

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO E AÇÃO PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

HUGO DE BRITO MACHADO

Advogado, Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará e Desembargador Federal do Tribunal Regional Federal da 5.ª Região (Aposentado)

Temos sustentado que a ação penal nos denominados Crimes Contra a Ordem Tributária não deve ser promovida antes do julgamento definitivo da ação fiscal na via administrativa. Na defesa dessa tese já escrevemos: (Hugo de Brito Machado, Estudos de Direito Penal Tributário, Atlas, São Paulo, 2002, pág. 160)

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.

(Estabelece o Código Tributário Nacional:

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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.)

Assim, a manifestação definitiva da autoridade da Administração Tributária é indispensável para que se possa ter como configurado o crime de supressão ou redução de tributo, ou fraude com esse fim praticada.



<http://bdjur.stj.gov.br>

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

No dizer de Andrade Filho,

"é livre de dúvidas que a consumação dos crimes contra a ordem tributária só poderá ser afirmada depois de esgotadas todas as instâncias administrativas de que dispõe o sujeito passivo para discutir a exação. Isto porque o lançamento tributário, como vimos, pode perfeitamente ser desconstituído, hipótese em que desapareceria o núcleo do tipo penal: a supressão ou redução ilegal do tributo ou contribuição" (Edmar Oliveira Andrade Filho, Direito Penal Tributário - Crimes contra a Ordem Tributária, Atlas, São Paulo, 1995, p.96.)

Apoiamos nossa tese com a garantia albergada pelo art. 5º, inciso LV, segundo o qual "aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes." E esclarecemos:

É indubitoso, portanto, o direito do contribuinte ao processo administrativo fiscal de acerto tributário, com o contraditório e a ampla defesa.

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 do 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 de 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 criminal 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 da 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 instrumento de coação, que contraria flagrantemente a garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo fiscal.

Ressalte-se que não se trata de garantia simplesmente formal. Todos sabem que na via administrativa as questões fiscais são geralmente bem resolvidas, sobretudo quando se trata de questões de fato. Via especializada, onde se lida exclusivamente com questões tributárias, nela são enfrentadas as questões de fato com muito mais adequação. 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. Hugo de Brito Machado, Estudos de Direito Penal Tributário, Atlas, São Paulo, 2002, pág. 161)

É preciso abandonarmos de uma vez por todas a idéia de que as garantias constitucionais são simples peças de ornamento do sistema jurídico, desprovidas de efetividade. Os dispositivos da Constituição devem ser interpretados de sorte a que tenham o máximo de efetividade possível. Por isto mesmo sustentamos, no estudo já referido:



A exigência de prévio exaurimento da via administrativa, para que validamente possa ser proposta a ação penal, nos crimes contra a ordem tributária, é indiscutivelmente uma forma de fazer efetivas as garantias constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa, indubitado como é direito do contribuinte ao regular e prévio procedimento administrativo de acerto.

No Direito brasileiro, a necessidade de prévia decisão da autoridade administrativa, no crime de supressão ou redução de tributo, é muito mais do que uma questão de Direito Penal, ou Processual Penal. É uma questão de Direito Constitucional. A Constituição assegura aos brasileiros e estrangeiros residentes no país, entre outros, o direito à segurança, que inclui a proteção contra ilegalidades. "A mesma organização que exige dele o pagamento dos tributos deve mantê-lo seguro contra injustiças e cobranças ilegais." (Antonio da Silva Cabral, Processo Administrativo Fiscal, Saraiva, São Paulo, 1993, p.48:

"Todo contribuinte tem direito, essencialmente, de ter certeza do seu direito, isto é, saber o que deve e o que não deve fazer, e a ter segurança, ou seja, saber que está livre dos perigos e riscos contra ilegalidades, de tal modo que se sinta protegido pelo Estado. A mesma organização que exige dele o pagamento dos tributos deve mantê-lo seguro contra injustiças e cobranças ilegais. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade.")

Admitir-se a denúncia criminal antes da decisão definitiva da autoridade da Administração, é forma clara de negação do direito à certeza no que concerne à relação jurídica tributária, e assim, negação da supremacia constitucional.

É suprimir o direito que tem o contribuinte de impugnar a exigência do tributo, demonstrando que o fato apontado pelo fisco não ocorreu, ou não é adequado à hipótese de incidência tributária. Esse



direito, de cunho patrimonial, cuja defesa no âmbito do acerto tributário é garantido pela Constituição, resta amesquinhado pela ameaça da ação penal.

É suprimir o direito à ampla defesa, no concernente ao processo administrativo fiscal e à própria sanção penal, porque neste se inclui, indubitavelmente, o direito de demonstrar a inexistência da relação de tributação, perante a Administração Tributária, sem ser coagido pela ameaça de ação penal.

