do agente, com o objetivo de repudiar qualquer tipo de crime contra a ordem tributária³⁵.

Com tudo a segunda corrente, hoje predominante, com a qual somos favoráveis, defende ser imprescindível o encerramento do Processo Administrativo Fiscal para o oferecimento da denúncia. Entendem, em síntese, que o crime só se consumaria após a decisão administrativa final, de sorte que a denúncia antes de encerrado o procedimento administrativo seria totalmente infundada, não só por faltar o elemento “materialidade”, bem como também por retirar do contribuinte o direito ao devido processo legal e a ampla defesa, mandamento constitucional previsto no inciso LV, do artigo 5º, da Constituição Federal.³⁶

O ilustre Professor Hugo de Brito Machado, comentando o assunto ensina o seguinte:³⁷

“No sistema jurídico brasileiro, compete privativamente à autoridade administrativa dizer da existência, e dimensionar economicamente a relação tributária. Em outras palavras, compete privativamente à autoridade administrativa lançar o tributo. Assim, a manifestação definitiva da autoridade da Administração Tributária é indispensável para que se possa ter como configurado o crime de supressão ou redução de tributo, ou fraude com esse fim

³⁵ Hugo de Brito, discorrendo acerca da matéria preleciona que “a doutrina espanhola ensina, com inteira propriedade, que “la criminalización de la infracción tributaria puede responder a dos planteamientos diferentes: puede ser el fruto de la convicción de que se ha logrado un sistema fiscal, dentro de lo que cabe, justo, merecedor del respeto de todos y de que, por tanto, la infracción tributaria resulta intolerable, o puede ser el producto de la comprobación estadística de que casi todo el mundo defrauda y que, por consiguiente, es preciso desencadenar el terror penal para que la gente satisfaga los tributos.El primer planteamiento parece acertado. El segundo inadmisibile, porque pretende usar la pena criminal, con fines meramente utilitaristas, para encubrir en definitiva un fracaso del propio sistema fiscal”. (Artigo “ Algumas questões relativas aos crimes contra a ordem tributária, disponível através do site: www.google.com)

³⁶ “LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;”

³⁷ “Artigo publicado sobre “Prévio Esgotamento da Via Administrativa e a Ação Penal nos Crimes Contra a Ordem Tributária”, in Revista Brasileira de Ciências Criminas n.º 15, pág. 235.

praticada.” (negrito e itálicos nossos).

Nessa esteira, não se pode olvidar o mandamento contido no 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 tributária, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Nesse sentido, dispõe o ilustre, José Alves Paulino, em sua obra³⁸:

“O preceito do art. 83, da Lei n.º 9.430/96, teve endereçamento para as autoridades fazendárias, coibindo-as de, tão logo procedessem à autuação do contribuinte, remeter referida autuação ao Ministério Público. As autoridades fazendárias ficaram restritas a enviar essa remessa tão-somente depois de concluído o processo administrativo fiscal.

O art. 83, da Lei n.º 9.430/96, dispõe sobre a representação fiscal, que deve ser compreendida nos limites da competência do Poder Executivo, o qual rege os atos da Administração Fazendária, prevendo e estabelecendo o momento em que as autoridades dessa área da Administração Pública deverão encaminhar ao Ministério Público os expedientes, assim compreendidos papéis, as autuações, as notificações fiscais, além de outros que contenham notícia criminis, acerca e sobre delitos contra a ordem tributária, previstos nos arts. 1º e 2º, da Lei n.º 8.137/90.

E logo adiante o mesmo autor conclui:

“Estava a ocorrer o envio excessivo de autuações fiscais ao Ministério Público por todos os fiscais da Administração Pública, tão logo lavrassem o auto de infração, cuja remessa era e é intitulada de ‘representação fiscal para fins penais’. Agora, o art. 83 recomenda, por força cogente, aos agentes fiscais – auditores fiscais, técnicos tributários, técnicos fiscais, fiscal de rendas, fiscal tributário, coletor e agentes de renda – que no exercício de suas atividades não cometam excessos, abusos e atuem nos limites da esfera administrativa.”

