

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



**REVISTA DIALÉTICA
DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

9

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Diretora Comercial
Lêda Ferraz de Mendonça

Projeto Gráfico e Editoração Eletrônica
Escrituras Editora

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito de Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(JUNHO - 1996)



Fang é o autor
da obra reproduzida em
destaque na capa.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Av. Bernardino de Campos, 327 - conj. 24
CEP 04004-050 - São Paulo - SP
Fone/fax (011) 284.2096 - 284.5362 - 284.5527

SUMÁRIO

DOCTRINA

- despesa*
IR - Fato gerador - depósito - regime de caixa
- A dedutibilidade de tributos e contribuições - *Aroldo Gomes de Mattos* 9
 - O pagamento dos precatórios pela União, estados e municípios - *Aurélio Pitanga Seixas Filho* 25
 - As cláusulas pétreas tributárias - *Dejalma de Campos* 28
 - A contribuição social sobre o lucro no fundo de estabilização fiscal: alíquota majorada ou novo tributo? - *Gabriel Lacerda Troianelli* 34
 - Questão prejudicial nos crimes contra a ordem tributária - *Hugo de Brito Machado* 41
 - Majorações de alíquota do chamado Finsocial das prestadoras de serviço - *Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho* 54
 - O regime jurídico tributário das aplicações financeiras realizadas no mercado financeiro e de capitais brasileiro - *Roberto Quiroga Mosquera* 58

QUESTÃO PREJUDICIAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Hugo de Brito Machado

1. A JURISPRUDÊNCIA DO STF

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a final consolidada da Súmula nº 609, compõe-se dos acórdãos proferidos: a) em 3 de novembro de 1970, no Recurso de “Habeas Corpus” nº 48.445 - SP, relator o Ministro Djaci Falcão¹; b) em 9 de fevereiro de 1973, no Recurso de “Habeas Corpus” nº 50.523 - SP, relator o Ministro Djaci Falcão²; c) em 30 de abril de 1974, no Recurso Extraordinário nº 77.945 - SP, relator o Ministro Xavier de Albuquerque³; e d) em 29 de setembro de 1978, no Recurso Extraordinário nº 56.600 - SP, relator o Ministro Décio Miranda⁴.

No primeiro desses julgados o Ministro Relator argumentou apenas com a ausência de dispositivo, na Lei nº 4.729, aludindo ao processo administrativo fiscal como pressuposto ou condição ao exercício da ação penal. Afirmou simplesmente que a ação penal, sendo pública, pode ter início com a simples notícia do crime. Não fez qualquer referência ao julgamento administrativo como questão prejudicial⁵.

No segundo daqueles julgados o voto do Ministro Relator é igualmente simplório. Limita-se a afirmar a inexistência de regra legal prevendo a inscrição da dívida como condição de procedibilidade e invoca o precedente acima comentado⁶.

¹ RTJ nº 57, pp. 167/169.

² RTJ nº 65, pp. 61/66.

³ RTJ nº 71, pp. 846/847.

⁴ RTJ nº 88, pp. 112/113.

⁵ A propósito da questão, disse o Ministro Relator apenas o seguinte: “Intentam ainda demonstrar os recorrentes que, na espécie, deveria preceder processo fiscal, tal como determina decreto estadual que disciplina o recolhimento do Imposto de Circulação de Mercadorias. Ocorre que em nenhuma passagem da Lei nº 4.729 há alusão a tal procedimento administrativo como pressuposto ou condição ao exercício da ação penal. Ao contrário, esta, sendo pública, pode ter início com a simples *notícia criminis*, segundo princípio elementar”.

⁶ Diz o voto do Ministro Relator:

“No que se refere à falta de condição de procedibilidade, por inexistir prévia inscrição da dívida, não tem procedência. É que inexistente regra legal nesse sentido, conforme bem observou o aresto



Hugo de Brito Machado
é Juiz do Tribunal Regional
Federal da 5ª Região e
Professor Titular de
Direito Tributário da
Universidade Federal do
Ceará.

No terceiro dos julgados em análise, um Recurso Extraordinário contra acórdão do Tribunal de São Paulo, que considerou indispensável a prévia constituição do crédito tributário, o Ministro Relator, depois de registrar a divergência jurisprudencial em torno da questão, concluiu no sentido de que a ação penal não está, de modo algum, condicionada à instauração e ao julgamento do processo fiscal. Ressalvou, todavia: "Se a questão penal nela versada estiver, porventura, condicionada ao desate da questão fiscal, resolver-se-á o problema pela disciplina legal da prejudicialidade heterogênea (C. Pr. Pen., artigos 92 e seguintes)".

No quarto e último dos julgados em exame o voto do Ministro Relator considera desvalioso o decreto estadual paulistanº 5.410, de 30/9/74, dizendo que referência no mesmo feita à representação "significa mera comunicação de fatos, para fins de direito". E conclui: "Como bem salienta o parecer do Prof. Francisco de Assis Toledo, a jurisprudência predominante do Supremo Tribunal ensina que a ação penal, por crimes de sonegação fiscal, é pública incondicionada".

Com base nesses julgados, repita-se, foi erigida a Súmula nº 609, a dizer que "é pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal".

Como se vê, a jurisprudência da Corte Maior, que ensejou a Súmula nº 609, nem o enunciado desta, dizem respeito à questão de saber se o julgamento administrativo constitui, ou não, uma questão prejudicial a ser

resolvida nos termos do art. 92 e seguintes do Código de Processo Penal. Pelo contrário, o único dos julgados que a tal questão faz referência, demonstra exatamente que a mesma é deixada de lado, em aberto.