Assim, lamentamos o retrocesso experimentado pela jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, que em alguns julgados admitiu a propositura da ação penal antes do exaurimento da via administrativa.

Dizemos retrocesso porque antes aquele Tribunal vinha acolhendo nossa tese, e assim decidindo que

“para a efetividade das garantias constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, impõe-se que o início da ação penal, nos crimes contra a ordem tributária, seja condicionado à regular apuração, pelas autoridades administrativas competentes, da ocorrência do ilícito tributário.” (1ª Turma, AMS nº 44.209-AL, rel. Juiz Hugo Machado, unânime, julgado em 27/10/94, Revista de Direito Tributário do TRF-5ª, nº 1, 1995, p.171.)

“Admitir o início da ação penal antes da manifestação definitiva da autoridade administrativa sobre a ocorrência da supressão, ou redução do tributo, resultado que integra o tipo definido no art. 1º, da Lei nº 8.137/90, implica maus tratos à garantia constitucional da ampla defesa no processo administrativo.” (1ª Turma, Liminar no HC nº 591-CE, Rel. Juiz Hugo Machado, julgado em 28/03/96).

É verdade que o Supremo Tribunal Federal tem negado pedidos de habeas corpus para trancamento de ação penal por entender que o art. 83, da Lei nº 9.430/96 não instituiu condição de procedibilidade, podendo o Ministério Público oferecer denúncia antes do



término do processo administrativo fiscal. (STF, HC 75.723/SP, rel. Ministro Carlos Velloso, DJU de 06.02.98, pág. 0440, e HC 80.764/SP, rel. Ministra Ellen Gracie, DJ 19.03.2001, pág. 4).

No Supremo Tribunal Federal, todavia, a jurisprudência parece estar evoluindo na direção correta, sendo digno de nota o voto proferido pelo Ministro Sepúlveda Pertence no HC nº 77.002, acolhendo a tese que defendemos. Digno de nota especialmente porque Sua Excelência, na ADInMC 1.571, afirmara a possibilidade de ação penal independentemente da representação fiscal para fins penais, que nos termos da lei só deve ser encaminhada depois do julgamento administrativo definitivo.

Não obstante não tenha recuado da posição afirmada em seu voto na ADInMC 1.571, o Ministro Pertence admitiu, no voto acima referido, que em se tratando, como se trata, de um crime material, a afirmação da existência de supressão ou redução de um tributo devido, feita pela autoridade administrativa, constitui condição objetiva de punibilidade, sem a qual não é razoável o início da ação penal. Neste sentido afirmou Sua Excelência, no referido voto:

“De tudo resulta que, enquanto pendente o processo administrativo, essa incerteza objetiva sobre a existência e o conteúdo da obrigação remanescerá.

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 L. 8.137 pressupõe a existência de tributo – rectius, 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 ocorrência desse pressuposto, enquanto, a respeito, não opere, pelo menos, o efeito preclusivo da decisão final do processo administrativo.



Não se trata – é imperativo notar – de subordinar a denúncia à prévia certeza de todos os elementos de fato necessários à sua procedência: seria imperdoável retrocesso relativamente à autonomia do direito de ação, pelar de todo o Direito Processual moderno.

Cuida-se, sim, de hipótese extraordinária – posto que não única – , em que, quando não a tipicidade, a punibilidade da conduta do agente – malgrado típica – está subordinada à decisão da autoridade diversa do juiz da ação penal.

Por isso – se não se quer, para fugir de polêmico desnecessária, inserir a decisão definitiva do processo administrativo de lançamento entre os elementos do tipo do crime contra a ordem tributária – a questão apenas se desloca da esfera da tipicidade para a das condições objetivas de punibilidade.

O Ministro Sepúlveda Pertence não adotou, é certo, o argumento segundo o qual o contribuinte tem o direito de extinguir a punibilidade pelo pagamento do tributo, e só se pode saber o valor efetivamente devido com o julgamento administrativo definitivo, sendo, pois, necessário o prévio exaurimento da via administrativa. Não o fez, porém, apenas porque tal argumento não era cabível naquele caso, mas afirmou expressamente que

“Em tese, não teria dúvidas em subscrever também essa fundamento adicional da concessão da ordem.”

E na verdade não se pode deixar de admitir que a ameaça de ação penal constitui inegável forma de coação, capaz de compelir o contribuinte a efetuar o pagamento de tributo, mesmo indevido, para não se ver colocado na condição de réu, que, acertadamente ou não, é por todos considerada humilhante. Assim, como o contribuinte tem o direito de defender-se contra cobrança de tributo indevido, e tem inegável direito



à manifestação definitiva da autoridade administrativa sobre a defesa que apresentar, vale dizer, sobre a impugnação que fizer à exigência tributária, é indiscutível que tem o direito a essa manifestação antes do início da ação penal, para poder exercer o seu direito de extinguir a punibilidade pelo pagamento da quantia que a final tenha sido considerada devida.