É importante notar que com o advento da Lei n.º 9.430/96, o Governo Federal, por

³⁸ PAULINO, José Alves. **Crimes contra a ordem tributária**: comentários à Lei n.º 8.137/90. Brasília: ed. Brasília Jurídica, 1999. p. 108.

seu turno, disciplinando o artigo 83 da Lei n.º 9.430/96, editou o Decreto n.º 2.730, de 10 de agosto de 1998:

“Dispõe sobre o encaminhamento ao Ministério Público Federal da representação fiscal para fins penais de que trata o art. 83 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 1º - O Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional formalizará representação fiscal, para os fins do art. 83 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em autos separados, e protocolizada na mesma data da lavratura do auto de infração, sempre que, no curso de ação fiscal de que resulte lavratura de auto de infração de exigência de crédito de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda ou decorrente de apreensão de bens sujeitos à pena de perdimento, constatar fato que configure, em tese:

I – crime contra a ordem tributária tipificado nos arts. 1º ou 2º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990;

II – crime de contrabando ou descaminho.

Art. 2º - Encerrado o processo administrativo-fiscal, os autos de representação fiscal para fins penais serão remetidos ao Ministério Público Federal, se:

I – mantida a impugnação de multa agravada, o crédito de tributos e contribuições, inclusive acessórios, não for extinto pelo pagamento;

II – aplicada, administrativamente, a pena de perdimento de bens, estiver configurado em tese, crime de contrabando ou descaminho.

Art. 3º - O Secretário da Receita Federal disciplinará os procedimentos necessários à execução deste Decreto.”

Entretanto, os Tribunais, em quase sua unanimidade, concordam com o fato de que o artigo 83 da Lei n.º 9.430/96, não estabelece uma condição de procedibilidade da ação penal, porque se assim fosse estar-se-ia ofendendo o disposto no inciso I, do artigo 129, da Constituição Federal, que impôs ao Ministério Público a obrigação de promover a ação penal pública³⁹.

Mister, ressaltar novamente a existência da Súmula 609, a qual, embora tenha sido editada no ano de 1984, portanto, muitos anos antes das alterações legislativas aqui comentadas, ainda se encontra em vigor e, por certo, essa foi uma das razões pelas quais o Supremo Tribunal Federal, decidiu que:

“Com efeito, é pacífica a jurisprudência desta Corte, no sentido de

³⁹ Art. 129 da CF: “São funções institucionais do Ministério Público: I – promover, privativamente, a ação penal pública, na forma da lei.”

que o art. 83 da Lei n.º 9.430/96 é norma dirigida aos agentes fazendários, mas não impede o exercício da ação penal pelo Ministério Público.⁴⁰ (grifos nossos)

Desta forma, podemos concluir que o legislador, ao aprovar a edição do artigo 83 da Lei n.º 9.430/96, não pretendeu restringir ou impor condição de procedibilidade da ação penal nos crimes contra a ordem tributária, mas sim dirigir regras a Administração Pública a fim de que seus auditores fiscais se abstivessem de cometer abusos no desempenho de suas funções, deixando de encaminhar o Processo Administrativo Fiscal ao Ministério Público, sem que não houvesse o seu encerramento.

Atendendo ao apelo legislativo, o Secretário da Receita Federal editou a Portaria n.º 1.805, de 28 de agosto de 1998, a qual veio convalidar o entendimento de que a representação criminal somente poderá ser oferecida pelo Ministério Público após a decisão final e exaurimento do respectivo Processo Administrativo Fiscal.