Não tem, outrossim, essa jurisprudência, qualquer pertinência com a questão da denominada independência das instâncias administrativa e penal.

2. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ

No Superior Tribunal de Justiça tem sido adotada a tese da absoluta independência do juízo criminal, para o qual seria irrelevante a decisão da autoridade da Administração Tributária. Assim é que, por sua 6ª Turma, denegou "habeas corpus" que visava o trancamento de ação penal por crime contra a ordem tributária, definido no art. 1º, inciso IV, da Lei nº 8.137/90, mesmo já tendo sido cancelado o lançamento, pela autoridade competente da Administração Tributária.

O Relator do caso, Ministro Pedro Acioli, acolheu as razões do Ministério Público, a sustentar que:

"Os pacientes foram denunciados por crimes contra a ordem tributária, vez que teriam suprimido tributo com emissão e utilização de documento inexistente.

A provar a acusação figura nos Autos do Processo Crime a Nota Fiscal nº 95.131 - série A-1, datada de 3 de junho de 1991, indicando operação comercial sem débito de ICMS, quando sobre a operação

recorrido. Tratando-se de ação pública, pode ser iniciada com a notícia criminis colhida mediante inquérito policial. Aliás, assim decidiu esta Turma ao apreciar o RHC 48.445, de que fui relator (RTJ 57/167 e 169)".

⁷ STJ, 6ª Turma, RHC nº 2699-0-SC, relator Ministro Pedro Acioli, acórdão publicado na íntegra no Repertório IOB de Jurisprudência nº 24/94, 2ª quinzena de dezembro de 1994, texto nº 3/10400, pp. 475/471.

levada a cabo, teria de haver a incidência desse imposto.

Não obstante o Conselho Estadual de Contribuintes ter cancelado o ato fiscal por improcedente, sob a ótica de que 'a ausência do valor do imposto a ser pago pela operação comercial na nota fiscal dera-se por mero esquecimento', entendemos que dito documento deve ser objeto de detida análise. E tal não se pode fazer nos limites estreitos do *writ*, mas apenas no bojo da instrução criminal.

Ademais, cuidando-se de decisão do Conselho Estadual de Contribuintes de decisão administrativa, não tem força apta a estancar a ação penal.

Neste ponto, pede vênua o MPF para transcrever julgado do Pretório Excelso, no qual foi Relator o Ministro Aldir Passarinho, citado no Acórdão ora atacado, in verbis:

As sanções penais e administrativas são autônomas em face do que, salvo se a lei diferentemente dispusesse, não é possível pretender-se que a aplicação de uma satisfaça a outra (RT, 611/237).

Assim, não se verificando, *prima facie*, a ausência de indícios de autoria, da materialidade e atipicidade criminosa do fato imputado aos pacientes, não se deve trancar a ação penal por suposta ausência de justa causa".

No caso em tela a empresa deixara de lançar o destaque do ICMS em nota fiscal de venda de mercadoria. Lançara, todavia, o imposto no livro próprio e fizera o recolhimento. Comprovou tais fatos e por isto teve julgada improcedente, em ambas as instâncias administrativas, a ação fiscal.

Além disto, quem tem conhecimento dos instrumentos de controle do ICMS, livros e documentos fiscais respectivos, sabe que o destaque do imposto na nota fiscal de venda é feito apenas para orientação do comprador, que se vai creditar do montante destacado na nota fiscal. É irrelevante para o controle do recolhimento do imposto, pelo vendedor.

Seria, portanto, um verdadeiro despatúrio condenar o contribuinte de ICMS pelo fato de haver omitido o destaque do imposto em nota fiscal de venda. Sem sentido, assim, a decisão que determina o prosseguimento da ação penal, posto que se prossegue é porque, em princípio, é possível a condenação.

3. A LIÇÃO DE MANZINI

A tese predominante na jurisprudência parece ter origem na lição de Manzini. Ao apreciar o Recurso de *Habeas Corpus* nº 50.523 - SP, o Supremo Tribunal Federal de certa forma acolheu a doutrina italiana, citada no acórdão do Tribunal de Alçada Criminal do Estado de São Paulo, que invocou lição de Manzini⁸ para concluir que: a) o juiz penal não está obrigado a aguardar a

⁸ A lição de Manzini, invocada pelo TACRIM de São Paulo, e transcrita no relatório do recurso na Corte Maior, está assim expressa:

"Se a risolvere la questione pregiudiziale è normalmente competente un organo giurisdizionale diverso (es.: questioni di diritto privato o amministrativo), ciò non esclude che esse possa essere conosciuta dal giudice penale per quanto occorre al suo giudizio, dato che unico è nello Stato il potere giurisdizionale, come già abbiamo veduto. Anzi, il giudice penale ha di regola il potere e il dovere di risolvere la questione attesa al final del processo penale, senza richiudere o attendere la decisione del giudice o d'altro organo normalmente competente per la questione di cui si tratta." (Manzini, Trattato di Diritto Processuale Penale, 4ª ed., vol. I, número 82, p. 295)".

solução da instância administrativa, para permitir a movimentação da ação penal, e b) no julgamento do fato denunciado como sonegação fiscal não está vinculado à solução eventualmente dada pela instância administrativa. Isto é, pode o juiz penal condenar quando o contribuinte tenha sido liberado pela administração fiscal como absolvê-lo, na hipótese contrária⁹.