Como assevera, com inteira razão, Suzane de Farias Machado Moraes,

“Aceitar a instauração do processo penal, antes de concluído o procedimento administrativo, é negar a garantia da ampla defesa ao contribuinte.

Admitir a denúncia antes do término do processo administrativo, pode até atender ao Estado, que estará arrecadando, mas o direito às garantias constitucionais do contribuinte estará sendo cerceado.

E não se pode aceitar o argumento de que sendo indevido o tributo ao final restará comprovado e a ação penal ficará prejudicada. Não é possível admitir-se que alguém seja submetido ao constrangimento de um processo penal, antes mesmo de saber se cometeu o delito a ele imputado.” (Suzane de Farias Machado Moraes, *Prévio Esgotamento da Via Administrativa como Condição para a Ação Penal nos Crimes contra a Ordem Tributária*, Revista Dialética de Direito Tributário, Dialética, São Paulo, outubro de 2003, nº 97, pág.89.)

Resgata, pois, nossa confiança no Direito, e especialmente nas garantias constitucionais, a constatação de que no Supremo Tribunal Federal a jurisprudência evoluiu acertadamente para firmar-se no sentido de que não é admissível, em regra, a ação penal por crime contra a ordem tributária, antes da manifestação final, definitiva no âmbito administrativo, da autoridade competente para lançar o tributo.

Além do voto do Ministro Sepúlveda Pertence, sinal dessa evolução vê-se também no despacho do Ministro Cezar Peluso que,



concedendo liminar em habeas corpus para suspender o curso da ação penal, afirma:

“Não havendo auto de infração válido e/ou definitivo, não se pode dar, em tese, por caracterizado o crime, nem sequer excogitar sua materialidade, pois o art. 142 do Código Tributário Nacional estatui ser competência privativa da autoridade administrativa a constituição do crédito tributário pelo lançamento. O art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, garante, ademais, a todo e qualquer contribuinte o direito de impugnar o auto de infração, e o art. 34 da Lei nº 9.249/95 dá-lhe a prerrogativa de pagar o tributo e os acessórios, obviamente os que seja devidos, antes da denúncia, para ver extinta a punibilidade dos crimes descritos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.” (STF, HC nº 81.321-6/SP, despacho do dia 03.07.03, publicado no DJU de 03.08.03 e no Boletim IBCCRIM, ano 11, nº 130, setembro de 2003, pág. 732.)

Não se diga que em face desse entendimento o Ministério Público fica a depender da autoridade administrativa e que, assim, poderá esta impedir a ação penal simplesmente deixando de fazer a denominada representação fiscal para fins penais. Não é assim.

A este propósito alguns esclarecimentos se fazem oportunos.

Não se trata de colocar a representação fiscal para fins penais como condição de procedibilidade. Em diversas situações pode a ação penal ser promovida sem que tenha sido feita dita representação.

Se o Ministério Público toma conhecimento de que a ação fiscal foi julgada procedente, mas a autoridade administrativa, por qualquer razão, deixou de fazer a representação fiscal para fins penais, a ação penal poderá ser promovida se o seu titular entender que o crime restou configurado.

É comum, aliás, a autoridade administrativa julgar procedente a ação fiscal, mas deixar de fazer a representação fiscal para fins penais por entender que no caso o crime não se configurou. Em tais casos a ação



penal poderá ser promovida, mesmo sem aquela representação, se o Ministério Público entender que o crime está configurado.

Pode também ocorrer que o Ministério Público tome conhecimento de que a autoridade administrativa deixou de lançar o tributo por razões escusas, incorrendo em prática ilícita. Também nesses casos o Ministério Público poderá promover a ação penal, que há de incluir como réu, também, a autoridade administrativa.

Pode ocorrer, ainda, que o Ministério Público tome conhecimento de ação fiscal julgada improcedente pela autoridade administrativa, em decisão maculada de ilicitude. Em tal caso o Ministério Público deve promover ação cível no sentido de anular aquela decisão, e uma vez julgada procedente esta, poderá promover a ação penal contra a autoridade e contra o contribuinte beneficiário da ilicitude.

Não se deve admitir, porém, em nenhuma hipótese, a ação penal contra o contribuinte, fundada em alegada ilicitude da decisão administrativa, sem que esta tenha sido anulada e sem que a autoridade responsável por tal ilicitude seja também acionada em razão de sua conduta ilícita.



Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)