

**SEPARATA
REVISTA TRIMESTRAL
DE JURISPRUDÊNCIA
DOS ESTADOS**

Hugo de Brito Machado

**PRÉVIO ESGOTAMENTO DA VIA
ADMINISTRATIVA E AÇÃO PENAL NOS
CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

EJV

EDITORA JURID VELLENICH LTDA.

R.Dr. Gabriel Pizza, 462 (sede própria)

CEP 02036-011-Caixa Postal 12.300-São Paulo-SP

TEL: (011) 950-9088 - FAX:(011) 950-8223

REVISTA TRIMESTRAL DE JURISPRUDÊNCIA DOS ESTADOS

1) Características gerais

- Início de publicação em 1977.
- Periodicidade Bimestral, a partir de Janeiro/97 (vol. n. 156).
- Volume entregue encadernado.
- Formato 14 x 21 cm., com média de 368 págs., papel 75 gr.

2) A RTJE é repositório autorizado pelos Tribunais:

- Supremo Tribunal Federal (Reg. 1/85).
- Superior Tribunal de Justiça (Reg. 25/92).
- Tribunal Superior do Trabalho (Reg. 5/94).
- Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Reg. 8/92).
- Tribunal Regional Federal da 2ª Região (PA 4849).
- Tribunal Regional Federal da 3ª Região (Reg. 4/94).
- Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Reg. 5/92).
- Tribunal Regional Federal da 5ª Região (Reg. 4/93).

3) Seções

- *Doutrina, Parecer, Memento e "Postulare"*.
- *Jurisprudência: Administrativa, Constitucional, Tributária, Cível, Criminal, Trabalhista e Previdenciária.*
- *Ementário de Legislação Federal (íntegra em CD).*
- *Índices por verbetes da Doutrina, Numérico da Jurisprudência e Alfabético-remissivo. No vol. de Dezembro, o Índice Geral do Ano.*

4) Matérias Suplementares

- Separata Extra - ocasionalmente.
- Serviço de Fornecimento de Legislação, Assessoria Jurídica e Pesquisa Jurisprudencial (por solicitação do interessado).

Nota - Este Artigo foi extraído da Doutrina da RTJE, daí a manutenção da numeração constante nos cabeçalhos.

PRÉVIO ESGOTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA E AÇÃO PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Hugo de Brito Machado

(Juiz do Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Professor Titular de Direito Tributário da UFC)

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Condição de Procedibilidade e Questão Prejudicial. 2.1. Constatação do Equívoco. 2.2. A Súmula n. 609, do STF. 2.3. Distinção Relevante. 2.4. Questão Prejudicial e Unidade do Direito. 3. A Questão Prejudicial. 3.1. O Tipo Penal. 3.2. Ligeira Incursão no Direito Italiano. 3.3. Retornando ao Direito Brasileiro. 4. O Tipo Penal e a Existência de Tributo Devido. 4.1. Um Conceito Normativo. 4.2. O Conceito "Tributo". 4.3. Competência Privativa. 4.4. Decisão Administrativa e Supremacia Constitucional. 4.5. Sanções Políticas. 4.6. Garantias Constitucionais. 5. Questão Prejudicial. 6. Conclusões.

1. Introdução

A questão de saber se, nos crimes contra a ordem tributária, o esaurimento da via administrativa é necessário para a propositura da ação penal, tem sido objeto de controvérsias na jurisprudência, o que empresta maior relevo a seu estudo doutrinário.

O papel fundamental da doutrina jurídica consiste em explicar o sentido e o alcance das normas, com o especial propósito de construir a harmonia, superando suas antinomias, e na formulação de qualquer proposição doutrinária tendente a superar antinomias, o jurista não pode esquecer a supremacia da Constituição, a dizer que as demais normas do sistema são inferiores. Dotadas, assim, de menor força normativa, que "se manifesta justamente na incapacidade de estabelecer uma regulamentação que esteja em oposição à regulamentação de uma norma hierarquicamente superior (1).

Busca-se, portanto, neste estudo, formulação capaz de evitar incoerências, e de fazer efetiva a supremacia constitucional.