É interessante, assim, o exame do Direito Penal Tributário italiano, a ver-se como foi ali tratada a questão.

4. O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO ITALIANO

Na Itália, a reforma do direito penal tributário, realizada em 1982, teve dois objetivos: um, a abolição da "prejudicial

tributária", considerada causa de retardamento da justiça penal em matéria tributária; o outro, a redefinição do crime, conseqüente a essa nova realidade processual.

Antes de 1982, a definição do tipo penal era centrada na evasão do imposto, isto é, sobre o evento de dano ao Erário, exigindo para sua identificação o accertamento da relação tributária. Com a reforma, foram redefinidos os tipos penais de sorte a que não mais fosse necessária tal accertamento, podendo assim ser o julgamento confiado ao Juízo penal, ainda que desprovido este de específica competência em matéria tributária¹⁰.

Na explicação de Tesauro, o princípio, para o imposto direto, segundo a lei de 1929, estendido ao IVA pelo

⁹ RTJ nº 65, p. 62.

¹⁰ Giovanni Fiananca - Enzo Musco, *Diritto Penale Tributario*, Giuffrè, Milano, 1992, pp. 1 a 3. No original:

La l. 7 agosto 1982, n. 516 aveva attuato la riforma del diritto penale tributario perseguendo due obiettivi: da una parte, l'abolizione della "pregiudiziale tributaria", ritenuta quasi unanimemente la causa della paralisi della giustizia penale in materia tributaria, dall'altra la ridefinizione dei reati conseguente a questa nuova realtà processuale.

Ed infatti, prima del 1982, il sistema delle fattispecie incriminatrici era incentrato sull'evasione di imposta, cioè su un evento di danno per l'Erario, e pertanto l'applicazione giudiziale della fattispecie richiedeva "l'accertamento di un'entità (evasione) che, per essere definita, presupponeva necessariamente la risoluzione di ogni dubbio e di ogni controversia connessi col tributo."

(Padovani, *Itinerari della riforma penale tributaria*, in *Indice penale* 1984, p. 298).

Si era quindi resa necessaria una ristrutturazione del sistema delle fattispecie penali tributarie, basata su criteri diametralmente opposti a quelli precedenti, e cioè sulla tendenziale equiparazione ai fini penali delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto (Nuvolone, *Il nuovo diritto penale tributario*, in *Indice penale* 1984 p. 450) e soprattutto sulla configurazione di reati strutturati in maniera tale da non impegnare il giudice penale in accertamenti complessi di natura fiscale, quali la determinazione dell'importo evaso e il calcolo dell'imposto dovuta o evasa (Grosso, *Commento all'art. 1 d.l. 10 luglio 1982, n. 429*, in *Leg. pen.* 1983, p. 21). E il Progetto Reviglio, approvato dal Consiglio dei Ministri del 13 febbraio 1980, così indicava il suo obiettivo: "abbandonata l'idea di perseguire penalmente l'evasione come tale, ha spostato la propria attenzione su quei dati o comportamenti che sono preparatori o prodromici all'evasione, assumendo questi a base della previsione delle singole ipotesi criminose. Ne risulta così un sistema costituito in prevalenza da reati a fattispecie relativamente semplici, il cui accertamento, non comportando necessariamente un giudizio in ordine all'*an debeatur* ed al *quantum* dell'imposta, ben può essere affidato alla cognizione del giudice penale, anche se questi è sprovvisto, almeno di norma, di specifica preparazione in materia tributaria".

In tal modo il Progetto Reviglio aveva recepito le indicazioni dottrinali, secondo cui occorreva "porre l'accento sulle modalità della condotta evasiva dell'obbligo tributario, dando rilievo essenziale al "disvalore di azione" connesso col realizzarsi dell'azione omissiva, fraudolenta etc., senza riguardo al conseguimento almeno in concreto, dello scopo. Ciò dovrebbe implicare d'equiparazione del tentativo di evasione fiscal al reato consumato, con l'ovvio corollario di una semplificazione applicativa di una maggiore efficienza pratica; sull'esempio, del resto, di quanto

decreto que o instituiu, era o de que a ação penal não podia ter curso se não tornasse definitivo o lançamento do tributo.

Entretanto, explica aquele mestre, constatou-se que tal princípio fez praticamente inoperante a eficácia intimidatória da sanção penal porque, dada a prolixidade do processo tributário, a ação penal podia iniciar-se só muito tempo depois do conhecimento do fato ilícito.

O princípio, todavia, tinha sua justificação lógica, porque o crime de evasão só podia ser afirmado depois que fosse determinado o imposto devido, donde resultava lógico que o juízo penal tivesse vez depois que o juízo tributário tivesse resolvido a controvérsia fiscal.

Para abolir a prejudicial era condição indispensável a modificação da norma

incriminadora, a qual agora, prevalentemente, não considera crime a evasão (omissão, incompleta ou infiel declaração), mas o cometimento de fato propiciador ou instrumental da evasão, ou outro fato cuja afirmação não implica resolver a questão de quantificação¹¹.

