

O PRÉVIO EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

César Augusto Coradini Martins

Procurador do Município de Londrina lotado atualmente na Gerência do Patrimônio Público, Urbanismo e Meio Ambiente – GPPUMA. Especialista em Direito Tributário pela Universidade Estadual de Maringá - UEM. Bacharel em Direito pela UEM. Ex-Procurador Municipal dos Municípios de São José do Rio Preto (SP) e Maringá (PR).

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. O Prévio Exaurimento da Via Administrativa nos Crimes Tributários: lições doutrinárias e jurisprudenciais a cerca do tema. 3. Conclusão. 4. Referências Bibliográficas.

RESUMO: Análise sobre a necessidade do prévio exaurimento da via administrativa no procedimento administrativo tributário, apurando-se o valor dos tributos, sujeitos passivos responsáveis, delimitando as obrigações principais e acessórias para só então estarem presentes os elementos do tipo penal, configuradores do crime tributário que autorizam a justa causa da ação penal.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Penal Tributário. Exaurimento. Via Administrativa. Início da Ação Penal. Necessidade.

1. Introdução

O estudo da presente matéria tem por objetivo delimitar a área de relevância na atuação do fisco que se debruça na realização da fiscalização e arrecadação dos tributos e, até onde e quando sua atuação é relevante na definição do que venha a ser considerado crime tributário.

Diante de um panorama que por muito tempo permeia as discussões doutrinárias e jurisprudenciais acerca do tema, propusemo-nos a nos debruçar sobre o tema tentando compilar um entendimento sobre o assunto.

2. O Prévio Exaurimento da Via Administrativa nos Crimes Tributários: lições doutrinárias e jurisprudenciais a cerca do tema

Primeiramente, iniciaremos nosso estudo acerca do tema, nos embasando fundamentalmente nos ilustres ensinamentos do autor Hugo de Brito Machado que em seus estudos

doutrinários¹, cujo título é o “Julgamento Administrativo e Ação Penal nos Crimes Contra a Ordem Tributária”, explica 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.

O autor salienta que no sistema jurídico brasileiro, compete privativamente à autoridade administrativa dizer da existência, e principalmente dimensionar economicamente a relação tributária, ou seja, lançar o tributo. Desta forma, vejamos o que dispõe o Código Tributário Nacional no 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.”

Portanto, para Hugo de Brito Machado, a manifestação definitiva da autoridade Administrativa é indispensável para que se possa ter como configurado o crime de supressão ou redução de tributo, ou fraude com esse fim praticada.

O autor ainda continua seu posicionamento mencionando que sua opinião também é embasada no art. 5º, LV da Constituição Federal, onde diz 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 ele inerentes.”

E assim o autor em suas próprias palavras esclarece: “É indubitável, portanto, o direito do contribuinte ao processo administrativo fiscal de acerto tributário, com o contraditório e a ampla defesa.”²

Segundo ele, 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.

No entanto 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 seu direito de extinguir a punibilidade, pelo pagamento.

¹ Disponível em: http://www.hugomachado.adv.br/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=127 Acesso em: 29 mar. 2006.

² Disponível em: http://www.hugomachado.adv.br/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=127 Acesso em: 29 mar. 2006.

Desta forma, portanto, Hugo de Brito Machado conclui afirmando que admitir 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 competir o contribuinte ao pagamento de tributo indevido.

Afinal, todos sabemos dos gravames, sobretudo do plano moral, que o envolvimento em uma ação penal representa. Assim, está claro e evidente que, o contribuinte, em face da ameaça criminal de denúncia contra ele, sinta-se coagido a pagar o tributo, ainda que flagrantemente indevido.

Continuando ainda nos saudosos ensinamentos do autor supra mencionado, notamos que a exigência de prévio exaurimento na 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.

Destarte, 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. E ainda, 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.

Finalizando, é também suprimir o direito à ampla defesa, no concernente ao processo administrativo fiscal e à própria sanção penal, porque nesse 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.