Nesta tarefa, será de grande importância:

a) o esclarecimento da distinção entre condição de procedibilidade e questão prejudicial;

b) o exame da relação entre os tipos penais, o lançamento tributário e a garantia constitucional do devido processo legal;

c) o exame da jurisprudência concernente ao uso das denominadas sanções políticas como meio coercitivo para compelir o contribuinte ao pagamento do tributo.

2. Condição de Procedibilidade e Questão Prejudicial

2.1. Constatação do Equívoco

O exame de manifestações jurisprudenciais e doutrinárias concernentes à questão de saber se, nos crimes contra a ordem tributária, o exaurimento da via administrativa é indispensável à propositura da ação penal, demonstra que na maioria dos casos a questão não tem sido adequadamente colocada, sendo visível a confusão feita por muitos entre condição de procedibilidade e questão prejudicial, como se constata dos vários julgados citados por Decomain, e da posição doutrinária daquele eminente membro do Ministério Público do Estado de Santa Catarina, que chega a invocar a Súmula n. 609, do STF (2).

2.2. A Súmula n. 609, do STF

Diz a Súmula n. 609, da Corte Maior, que “é pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal”. E a partir desse enunciado, formou-se uma jurisprudência, inteiramente equivocada, no sentido da desnecessidade de prévia decisão administrativa, confundindo condição de procedibilidade com questão prejudicial.

O exame dos acórdãos dos quais resultou aquele enunciado demonstra que nos mesmos cuidava-se apenas da questão processual de saber se a ação, nos crimes fiscais, dependia de representação da Fazenda. Tanto que, no terceiro daqueles julgados, 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 (CPP, art. 92 e ss.)” (3).

2.3. *Distinção Relevante*

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” (4). Constitui grave equívoco, portanto, a invocação da Súmula n. 609, do STF, 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.

2.4. *Questão Prejudicial e Unidade do Direito*

A questão prejudicial diz respeito ao direito material, e ao seu adequado deslinde é essencial à unidade do direito.

Em admirável voto vencido, asseverou o Min. 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” (5).

Tem-se, portanto, de adotar o que o Min. Marco Aurélio denomina uma interpretação “homenageante do devido processo legal, avesso, a mais não poder, às soluções que, embora práticas, resultem no desprezo à organicidade do Direito” (6).

3. A Questão Prejudicial e a Integração do Tipo

3.1. O Tipo Penal

Como questão de direito material, a questão prejudicial decorre da formulação do tipo penal. E como essa formulação, no direito brasileiro, sofreu significativa alteração, já não é válida a invocação da jurisprudência formulada à luz da lei anterior.

A desatenção para a evolução legislativa, no concernente à tipificação do crime fiscal, parece ter contribuído para o cometimento de equívocos, sobretudo porque reforçada com a invocação da doutrina italiana, sendo certo que as leis, na Itália e no Brasil, evoluíram em sentido diametralmente opostos.

3.2. Ligeira Incursão no Direito Italiano

A tese predominante na jurisprudência parece ter origem na lição de Manzini. Ao apreciar o Recurso de *Habeas Corpus* n. 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 Manzini, para concluir que: a) o Juiz penal não está obrigado a aguardar a 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 contrária (*RTJ* n. 65, p. 62). É interessante, portanto, o exame do direito penal tributário italiano, a ver-se como foi ali tratada a questão.

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 à 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 acertamento da relação tributária. Com a reforma, foram redefinidos os tipos penais de sorte a que não mais fosse necessária tal acertamento, podendo assim ser o julgamento confiado ao Juízo penal, ainda que desprovido este de específica competência em matéria tributária (7).

Na explicação de Tesouro, o princípio, para o imposto direto, segundo a lei de 1929, estendido ao IVA pelo decreto que o instituiu, era o de que a ação penal não podia ter curso se não tomado 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 proximidade 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 quantificação (8).

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 n. 516/82); b) em consequência, a possibilidade de com 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 tributários (9).

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.

3.3. Retornando ao Direito Brasileiro

No Brasil deu-se o contrário, como se passa a demonstrar. Com a Lei n. 8.137/90, 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 (10).