Novamente, necessário se faz trazer a baila as lições do i. Hugo de Brito Machado, que analisando o tema, aduz o seguinte:⁴¹

“Admitir-se a ação penal por crime de supressão ou redução de tributo, sem que a autoridade administrativa competente tenha dito existente o próprio objeto do cometimento ilícito, é excluir o direito do contribuinte de ter apurada na via própria a existência da relação tributária, e feita a sua correspondente quantificação econômica. Sobretudo agora, quando o pagamento de tributo, antes da denúncia, extingue a punibilidade, é evidente que o contribuinte tem o direito de ter regularmente apurada a existência e determinado o valor do tributo, antes da denúncia, para que possa, se quiser, exercer o seu direito de extinguir a punibilidade, pelo pagamento. Admitir-se, portanto, a ação penal antes da decisão definitiva da autoridade administrativa, afirmando a existência e determinando o montante do tributo, é admitir a ação penal como verdadeiro instrumento de coação para compelir o contribuinte ao pagamento do tributo indevido. Todos sabem dos gravames, sobretudo no plano moral, que o envolvimento em uma ação penal representa. Não é difícil concluir-se, portanto, que o contribuinte, em face da ameaça de denúncia contra ele, sentir-se coagido a pagar o tributo, ainda que flagrantemente indevido. Como ninguém ignora as freqüentes investidas do Fisco, contrariando as leis e a Constituição, buscando suprir os cofres do Estado sempre deficitário, é evidente que a ameaça de ação penal, antes mesmo que a autoridade administrativa decida a respeito da impugnação feita pelo contribuinte a um auto de infração, constitui forte e inadmissível

⁴⁰ Habeas Corpus n.º 80.797-6/SP – 1ª Turma do STF, Relator Min. Sydney Sanches, DJ de 11/10/01.

⁴¹ RTJE n.º 157/44

instrumento de coação, que contraria flagrantemente a garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo fiscal.(....) Daí porque a supressão do direito do contribuinte, de ter examinadas as suas razões na via administrativa, antes do início da ação penal, é da maior relevância.”

O disposto no art. 83 da Lei 9.340/96, foi objeto de discussão na Ação Direta de Inconstitucionalidade, distribuída no Superior Tribunal de Justiça sob o n.º 1.571-1, aforada pelo Procurador Geral da República, contudo a referida ação, foi julgada improcedente, cuja ementa abaixo é transcrita:

“Ação Direta de Inconstitucionalidade. 2. Art. 83 da Lei n.º 9430, de 27.12.1996. 3. Arguição 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 obrigatória, para a autoridade fiscal, a remessa da notitia criminis ao Ministério Público. 5. Decisão que não afeta 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.”

Então temos que o Ministério Público não está obrigado a aguardar o término do processo administrativo para instaurar a ação penal, mas esta, só poderá ser oferecida se o lançamento que constituir o crédito for definitivo.

Como já tido anteriormente o crédito tributário é constituído através do lançamento, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, tornando-se definitivo apenas quando não mais suporta alterações, ou seja, com o fim do processo administrativo.

Nesse sentido são os julgados abaixo reproduzidos:

“Crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/90). Lançamento definitivo do crédito (condição objetiva de punibilidade). Busca e apreensão (prova ilícita).

1. Nos crimes contra a ordem tributária, a propositura da ação penal, bem como o procedimento prévio investigatório, pressupõe haja decisão final sobre o crédito tributário, o qual se torna exigível somente após o lançamento definitivo.

2. **Notícia não há, no caso, de decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário.**
3. **É necessário, antes, que o procedimento seja unicamente administrativo-fiscal, evitando-se, com isso, que expedientes próprios da investigação criminal sejam indevidamente usados para a definição de créditos tributários.**
4. **No caso, se não se podia, e, de fato, ainda não se pode, instaurar ação penal, então não foram lícitas a busca e a apreensão.**
5. **Recurso ordinário provido a fim de se determinar sejam devolvidas as coisas de natureza tributária apreendidas em virtude da busca e apreensão.”**

(Recurso Ordinário em Habeas Corpus – 16414; STJ; Sexta Turma; Data da decisão: 12/09/2006; Relator: HAMILTON CARVALHIDO

“PROCESSO PENAL - RECURSO CRIMINAL EM SENTIDO ESTRITO - REJEIÇÃO DE DENÚNCIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DESCONTADAS DE EMPREGADOS - EXIGIBILIDADE DO CREDITO TRIBUTÁRIO SUSPENSA POR FORÇA DE RECURSO ADMINISTRATIVO PENDENTE DE DECISÃO - PEÇA DE DENUNCIÇÃO ARRIMADA SOMENTE EM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL - DESCABIMENTO – RECURSO IMPROVIDO.