Não obstante extremamente complexo, o Direito Penal Tributário italiano tem pontos importantes a serem observados, tais como: a) a relativa ligação entre o Juízo penal e o tributário, tanto que, em regra, a sentença irrecorrível de condenação, ou de absolvição tem autoridade de coisa julgada no processo tributário no que concerne aos fatos materiais que foram objeto do juízo penal (art. 12, § 2º, da Lei 516/1982); b) em consequência, a possibilidade de, com

praticato da tempo anche in altre legislazioni" (Fiore, *Tipologia delle incriminazioni*, in AA.VV., *Le evasioni fiscali*, Bari, 1979, p. 165).

Pertanto, "l'ipotesi centrale è nella criminalizzazione - come contravvenzioni o delitti, secondo la gravità dell'azione criminosa e la rilevanza dell'elemento psicologico - di questi comportamenti legati a fatti storici di facile accertamento, aventi carattere di necessaria strumentalità o propedeuticità rispetto al fatto di evasione" (Relazione governativa al d. l. 10 luglio 1982, n. 429). Ne deriva che il legislatore ha perferito privilegiare la funzione preventiva e dissuasiva della pena, sanzionando comportamenti consistenti in linea di massima in fatti semplici (tali cioè da non comportare la necessità di un previo accertamento de natura tributaria), aventi carattere di mera strumentalità o propedeuticità rispetto al fatto di evasione, quindi non direttamente lesivi per l'Eraio, ma comunque censurabili per la loro intrinseca pericolosità in quanto ritenuti sincomatici della capacità evasiva del contribuente. (Traversi, *I reati tributari in materia di Imposte dirette e IVA*, Milano, 1986, p. 58).

La riforma del 1982 si indirizzava quindi nel senso di una generalizzata anticipazione della tutela, realizzata attraverso la creazione di reati di pericolo, in quanto mentre in precedenza l'offesa si assestava sulla lesione effettiva dell'interesse erariale, adesso si risolveva nel pericolo di una tale lesione (Padovani, *Itinerari della riforma penale tributaria*, cit. p. 299; Isolera, *La riforma penale tributaria italiana del 1982: un primo bilancio*, in *Indice penale 1989*, p. 751).

¹¹ Francesco Tesaurò, *Istituzioni di Diritto Tributario*, 4ª edição, UTET, vol. 1, p. 288.

"Altro importante principio della legge del 1929 abolito nel 1982 è la c.d. pregiudiziale tributaria; il principio, cioè, previsto per le imposte dirette dalla legge del 1929 ed esteso all'IVA dal decreto istitutivo di tale ultima imposta, per cui l'azione penale non può aver corso se non quando è divenuto definitivo l'accertamento del tributo.

Si constatò que tal princípio aveva reso praticamente inoperante l'efficacia intimidatoria delle sanzioni penali poiché, data la lungaggine del processo tributario, l'azione penale poteva avere inizio solo a distanza di molto tempo dalla comunicazione del fatto ilícito.

Il princípio, comunque, aveva una sua justificação lógica, poiché il reato di evasione poteva essere accertato solo dopo che fosse stata determinata l'entità dell'imposta evasa, onde sembrava logico che il giudizio penale avesse luogo dopo che il giudice tributario aveva definito la controversia fiscale.

Per abolire la pregiudiziale sono state infatti modificate le norme incriminatrici, le quali ora, prevalentemente, non puniscono l'evasione (ossia l'omessa, incompleta o infedele dichiarazione) ma la commissione di fatti prodromici o strumentali all'evasione o altri fatti il cui accertamento non implica la risoluzione di questioni estimative".

base nos fatos materiais afirmados pelo Juízo penal, a Administração Tributária fazer lançamento, se não atingido tal direito pela decadência; c) o reconhecimento doutrinário de que a prevalência do Juízo penal é justificada por uma disfarçada desconfiança do legislador em relação aos juízos tributários¹².

De todo modo, a análise da doutrina italiana demonstra que, ali, a lei anterior definia como crime a evasão, por isto mesmo se considerava indispensável o prévio lançamento do tributo, ou, em outras palavras, a determinação da ocorrência da efetiva supressão, ou redução, de um tributo legalmente devido constituía uma circunstância prejudicial. Tinha-se a prejudicial tributária. E para afastá-la, a reforma penal alterou a definição do crime, que deixou de ser um crime material, de resultado, para tornar-se um crime de mera conduta, ou crime formal.

No Brasil deu-se o contrário, como se passa a demonstrar.

5. A EVOLUÇÃO LEGISLATIVA NO BRASIL

Ao contrário do que se deu na Itália, com a reforma penal de 1982, operou-se a substituição de tipo penal de mera

conduta, crime formal, por tipo penal em que o elemento essencial é precisamente a supressão ou redução do tributo. Crime de resultado.

Realmente, a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, definiu o crime de sonegação fiscal, cujo tipo descreveu em seu art. 1º, mediante ações ou omissões todas elas relativas a obrigações tributárias acessórias, sem colocar o resultado como elemento integrativo do tipo, não obstante exigisse para a configuração deste, em qualquer caso, o dolo específico¹³.

Já a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, define o crime contra a ordem tributária de duas formas. A primeira, em seu art. 1º, dizendo que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as condutas que indica em seus cinco incisos. E a segunda, em seu art. 2º, dizendo que constituem crime da mesma natureza, condutas relativas a obrigações acessórias (incisos I e V); o não recolhimento de tributo cobrado ou descontado, que muitos denominam apropriação indébita de tributo (inciso II), além de reproduzir, com ligeira alteração, o tipo que estava na lei anterior, de exigir, pagar ou receber percentagem sobre incentivo fiscal (inciso III),

¹² Cf. Augusto Fantozzi, *Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1994, p. 490.