Realmente, a Lei n. 4.729, de 14-7-65, 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 exigir-se para a configuração deste, em qualquer caso, o dolo específico.

Já a Lei n. 8.137, de 27-12-90, 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 (incs. I e V); o não recolhimento de tributo cobrado ou descontado, que muitos denominam apropriação indébita de tributo (inc. II), além de reproduzir, com ligeira alteração, o tipo que estava na lei anterior, de exigir, pagar ou receber percentagem sobre incentivo fiscal (inc. III), acrescido de outro, configurado pela conduta de deixar de aplicá-lo ou aplicá-lo indevidamente (inc. 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 das condutas descritas na lei.

É indubitoso, portanto, que a invocação do direito italiano não ampara a tese que vem sendo adotada em alguns julgados, no Brasil. Pelo contrário, a análise do direito italiano demonstra que, em nosso caso, sendo o crime de supressão ou redução de tributo um crime de resultado, não se pode afastar a questão prejudicial tributária.

4. O Tipo Penal e a Existência de Tributo Devido

4.1. Um Conceito Normativo

Na Teoria Geral do Direito é inegável a distinção entre conceitos *normativos*, estabelecidos pela Ciência do Direito, e aqueles não

normativos, ou *descritivos*, estabelecidos por outros setores do conhecimento humano.

Fundado na doutrina de Karl Engisch, que distingue os conceitos *normativos*, dos *descritivos*, Costa Jr. assevera, com inteira propriedade, que “se a norma penal tributária, para tipificar uma conduta, se utiliza de *conceitos normativos* auridos do direito tributário, é esta disciplina que deverá ser consultada para precisar o alcance da norma. Em suma, é o direito tributário que deverá explicar e definir o que é ‘tributo’, e ‘contribuição social’ ou ‘sujeito passivo de obrigação’, com vistas à tipificação do crime contra a ordem tributária” (11).

4.2. O Conceito “Tributo”

Reportando-se a *tributo*, e a *contribuição social*, (12) na definição do tipo penal, o dispositivo penal restou-se completável pelos dispositivos da legislação tributária dos quais resultam aqueles conceitos.

Crime de resultado, para cuja configuração é indispensável a *supressão* ou *redução de tributo*, pressupõe a existência de uma relação jurídica tributária, isto é, pressupõe a existência de um *tributo*. Sem um tributo, que possa, de fato, ser suprimido, ou reduzido, evidentemente não se pode consumir o crime contra a ordem tributária. Na lição de Zelmo Denari, “o tipo penal não se exaure na descrição de condutas nocivas praticadas pelos contribuintes, pois encontra-se afetado de *conceitos normativos*, envolvendo as noções de tributo, contribuição social, sujeito passivo tributário, que introduzem um nexo de prejudicialidade entre o processo administrativo e o processo penal” (13). Em apoio de sua opinião, Denari lembra a lição de Marco Aurélio Greco, segundo a qual “não se pode transplantar, sem reservas, para o direito tributário o conceito de autonomia do processo penal, em obséquio, justamente, dessas qualificações jurídicas” (14).

É certo que a Lei n. 8.137/90, define também crime formal, ou de mera conduta. Mesmo neste, porém, é imprescindível a existência de um *tributo devido*, sem o qual o dolo específico não é possível (15). “Como a conduta material tem por escopo a supressão ou a redução de tributos, se no âmbito administrativo for declarada a inexistência do mesmo, não se poderá falar em crime, pois, qualquer ação do agente objetivando atingir os tributos será inócua, pois estes inexistem” (16).

4.3. *Competência Privativa*

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 (17).

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.

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” (18).

4.4. *Decisão Administrativa e Supremacia Constitucional*

Garante a Constituição Federal que “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” (19). 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 instru-

mento 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.