I - NÃO É RAZOÁVEL A PROPOSITURA DE AÇÃO PENAL, SE A PRÓPRIA ADMINISTRAÇÃO NÃO PODE AFIRMAR A EXISTÊNCIA DA SONEGAÇÃO FISCAL, PORQUANTO NÃO É ENCERRADO O PROCESSO ADMINISTRATIVO PARA ESSE FIM INSTAURADO.

II - EM RAZÃO DAS ATRIBUIÇÕES CONSTITUCIONAIS DO MINISTÉRIO PÚBLICO, NADA OBSTA QUE SEJA DEFLAGRADO PROCEDIMENTO CRIMINAL, INDEPENDENTEMENTE DO RESULTADO ADMINISTRATIVO.

III - TAL PROCEDIMENTO FICA VEDADO, ENTRETANTO, QUANDO A AÇÃO PENAL FOR ÚNICA E EXCLUSIVAMENTE ARRIMADA EM PROCEDIMENTO FISCAL, TIDO COMO FONTE DE INFORMAÇÕES PARA PROPICIAR A MATERIALIDADE E A AUTORIA, O QUE CONSTITUIRIA EM COAÇÃO AO CONTRIBUINTE NO EXERCÍCIO DE SEU DIREITO DE IMPUGNAR

O DÉBITO FISCAL. IV - A CONCLUSÃO DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL É CONDIÇÃO OBJETIVA DE PROCEDIBILIDADE NA ESFERA PENAL, COM NATUREZA JURÍDICA ANÁLOGA À SENTENÇA DECLARATÓRIA DE FALÊNCIA NA APURAÇÃO E PERSEGUIÇÃO DE CRIMES FALIMENTARES.”

(RCCR - RECURSO CRIMINAL; **Processo:** 9702200644; **Órgão Julgador:** PRIMEIRA TURMA; **Origem:** TRIBUNAL - SEGUNDA REGIAO; **Data da decisão:** 16/09/1997; Relator: NEY FONSECA)

Diante de todo o exposto, temos que embora a existência da Súmula 609 para o oferecimento da denúncia pelo Ministério Público, mister se faz o fim do processo administrativo, pois, sem ele ainda não se tem constituído o crédito tributário.

CAÍTULO VI - EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

Como nos ensina o ilustre Julio Fabbrini Mirabete⁴²

A prática de um fato definido na lei como crime traz consigo a punibilidade, isto é, a aplicabilidade da pena que lhe cominada em abstrato na norma penal. (...) **Com a prática do crime, o direito de punir do Estado, que era abstrato, torna-se concreto, surgindo a punibilidade, que é a possibilidade jurídica de impor a sanção.**

No artigo 107 do Código Penal Brasileiro podemos verificar algumas causas extintivas da punibilidade, visto que a sua enumeração não é taxativa, encontramos no art. 34 da Lei n.º 9.249/95, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo e multa devidos, no caso dos crimes contra a ordem tributária:

“Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei n.º 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.” (negrito e itálicos nossos).

Referida norma, não encerra qualquer esforço interpretativo, de sorte que, se o contribuinte, antes do recebimento da denúncia, efetuar o pagamento dos tributos e multas devidos, terá a punibilidade extinta. Tal evento encontra eco tanto na doutrina quanto na jurisprudência.

Assim podemos concluir que é direito constitucional do contribuinte exercer todos os meios de defesa, não somente impugnação administrativa, mas também o pagamento dos tributos e multas devidos, com o objetivo de obstar a ocorrência de ilícito fiscal.