¹³ Estabelece a Lei nº 4.729, de 14.7.65:

"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 beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a Renda como incentivo fiscal".

acrescido de outro, configurado pela conduta de deixar de aplicá-lo ou aplicá-lo indevidamente (inciso IV).

Pode-se afirmar, assim, que a lei atual define a supressão ou redução de tributo (art. 1º) como crime material, ou de resultado. Sua configuração exige que se defina a existência de um tributo devido, para que se possa afirmar sua supressão, ou redução, mediante uma ou mais de uma das condutas descritas na lei.

De igual modo, o tipo impropriamente denominado apropriação indébita (art. 2º, inciso II) é um crime material, ou de resultado, posto que se configura pelo não pagamento de um tributo devido. Implica lesão patrimonial à Fazenda Pública. Lesão cujo valor deve ser determinado.

Também os tipos descritos no art. 2º, incisos III e IV, são crimes de resultado, cuja configuração depende de um acerto para que se possa afirmar a sua existência.

Assim, somente os tipos descritos nos incisos I e V, do art. 2º, podem ser considerados crimes formais, a envolver simplesmente obrigações acessórias. Com relação a estes pode-se, em princípio, prescindir de acerto, como condição a que se possa afirmar a existência do crime.

6. AÇÃO PENAL E QUESTÃO PREJUDICIAL

Não se há de confundir requisito para a propositura da ação penal, ou condição de procedibilidade, com questão prejudicial. Referindo-se aos requisitos que a Lei nº 50, de 1977, da Espanha, exigia para o início da ação penal, doutrina

Joaquín Delgado García, Juiz do Tribunal Supremo daquele país: "Nada tienen que ver tales requisitos de procedibilidad con las denominadas cuestiones prejudiciales"¹⁴.

A condição de procedibilidade concerne exclusivamente ao processo, enquanto a questão prejudicial diz respeito ao direito material. Questão prejudicial, no dizer preciso de Greco Filho, "é uma infração penal, ou uma relação jurídica civil cuja existência ou inexistência condiciona a existência da infração penal que está sob o julgamento do juiz"¹⁵.

Constitui grave equívoco, portanto, a invocação da Súmula nº 609, do Supremo Tribunal Federal, para fundamentar decisão que diz inexistente a questão prejudicial tributária, vale dizer, a questão de saber se existe, ou não, tributo devido, relativamente ao qual se deu a ação dita criminosa. Ou para fundamentar decisão que afirma irrelevante, no Juízo penal, a decisão da autoridade da Administração Tributária que julga improcedente a ação fiscal, afirmando indevido o tributo exigido.

7. A QUESTÃO PREJUDICIAL NOS CRIMES DEFINIDOS PELA LEI Nº 8.137/91

Nos crimes previstos no artigo 1º, e nos incisos I a IV, do art. 2º, da Lei nº 8.137, é indubitosa a presença de questão prejudicial, como se passa a demonstrar.

No art. 1º tem-se o crime de supressão ou redução de tributo, ou contribuição social, ou qualquer acessório, mediante uma das condutas indicadas em seus cinco incisos. A existência de uma relação jurídica tributária é indispensável à integração do

¹⁴ Cf. Joaquín Delgado García, *El Delito Fiscal*, Colex, Madrid, 1995, p. 50.

¹⁵ Vicente Greco Filho, *Manual de Processo Penal*, Saraiva, São Paulo, 1991, p. 151.

tipo. Não pode haver supressão ou redução de tributo se inexistir um tributo devido, uma relação jurídica entre o fisco e o contribuinte, ou responsável tributário.

No inciso I, do art. 2º, tem-se um crime de mera conduta, e por isto poderia parecer irrelevante a relação jurídica tributária. Ocorre que nesse tipo o dolo específico é elemento do tipo, que somente se configura se o agente praticou a conduta “para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;”. Logo, é indispensável saber-se da existência da relação jurídica tributária, como condição para que se possa afirmar a presença do dolo. Por outro lado, é indispensável, ainda, a presença da relação jurídica obrigacional acessória, posto que a conduta integrante do tipo há de ser violadora de uma obrigação tributária acessória.

No inciso II, do art. 2º, tem-se o crime que se configura pela omissão no cumprimento do dever de pagar um tributo¹⁶, ou contribuição, podendo ser dito aqui, portanto, o que se disse sobre o tipo definido no art. 1º. E tudo se aplica ao crime previsto no art. 95, alínea “d”, da Lei nº 8.212/91, que não passa de repetição inútil.

Nos incisos III e IV, do art. 2º, estão definidos os crimes relacionados a incentivos fiscais, que somente se configuram se houver a relação tributária e a específica relação de incentivo fiscal.

No crime do inciso V, do art. 2º, todavia, é possível a configuração do tipo sem que se precise saber se um tributo é devido, ou não. Basta que alguém anuncie, ou utilize, programa de processamento de dados, capaz de produzir informações duplas. Produzir o denominado “caixa dois”. A existência,

ou o uso, de programa assim já configura o tipo penal, sem que se precise perquirir a respeito de uma concreta situação de tributo ou contribuição, nem de uma concreta situação na qual alguém esteja obrigado a prestar determinadas informações ao fisco.