4.5. Sanções Políticas

Submeter o contribuinte à coação consubstanciada na ameaça de ação penal, é muito mais grave do que obrigá-lo simplesmente a pagar para depois discutir. E todos sabem que o velho princípio *solve et repete*, que a legislação ditatorial de 1937 a 1946, introduziu em nosso País, pelos Decs.-leis n. 5, de 13-11-37; n. 42, de 6-11-37; n. 3.336, de 10-6-41, e outros diplomas, que, depois da Constituição de 1946, vêm recebendo repulsa do Supremo Tribunal, em dezenas de julgados, a despeito da insistência das repartições arrecadoras” (20).

O Supremo Tribunal Federal, aliás, tem considerado inconstitucionais todas as formas de sanção política, aplicadas contra contribuintes reiteradamente inadimplentes, porque tais sanções configuram forma oblíqua de compelir o contribuinte ao pagamento do tributo. Por votação unânime de seu Plenário, nos Embargos de Divergência no RE n. 115.452-7-SP, Relator o eminente Min. Carlos Velloso,

decidiu que “o regime especial do ICM, autorizado em lei estadual, porque impõe restrições e limitações à atividade do contribuinte, viola a garantia constitucional da liberdade de trabalho (CF/67, art. 153, 23; CF/88, art. 5º, XIII), constituindo forma oblíqua de cobrança do tributo, assim execução política, que a jurisprudência do Supremo Tribunal sempre repeliu” (21).

A ameaça de início da ação penal, sem o exaurimento da via administrativa, é forma oblíqua de obrigar o contribuinte ao pagamento de tributo que a própria Administração poderá considerar indevido.

4.6. *Garantias Constitucionais*

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, indubitoso 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” (22).

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.

É violar a garantia de que ninguém será privado da liberdade, ou de seus bens, sem o devido processo legal, que é o mais valioso dos instrumentos que o direito oferece para garantia da liberdade. Na lição de Greco Filho: “uma das garantias mais importantes que nos foram legadas pelas declarações universais de direitos é, inegavelmente, a do devido processo legal para a imposição de penas criminais” (23). Assim porque, com certeza, no devido processo legal se inclui o direito ao processo administrativo-fiscal útil, vale dizer, cuja utilização não esteja frustrada pela ameaça da ação penal.

O Tribunal Regional Federal da 5ª Região tem adotado este entendimento: “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” (24). “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 n. 8.137/90, implica maus tratos à garantia constitucional da ampla defesa no processo administrativo” (25).

A 5ª Câmara Criminal do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, embora com fundamentação diversa, também já decidiu pelo trancamento de ação penal iniciada antes do exaurimento da via administrativa.

5. Questão Prejudicial

Penalista dos mais autorizados, Mariz de Oliveira sustenta a necessidade do prévio exaurimento da via administrativa com fundamento no dispositivo pertinente à questão prejudicial, asseverando: “em casos nos quais se contesta na esfera administrativa a exigibilidade do tributo, tendo em vista uma situação fática determinada, poderá ser invocado o art. 93, do CPP. Embora este se refira à questão prejudicial que esteja sendo apreciada pelo Juízo Cível, nos parece de toda pertinência a aplicação analógica do dispositivo, tendo em vista o grau de prejudicialidade que vincula a questão penal à tributária, pois

na esfera administrativa se estará discutindo a existência do tributo que constitui condição precípua para a existência do delito (26).

Penso que a exigência de prévio exaurimento da via administrativa é mais do que uma questão prejudicial. É meio de assegurar as garantias constitucionais do cidadão contribuinte, como acima demonstrado.

Por outro lado, concluído o procedimento administrativo, tem o contribuinte direito de discutir a exigência em Juízo. Sobretudo em se tratando de questões relativas à constitucionalidade da lei tributária, relativamente às quais ainda prevalece o entendimento que sustenta a impossibilidade de seu deslinde pela autoridade administrativa.

Seja como for, como nenhuma lesão ou ameaça a direito pode ser excluída da apreciação do Judiciário, é indubitoso o direito de ter o contribuinte manifestação judicial sobre suas divergências com o Fisco.