Ora, verifica-se que o contribuinte acusado só perde o direito à extinção da punibilidade, se a denúncia for recebida antes do pagamento dos tributos e multas devidos.

Entretanto, embora clara a regra, em situações muito especiais a jurisprudência vem considerando extinta a punibilidade, mesmo que a denúncia seja oferecida antes do pagamento dos tributos e seus acessórios.

Assim, podemos concluir que seja pelo mandamento contido no artigo 34 da Lei

9249/95, ou pela jurisprudência dos nossos tribunais o pagamento do tributo devido antes ou depois do recebimento da denúncia extingue a punibilidade decorrente dos crimes contra a ordem tributária.

6.1 Parcelamento do Crédito Tributário

Para uma melhor compreensão do tema, faz-se necessário elencar os três requisitos necessários para novação: **a existência de uma obrigação anterior válida, a criação de uma nova obrigação, com a extinção da anterior e o *animus novandi* (a vontade de novar).**

Com efeito, no momento em que o contribuinte se presta a realizar o pagamento de suas dívidas e em contrapartida a Fazenda Nacional aceita o acordo, estaremos diante de uma nova obrigação, com conseqüente desaparecimento da obrigação antecedente.

Operou-se dessa forma o instituto da novação, com todos os seus requisitos, de forma que o crime de suprimir ou reduzir tributo, não subsiste ante ao fato de que o mesmo tributo está sendo pago por intermédio do parcelamento.

A importação do instituto da novação, não encontra óbice na legislação tributária, de forma que a mesma, inclusive, estabelece:

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressamente ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

Ora, no momento em que o contribuinte assume nova forma de obrigação com a Secretaria da Receita Federal ou com a Procuradoria da Fazenda Nacional, a antiga relação se esvai, de forma que não pode ser outro o entendimento, senão que o crime de suprimir ou reduzir tributo não mais existe.

Dessa forma, conclui-se que o parcelamento do débito tributário efetuado antes do recebimento da denúncia extingue definitivamente a punibilidade do crime de suprimir ou reduzir tributo estabelecido no art. 1º da Lei 8.137/90.

⁴² MIRABETE, Julio Fabbrini. **Processo Penal**. 18ª edição. São Paulo: Atlas, 2007. pág 383.
1271430v1

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto podemos concluir que os crimes elencados no artigo 1º da Lei 8.137/90, consubstanciam-se em crimes materiais e de dano, vez que a conduta reprimida é a supressão ou redução do tributo devido.

Nesse passo, tendo em vista a materialidade dos referidos crimes não cabe tentativa, vez que para sua ocorrência necessário se faz o seu efetivo resultado (redução ou supressão).

Ainda, cumpre destacar que a simples inadimplência tributária configura apenas um ilícito tributário, e não uma hipótese de crimes contra a ordem tributária, pois para que estes ocorram é necessário que o contribuinte tenha agido dolosamente, com o escopo de ludibriar a Fazenda Pública.

Assim, com a consumação dos crimes elencados no artigo 1º, os mesmos serão puníveis com pena de reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Não obstante, para que ocorra a comprovação do cometimento dos referidos crimes, mister se faz apurar o *quantum* devido, para somente então se concluir pela sonegação, o que, entretanto, somente é possível mediante a instauração do processo administrativo.

Com efeito, tendo em vista que o crédito tributário tem sua constituição definitiva após o exaurimento da instância administrativa, somente nesta fase a autoridade administrativa pode encaminhar a representação fiscal para fins penais ao Ministério Público.

Dessa forma, caso o Ministério Público apresente denúncia antes do fim do processo administrativo, a mesma deve ser rejeitada por falta de condição objetiva de procedibilidade, haja vista que a competência para a constituição do crédito tributário é privativa da administração fiscal.

Outrossim, cumpre destacar que a punibilidade dos referidos crimes pode ser extinta com o pagamento do tributo ou pelo parcelamento do mesmo.