De tudo isto não se deve concluir que as aludidas questões prejudiciais estejam sempre presentes nos crimes em referência. Podem estar, ou não. Se o acusado alega que não havia tributo devido, por ser inconstitucional a lei que o instituiu, ou aumentou; ou se diz não ocorrido o fato gerador do tributo, ou alega outra razão pela qual não existiria, no caso, a relação de tributação, terá suscitado uma questão prejudicial, a ser resolvida pelo Juízo cível, tal como acontece com o acusado de bigamia que alega a nulidade do primeiro casamento, ou do segundo, por causa que não seja a própria bigamia.

8. QUESTÃO PREJUDICIAL E DECISÃO ADMINISTRATIVA

No caso do RHC nº 2699-0-SC, relator Ministro Pedro Aciole, julgado pela 6ª Turma do STJ, mesmo diante de uma decisão administrativa em que ficou reconhecida a improcedência total da ação fiscal, o HC foi denegado, ao argumento de que as instâncias são autônomas.

Aquele julgado, todavia, incorreu em equívoco lamentável. Sob o pretexto da autonomia das instâncias, e da decorrente possibilidade de cumulação das sanções administrativa fiscal, e penal, deixou de examinar o aspecto nuclear da questão, que era a inexistência do ilícito penal, cujo substrato fático coincide, no

¹⁶ A omissão, pura e simples, no cumprimento do dever de pagar, não configura crime, conforme demonstramos ao tratar dos tipos de crimes contra a ordem tributária.

caso, com o ilícito administrativo fiscal. E o que certamente é pior, revelou absoluta incapacidade para avaliar o fato imputado ao paciente. Fato que, para quem conhece a sistemática do ICMS, é inteiramente inábil para produzir qualquer consequência detrimetosa para a Fazenda.

Afirmou, aquele julgado, que “não se verificando, *prima facie*, a ausência de indícios de autoria, da materialidade e atipicidade criminosa do fato imputado aos pacientes, não se deve trancar a ação penal por suposta ausência de justa causa”. Ocorre que a empresa deixara de lançar o destaque do ICMS em nota fiscal de venda de mercadoria, mas lançara o imposto no livro próprio e fizera o recolhimento. Comprovou tais fatos e por isto teve julgada improcedente, em ambas as instâncias administrativas, a ação fiscal.

Em voto vencido, asseverou o Ministro Luiz Vicente Cernicchiaro, com inteira propriedade, que proclamada a inexistência do ilícito, ainda que administrativamente, não pode o Ministério Público, com esteio no mesmo fato, promover a imputação criminal. “Seria contraditório, afrontando a unidade do Direito, o Estado (na espécie o Estado de Santa Catarina), num momento enuncia licitude e a seguir proclama a criminalidade”.

Tem razão o ilustre prolator do voto vencido.

A Lei nº 8.137, de 27/12/90, em seu art. 1º, define como crime contra a ordem tributária, “suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório,” mediante as condutas que indica em seus cinco incisos.

Cuida-se de crime material, que, diversamente dos previstos nos quatro primeiros incisos do art. 1º, da Lei nº 4.729/65, somente se consuma com a supressão, ou a redução do tributo. A diferença é, portanto, significativa¹⁷. Gerd W. Rothmann, em excelente estudo a respeito da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, demonstra, com inteira propriedade, a diferença entre o tipo penal que se encontrava descrito na Lei nº 4.729/65, e o descrito na Lei nº 8.137/90, e afirma, com razão, que na primeira tinha-se crime de mera conduta, cuja consumação independia de resultado, enquanto nesta última tem-se crime de dano¹⁸.

A análise das razões do Ministério Público, acima transcritas, mostra que foi imputada ao réu a conduta de emitir nota fiscal sem débito de ICMS, quando sobre a operação levada a cabo, teria de haver a incidência desse imposto. E que a autoridade competente da Administração Tributária, apreciando impugnação do contribuinte, julgou improcedente a ação fiscal, cancelando o lançamento respectivo.

Os órgãos julgadores da Administração Tributária conhecem muito bem o documentário fiscal e sabem que o fato de haver o contribuinte do ICMS deixado de registrar, na nota fiscal, o valor do ICMS incidente na operação respectiva, constitui mera falta formal, que por si só não induz o não pagamento do imposto. Em rigorosa terminologia do Direito Tributário, diz-se que tal fato caracteriza o inadimplemento de obrigação tributária acessória. E daquelas, aliás, de menor gravidade, pois não chega a ocultar a ocorrência do fato tributável, nem a

¹⁷ Pedro Roberto Decomain, Crimes contra a ordem tributária, 2ª edição, Obra Jurídica, Florianópolis, 1995, pp. 43/44.

¹⁸ Gerd W. Rothmann, A Extinção da Punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária, em Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário, Volume de Apoio, pp. 42/43.

impedir ou dificultar o próprio registro do imposto no livro de apuração deste.

Inadimplemento de obrigação tributária acessória, sem um conseqüente inadimplemento da obrigação tributária principal, jamais poderá configurar o crime previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90.

A decisão da autoridade competente da Administração Tributária, dando pela improcedência da ação fiscal, além de relevar, com certeza em face das circunstâncias apuradas no procedimento administrativo fiscal, a própria multa pela infração formal, afirmou a inocorrência de inadimplemento da obrigação principal. Em outras palavras, afirmou a inocorrência de supressão ou redução do tributo. E assim, inócurre o fato que constitui o núcleo do tipo penal em questão, não é razoável admitir-se possa haver ação penal contra o contribuinte.