Posta a questão em Juízo, seja mediante ação anulatória de lançamento, ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária, mandado de segurança, ou qualquer outro procedimento judicial, tem-se então uma questão prejudicial, cujo deslinde deve ser aguardado pelo Juízo criminal (27). Não se trata de simples formalidade processual, mas de uma garantia da apuração da verdade real concernente à ocorrência do ilícito penal. Por isto mesmo Antonio Corrêa, com larga experiência na judicatura, ensina que se “a apuração da verdade real para convencimento do julgador depender da solução de uma questão jurídica, deve ser admitido que esta, precisamente a questão jurídica sem solução, é um obstáculo ao exercício da ação penal” (28).

Também aqui não se trata de aplicar apenas os dispositivos do Código de Processo Penal. Trata-se de aplicar a Constituição.

O Juízo criminal não tem competência para dizer que determinado tributo não é devido (29), seja porque a lei que o instituiu, ou aumentou, é inconstitucional, seja porque o fato efetivamente ocorrido não se subsume à hipótese de incidência tributária. Assim, é evidente que negar a precedência do Juízo cível implica violência ao direito do contribuinte, de ter deslindada ali a questão de saber se é, ou não, devedor de tributo. Sobretudo quando o pagamento deste, antes do recebimento da denúncia, extingue a punibilidade.

A espera, em virtude da questão prejudicial, não acarretará pre-

juízo para o direito de punir, pois a prescrição não terá curso enquanto não resolvida aquela questão.

6. *Emenda Constitucional*

Espera-se que em breve a questão do prévio exaurimento da via administrativa seja colocada como garantia constitucional, de forma explícita. No substitutivo apresentado pelo Relator, Deputado Mussa Demes, à proposta de Emenda Constitucional n. 175/95 (do Poder Executivo), consta que “ninguém será processado penalmente antes de encerrado o processo administrativo tributário que aprecie a matéria da denúncia” (§ 3º, do art. 145).

7. *Conclusões*

Diante do exposto, podemos chegar as seguintes conclusões:

1ª) Nos crimes contra a ordem tributária, cujo tipo inclui o resultado supressão ou redução do tributo é inadmissível a ação penal sem que tenha havido o exaurimento da via administrativa, com decisão definitiva da autoridade da Administração Tributária afirmando o fato *supressão, ou redução de tributo devido*. A Súmula n. 609, do STF, não se presta como fundamento para a tese contrária, pois cuida de questão diversa, de natureza simplesmente processual.

2ª) Mesmo em se tratando de crime formal, como é o tipo previsto no art. 2º, inc. II, da Lei n. 8.137/90, tem-se como imprescindível o exaurimento da via administrativa, pois o dolo específico é indispensável à configuração do crime, e não poderá estar presente se não houver um tributo *devido*;

3ª) Admitir-se a ação penal, antes do exaurimento da via administrativa, impõe maus tratos às garantias constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa, além de constituir odiosa forma obliqua de compelir o contribuinte ao pagamento do tributo, sem um exame, pela autoridade competente, da questão de saber se o mesmo é devido, ou não.

4ª) Colocada em Juízo a questão de saber se existiu, ou não, no caso, supressão ou redução de tributo devido, seja mediante ação anulatória de lançamento, ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária, ou qualquer outro procedimento judicial, tem-se então uma questão prejudicial, cujo deslinde deve ser aguardado pelo Juízo criminal.

Notas de rodapé:

(1) Norberto Bobbio, *Teoria do Ordenamento Jurídico*, 4ª ed., Ed. Universidade de Brasília, 1994, p. 93.

(2) Pedro Roberto Decamain, *Crimes Contra a Ordem Tributária*, Obra Jurídica, Florianópolis, 1994, pp. 194 e 195.

(3) RE n. 77.945-SP, Relator o Min. Xavier de Albuquerque, RTJ n. 71, pp. 846 e 847.

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

(5) STJ, 6ª Turma, RHC n. 2.699-0/SC, Rel. Min. Pedro Acioli, acórdão publicado na íntegra no *Repertório IOB de Jurisprudência* n. 24/94, 2ª quinzena de dezembro de 1994, texto n. 3/10400, pp. 475-471.

(6) Parte final da ementa do RE n. 198.958-1/RS, DJU I de 17-5-96.