Portanto, os crimes contra a ordem tributária só se consubstanciam com a efetiva supressão ou redução do tributo, sendo que para a sua comprovação necessário se faz o exaurimento da instância administrativa, pois somente após esta o Ministério Público poderá apresentar a denúncia.

REFERÊNCIA BIBLIOGRAFIA

ABRÃO, Carlos Henrique. **Crime Tributário**: um estudo da norma penal tributária. São Paulo: IOB Thompson, 2007.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário**. 1ª edição, Atlas. São Paulo: 1995.

ASSUNÇÃO, Lutero Xavier. **Processo administrativo tributário federal. tributos da alçada da Secretaria da Receita Federal e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**. Bauru, SP: EDIPRO, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2003.

BOTELHO, Nadja Machado. Crimes contra a ordem tributária: Constituição definitiva do crédito Tributário à inexigibilidade de conduta diversa. In: CAMPOS, Dejalma (coord). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 15 – 77 – novembro – dezembro de 2007. São Paulo: Revista dos Tribunais. p. 225 a 245.

CARDOSO, Lais Vieira. **Crimes contra a ordem tributária e a representação fiscal para fins penais**. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=3450>>. Acesso em 06/02/2009.

CARRAZA, Roque Antonio; FRANCO, Vera Helena de Melo (organização). **Código Tributário Nacional, Código Comercial, Código Civil (excertos), Legislação Tributária Empresarial, Constituição Federal**. 10ª ED. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2008.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Aspectos atuais da Legislação Federal – exclusão da multa em denúncia espontânea, parcelamento e as alterações da Lei Complementar nº 104/01 ao artigo 155 do CTN. **Revista de Direito Tributário (RDT)** nº 87. São Paulo: Malheiros, 1ª edição.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 10ª edição, Atlas. São Paulo:1997.

CORRÊA, Antônio. **Dos crimes contra a ordem tributária**: comentários à lei n.º 8.137, de 27-12-1990. São Paulo: ed. Saraiva, 1994.

COSTA JÚNIOR, Paulo José da, **Infrações tributárias e delitos fiscais** / Paulo José da Costa Jr., Zelmo Denari. 4. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2000.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Florianópolis: Obra Jurídica, 1994.

DELMANTO, Celso. **Código Penal Comentado**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Código tribunal nacional comentado**. 3ª ed. Ver e atual. com alterações da LC n.º 104/2001. São Paulo: Atlas 2001.

HARADA, Kiyoshi. **Da Liminar em matéria**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2000.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 8ª ed., São Paulo: Atlas 2001.

HARADA, Kiyoshi. **Representação fiscal para fins penais**. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1352>>. Acesso em 06/02/2009.

LOTT, Herman. **Crimes contra a ordem tributária**. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=3054>>. Acesso em 07/02/2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **As garantias constitucionais de Direito Penal e os crimes contra a ordem tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT) nº 153. São Paulo: Dialética, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008.

MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de Direito Penal – Volume I**. São Paulo: Atlas, 2005.

MIRABETE, Julio Fabbrini. **Processo Penal**. 18ª edição. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Ives Granda da Silva (cord.). **Pesquisas Tributárias – Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2ª edição.

MARTINS, Ives Granda da Silva (coord.). **Pesquisas Tributárias – Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

PAULINO, José Alves. **Crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei n.º 8.137/90**. Brasília: ed. Brasília Jurídica, 1999.

SOUSA, Ercias Rodrigues de. Crimes contra a ordem tributária. Breve análise da Lei n.º 8.137/90. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=3310>>. Acesso em 07/02/2009.

SOUZA, Nelson Bernardes de. Crimes contra a ordem tributária e processo administrativo. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1311>>. Acesso em 07/02/2009.

TORRES, Heleno Taveira (coord). **Direito Tributário e Processo Administrativo**

Aplicados. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

WATANABE, Ippo; PIGATTI JUNIOR, Luiz. **Manual de processo administrativo tributário.** São Paulo: Juarez de Oliveira, 1º edição, 1999, 2ª tiragem, 2000.