O fato imputado ao contribuinte, vale dizer, deixar de registrar o valor do ICMS em nota fiscal relativa a operação sujeita a esse tributo, sem que tenha havido supressão ou redução do tributo, é fato penalmente atípico. Não preenche a hipótese do art. 1º, inciso V, da Lei nº 8.137/90. E no caso em referência foi tido como lícito pela autoridade competente da Administração Tributária.

Como disse o ilustre prolator do voto vencido, um fato não pode ser, ao mesmo tempo, perante o mesmo ordenamento jurídico, lícito e criminoso. Tal incongruência não se concilia com a noção de sistema jurídico, ou de unidade do Direito.

O primeiro passo para tal incongruência, todavia, foi dado quando se admitiu a propositura da ação penal antes da conclusão do procedimento administrativo fiscal. Com isto se abriu ensejo a ocorrência de condenação, no

Juízo criminal, em situações nas quais a autoridade administrativa poderá depois dizer que nenhum tributo era devido, ou que não se operou qualquer supressão, ou redução de tributo.

Por considerar o processo administrativo fiscal de apuração e exigência do crédito tributário de idêntica natureza do inquérito policial, e sendo este dispensável, firmou-se na jurisprudência o entendimento segundo o qual o julgamento da ação administrativo-fiscal não constitui condição de procedibilidade, relativamente à ação penal por crime de sonegação fiscal.

Assim, sustentam as autoridades do governo, inclusive o Presidente da República¹⁹, que a ação penal pode ser proposta concomitantemente com a ação fiscal, isto é, com base apenas no auto de infração.

A tese é, todavia, equivocada.

O processo administrativo de apuração e exigência do crédito tributário não tem a mesma natureza, nem a mesma finalidade do inquérito policial. Aliás, por isto mesmo, tem sido freqüente a instauração de inquéritos policiais para apuração de crimes contra a ordem tributária.

O processo administrativo, vale dizer, o processo de lançamento, é composto de duas fases, tem a natureza de accertamento, admitindo o contraditório. O inquérito policial é inquisitivo apenas. Aquele destina-se à constituição do crédito tributário, sendo imprescindível para a apuração do valor do tributo e para a imposição de penalidade pecuniária cujo valor compõe o crédito tributário, a ser objeto de cobrança judicial. Este, como peça simplesmente informativa, é prescindível para a propositura da ação penal. Do primeiro resulta um direito de crédito em favor do

¹⁹ Razões do veto do art. 3º, da Lei 8.696/93.

Estado, direito a cujo exercício estão obrigadas as autoridades administrativas. Do segundo resulta mera indicação ao Ministério Público, que pode pedir o seu arquivamento, deixando de promover a ação penal correspondente.

Não é razoável, pois, concluir-se que por ser possível a propositura de ação penal sem inquérito policial, também seja a mesma possível, nos crimes contra a ordem tributária, sem a conclusão do processo administrativo de lançamento.

Nos termos do CTN “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”²⁰.

Nenhuma autoridade, que não seja da Administração Tributária, pode fazer afirmação juridicamente válida de que alguém é devedor de tributo. Por outro lado, a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional da autoridade administrativa. Assim, se esta não efetua o lançamento tributário, sendo este cabível, deve ser responsabilizada por sua falta.

O crime definido no art. 1º, da Lei nº 8.137, tem como elemento nuclear a conduta de suprimir ou reduzir tributo, e com certeza refere-se a lei a tributo devido nos termos da lei tributária. Não se pode, portanto, antes de saber se existe um tributo devido, nos termos da lei tributária, admitir ação penal pelo cometimento de tal crime. Admiti-la é admitir a possibilidade de condenação de

alguém que, segundo a autoridade competente da administração tributária, não suprimiu, nem reduziu tributo nenhum.

Ação penal por crime contra a ordem tributária, contra contribuinte que teve a impugnação do auto de infração acolhida na via administrativa, com a improcedência da ação fiscal correspondente, é tão absurda quanto ação penal por furto, quando a suposta vítima está a afirmar claramente que o objeto supostamente furtado não lhe pertence, mas ao acusado.

9. O DIREITO DE IMPUGNAR A EXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA

Não se pode, outrossim, suprimir o direito que tem o contribuinte de impugnar a exigência do tributo, especialmente quando pretenda demonstrar que a lei tributária não se ajusta à Constituição, ou que o fato apontado pelo fisco não é adequado à hipótese de incidência do tributo.

Induidoso, portanto, o direito que tem o contribuinte de ver concluído definitivamente o acerto, para somente então ficar exposto à ação penal. Se não pagar, aceitando a decisão que o considerou devedor.

Concluído o lançamento tributário, se houver sido apurado algum fato que o Ministério Público considerar ilícito penal, poderá este promover a ação penal correspondente, salvo, é claro, a precedente ocorrência de pagamento.

10. O DIREITO DE EXTINGUIR A PUNIBILIDADE

Agora, quando a lei restabeleceu o direito de extinguir a punibilidade pelo pagamento do tributo²¹, tornou-se

²⁰ Código Tributário Nacional, art. 142.

²¹ Lei nº 9.249/95, art. 34.

indivíduo o direito que tem o contribuinte de ter a ação penal precedida do lançamento do tributo. Só com este saberá quanto deve, e somente assim poderá efetuar o pagamento, extintivo de sua punibilidade.