Prosseguindo em nossos estudos, perante os ilustres ensinamentos do doutrinador Luiz Flávio Gomes³, verificamos que o mesmo inicia sua explicação salientando que o Direito Brasileiro adota como regra a característica da Independência de Instâncias, como podemos verificar claramente no art.121 da Lei 8.112/90⁴.

Dessarte, a própria Constituição Federal, em seu art. 2º, preceitua que “São poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.”

Portanto, se por um lado não se permite a interferência de um poder sobre o outro, por outro lado notamos que há uma determinação clara que as atuações estejam em consonância uma com a outra, inclusive, sem que seja causa de influências ou mesmo reflexos.

³ Disponível em: http://www.lfg.com.br/public_html/article.php?story=20041008143012638 Acesso em: 29 mar. 2006.

⁴ Art. 121. O servidor responde civil, penal e administrativamente pelo exercício irregular de suas atribuições.

Assim, segundo o autor Luis Flávio Gomes⁵, mesmo adotando o posicionamento de que as instâncias são independentes entre si, verificamos a existência de certas peculiaridades no que tange a sentença penal e a própria aplicação da decisão administrativa.

Vejamos:

Nos três casos infra mencionados, constatamos hipóteses de dependência entre as esferas:

- a) *quando a sentença penal reconhecer a inexistência do fato;*
- b) *que reconhece que o autor não participou do fato;*
- c) *quando reconhece causa justificante: (exercício regular do direito, estado de necessidade, legítima defesa, exercício de um dever legal)*

Luiz Flávio Gomes ainda comenta sobre a existência, e conseqüente retirada do plenário em 2003 a pedido do Presidente da República, de um PEC número 175/95, que propunha que “ninguém será processado por crime contra a ordem tributária antes de encerrado, na via administrativa, o processo respectivo.”

Importante também ressaltarmos o art. 83 da lei 9.430/96⁶ que dispõe que o Fisco somente poderá noticiar eventual delito para o Ministério Público “*após proferida decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente*”.

Não obstante, com o advento do art. 83 desta própria lei, também houve uma determinação para que fosse a representação fiscal, em relação aos crimes dos arts. 1º e 2º da L. 8.137/90, encaminhada ao Ministério Público após a dirimência da lide tributária no âmbito administrativo.

Assim, com essa norma legal surgiram duas interpretações no que tange a matéria: a **doutrinária** que pautava por uma relação de interdependência entre as duas instâncias; e, com posicionamento oposto a **jurisprudencial**, por considerar que a natureza dos delitos permanecia pública incondicionada, ou seja, o exaurimento da via administrativa não era encarado como condição para o exercício do *jus puniendi* pelo Estado.

⁵ GOMES, Luiz Flávio. Texto disponível no site: http://www.lfg.com.br/public_html/article.php?story=20041008143012638. Acesso em: 29 mar. 2006

⁶ Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

No entanto, o STF, através da ADIN número 1.571, em 1997 em sede liminar e em 2002 definitivamente, postulou sobre o aludido dispositivo legal que:

- a) não se tratava de condição de procedibilidade para a ação penal tributária;
- b) se destinava à administração fazendária, prevendo o momento da apresentação da *notitia criminis* ao MP;
- c) o *dominis littis* poderia atuar antes de findar o procedimento administrativo-fiscal.

Desta forma, colocam-se as seguintes questões: É justa a incomunicabilidade de Instâncias do Processo Administrativo Fiscal e do Processo Penal? Ela encontra guarida nas Leis Penais? Em quais casos se deve aplicar o Prévio Exaurimento da via administrativa antes que se impute a responsabilidade criminal ao contribuinte?

Conforme enfoca Luis Flávio Gomes⁷, a questão do exaurimento da via administrativa alcançou o seu ponto de equilíbrio com o julgamento do HC nº 81.611-DF, definindo, portanto, que a consumação desses delitos somente ocorre com a constituição definitiva do lançamento.