(7) cf. Giovanni Fiananca - Enzo Musco, *Diritto Penale Tributario*, Giuffrè, Milano, 1992, pp. 1 a 3.

(8) cf. Francesco Tesauro, *Istituzioni di Diritto Tributario*, 4ª ed., UTET, vol. 1, p. 288.

(9) cf. Augusto Fantozzi, *Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1994, p. 490.

(10) cf. Paulo José da Costa Jr. e Zelmo Denari, *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, Ed. Saraiva, São Paulo, 1995, pp. 100 e 101; Pedro Roberto Decamain, *Crimes Contra a Ordem Tributária*, Obra Jurídica, Florianópolis-SC, 1994, p. 48; 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 e 43; Aristides Junqueira Alvarenga, *Crimes Contra a Ordem Tributária*, em livro de igual nome, coordenado por Ives Gandra da Silva Martins, Ed. RT, São Paulo, 1995, p. 52.

(11) Paulo José da Costa Jr. e Zelmo Denari, *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, Ed. Saraiva, São Paulo, 1995, p. 101.

(12) Desnecessária a referência à contribuição social, porque esta se inclui no conceito de tributo. De todo modo, a referência é útil para eliminar possível argumento no sentido de excluir do tipo penal a supressão de contribuições sociais.

(13) Paulo José da Costa Jr. e Zelmo Denari, *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, Saraiva, São Paulo, 1995, p. 95.

(14) Paulo José da Costa Jr. e Zelmo Denari, *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, Saraiva, São Paulo, 1995, p. 95, nota de rodapé n. 4.

(15) Mesmo em relação ao crime de mera conduta, é razoável admitir-se que é imprescindível a prévia decisão administrativa sobre o tributo devido, desde que o dolo específico, o propósito de suprimir ou reduzir tributo, é essencial para a configuração do crime. Não se pode, porém, deixar de reconhecer a diferença que existe entre o crime material, e o formal, neste contexto. Nem deixar de reconhecer que em se tratando de crime formal não se aplica o argumento fundado na evolução legislativa.

(16) Antônio Cláudio Mariz de Oliveira, *Reflexões Sobre os Crimes Econômicos*, RT, ano 3, n. 12, p. 163.

(17) 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.

(18) Edmar Oliveira Andrade Filho, *Direito Penal Tributário, Crimes Contra a Ordem Tributária*, Atlas, São Paulo, 1995, p. 96.

(19) CF, art. 5º, inc. LV.

(20) Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, Forense, 2ª ed., p. 495.

(21) DJU I 16-11-90, p. 13059 e *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 1/91, p. 7.

(22) 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”.

(23) Vicente Greco Filho, *Manual de Processo Penal*, Saraiva, São Paulo, 1991, p. 46.

(24) 1ª Turma, AMS n. 44.209-AL, Rel. Juiz Hugo Machado, unânime, julgado em 27-10-94, Revista de Direito Tributário do TRF-5ª, n. 1, 1995, p. 171.

(25) 1ª Turma, Liminar no HC n. 591-CE, Rel. Juiz Hugo Machado, julgado em 28-3-96.

(26) Antônio Cláudio Mariz de Oliveira, *Reflexões Sobre os Crimes Econômicos*, RT, ano 3, n. 12, p. 163.

(27) Antônio Cláudio Mariz de Oliveira, *Reflexões Sobre os Crimes Econômicos*, RT, ano 3, n. 12, p. 163.

(28) Antonio Corrêa, *Dos Crimes Contra a Ordem Tributária*, Saraiva, São Paulo, 1994, p. 59. (Ver, ainda, pp. 59-66, a demonstrar o sentimento do autor no sentido da necessidade do prévio exaurimento da via administrativa, sem, contudo colocar a questão em termos de garantia constitucional, e admitindo tratar-se apenas de uma questão prejudicial...).

(29) Julgar improcedente a denúncia não significa afirmar a inexistência da relação de tributação, e em nenhuma hipótese o Juízo criminal poderá condenar a Administração Tributária a abster-se da cobrança do que entende ser à mesma devido.