Inadmissível, portanto, transformar-se o Juízo penal em Juízo do acerto tributário, posto que isto implica suprimir o direito de extinguir a punibilidade com o pagamento do tributo.

Ressalte-se que a extinção da punibilidade, pelo pagamento, alcança também o crime contra a ordem tributária meramente formal. O pagamento da multa, pelo inadimplemento da obrigação tributária acessória, quando não haja tributo devido, opera a extinção da punibilidade.

Alcança também o *crime* de não recolhimento de contribuições previdenciárias, posto que a norma do art. 95, alínea “d”, da Lei nº 8.212/91, é mera reprodução daquela contida no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90. Neste sentido manifestou-se já o Supremo Tribunal Federal²².

11. AÇÃO PENAL E AÇÃO ANULATÓRIA

Se o contribuinte não aceita a decisão administrativa que o considerou devedor de tributo ou penalidade, pode evidentemente ingressar em Juízo com ação anulatória, ou mandado de segurança. Este é um direito que não lhe pode ser negado, sem violência à expressa e específica garantia constitucional. A propositura da ação anulatória, ou do mandado de segurança, todavia, não impede o início da ação penal, embora suscite inegável questão prejudicial. A não ser, é claro, que se trate de pretensão

de anulamento apenas em parte do lançamento tributário, e não tenha havido o pagamento da parte incontroversa.

12. AÇÃO ANULATÓRIA E QUESTÃO PREJUDICIAL

Promovida que seja a ação anulatória do lançamento tributário, se é atacado o lançamento por inteiro, a ação penal pode ser proposta, mas o seu julgamento deve esperar a decisão do caso no Juízo cível.

Imagine-se um contribuinte sendo condenado por crime contra a ordem tributária, e depois sendo a lei tributária por ele descumprida declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. No caso da contribuição previdenciária sobre a remuneração dos autônomos e dirigentes de empresa isto poderia muito bem ter acontecido.

13. A CRIMINALIZAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE COAÇÃO

Admitir-se a propositura da ação penal antes do lançamento, como admitir-se o julgamento da ação penal antes do julgamento da questão tributária no Juízo cível, é admitir-se a ação penal como instrumento de coação, para compelir o contribuinte a pagar o tributo, ainda que indevido seja.

Na dúvida, ou mesmo acreditando ser indevido o tributo, certamente, se tem condições financeiras para tanto, preferirá pagar, para extinguir a punibilidade. Estará sendo coagido a fazê-lo, para não ser processado.

Admitir-se a possibilidade de ação penal antes da conclusão do processo administrativo fiscal constitui uma forma

²² HC 73.418-RS, Rel. Ministro Carlos Velloso, julgado em 05.03.96 (Informativo STF nº 22, 4 a 8 de março de 1996, p.1).

inequívoca de suprimir a garantia do devido processo legal e da ampla defesa no processo administrativo²³.

Por outro lado, admitir-se a possibilidade de condenação, quando ainda pendente de decisão a ação anulatória do lançamento, constitui forma inequívoca de impor maus tratos à garantia de que nenhuma lesão ou ameaça a direito será excluída da apreciação do Judiciário²⁴.

14. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE E REPETIÇÃO DO INDÉBITO

Ter-se-á, com esse instrumento de coação, um retorno à pré-história, quando o tributo era arrecadado sob ameaça. O Direito Tributário restará amesquinhado, e na melhor das hipóteses ter-se-á reinstituído o malsinado *solve et repete*.

Diante da ameaça o contribuinte pagará. Depois, declarada extinta sua punibilidade, promoverá ação de repetição do indébito. Vitorioso, se as condições de fato lhe permitirem, e ainda vigorar o art. 66, da Lei nº 8.383, fará a compensação do que pagou indevidamente. Se não, amargará o caminho iníquo do precatório.

15. MATERIALIDADE DO DELITO

Não se trata de considerar a representação da autoridade da Administração Tributária, ou a conclusão do processo administrativo uma condição de procedibilidade, relativamente à ação penal.

No crime em cuja configuração o resultado dano ao Erário, ou evasão efetiva (não apenas potencial) seja elementar do tipo, o que falta, até que a autoridade administrativa se manifeste em definitivo, é a própria materialidade do delito. Sem tributo *devido*, objeto de evasão consumada, inexistente o crime.

A ausência da manifestação definitiva da autoridade administrativa lançadora, sobre a supressão ou redução, ou não recolhimento de tributo devido, equivale à ausência do corpo de delito naqueles crimes que deixam vestígios materiais.

Como o lançamento do tributo é atividade privativa da autoridade administrativa (art. 142 do CTN), a esta cabe dizer se existe, ou não, tributo devido. Da mesma forma que aos subscritores do laudo pericial cabe afirmar a existência daqueles vestígios materiais do crime que, por sua natureza, os produz. Não é razoável atribuir-se ao Juízo penal o dever de dizer sobre a ocorrência de supressão ou redução de tributo.

Aliás, a exigência da manifestação da autoridade administrativa sobre a existência de tributo *devido*, objeto de supressão ou redução, prende-se a razões ainda mais fortes do que as que fundamentam a exigência do *corpo de delito*. Além de tratar-se de *juízo técnico*, trata-se de atribuição que a ordem jurídica conferiu, privativamente, à autoridade administrativa.

²³ Constituição Federal, art. 5º, incisos LIV e LV.

²⁴ Constituição Federal, art. 5º, inciso XXXV.