Assim, retrata que são quatro as dimensões da questão em comento: Penal, Tributária, Processual e Constitucional. Vejamos:

a) questão penal no que tange ao resultado:

Luiz Flávio Gomes⁸ conclui: “Os crimes tipificados no art. 1º da Lei 8.137/90⁹ são materiais, ou seja, exige-se resultado naturalístico (supressão ou redução de tributo, ou contribuição social ou acessório), inclusive, porque é parte integrante do tipo. Portanto, sem a aferição do efetivo dano fiscal o crime não se concretiza. Desta forma:

⁷ GOMES, Luiz Flávio. Texto disponível no site: http://www.lfg.com.br/public_html/article.php?story=20041008143012638. Acesso em: 29 mar. 2006

⁸ GOMES, Luiz Flávio. Texto disponível no site: http://www.lfg.com.br/public_html/article.php?story=20041008143012638. Acesso em: 29 mar. 2006

⁹ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
 - II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
 - III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
 - IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
 - V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.
- Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

- ❖ Supressão de tributo exige seja devido;
- ❖ Redução de tributo exige seja o valor devido e haja o reconhecimento entre o montante recolhido e o que deveria ser recolhido.

Ainda salienta do referido autor, citando para isso Andrei Z. Schmit, que os crimes tributários materiais, como os do art. 1º da Lei 8.137 e do art. 337-A, CP, somente encontram seu momento consumativo no instante em que a exação era exigível e não fora devidamente recolhida, portanto, tratam-se de requisitos para a denúncia, sem os quais, a única certeza existente é da ausência de materialidade do delito, não de indícios¹⁰.

Por fim, o Supremo Tribunal Federal espancou todas as dúvidas com relação a matéria no que tange ao art. 1º da Lei 8.137/90 ao editar o enunciado de súmula vinculante nº 24:

“Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.”

Outrossim, apesar de existirem vozes resistentes na doutrina, parece-nos que a questão foi pacificada, e com a devida vênia com a divergência, entendemos a melhor solução, principalmente se valendo do Princípio da intervenção mínima que direito penal deve se pautar.

b) questão tributária no que tange ao tributo devido:

Para o direito penal, primordial não seria a constituição do tributo, mas sim, o reconhecimento inequívoco do débito tributário (exigibilidade). Assim, compondo-se os tipos penais dos delitos fiscais de elementos normativos, como *tributo, contribuição social, ou qualquer acessório*, são esses conceitos revelados a partir do direito tributário, a quem compete as definições, portanto, por se tratarem de norma penal em branco, se socorrem para se completarem com definições trazidas de outras áreas, como o direito tributário.

Enfatizamos, ainda, que o direito tributário define a ocorrência do fato gerador (obrigação); que a constituição do crédito tributário ocorre com o lançamento, de atribuição privativa da autoridade fazendária (art. 142, CTN) e somente com decisão final se tornará exigível ou devido. Portanto, enquanto não for esgotado o âmbito administrativo, não há que se cogitar de fato típico (crime fiscal).

Desse modo, concluímos que o papel da Autoridade Administrativa é primordial na apuração do *quantum debeatur* e também no sentido de realizar a fiscalização das condutas, seja no

¹⁰ GOMES, Luiz Flávio. Texto disponível no site: http://www.lfg.com.br/public_html/article.php?story=20041008143012638. Acesso em: 29 mar. 2006

cumprimento de obrigações tributárias principais como acessórias, logo, sob o enfoque tributário demonstra-se que tal atividade torna-se necessária a definição do *status quo ante* para a configuração do tipo penal, pressupondo a necessidade do esgotamento da via administrativa para se configurar o crime.

c) questão processual no que tange as conseqüências:

Argumenta-se, também o autor Luiz Flávio Gomes¹¹ que no âmbito processual, uma eventual decisão favorável ao contribuinte na esfera fiscal refletiria na perda do objeto da ação penal, ou seja, do ilícito tributário. Portanto, não se verificaria justa causa para o processo criminal, pela ausência de fato típico, redundando, assim, no trancamento da ação, e com conseqüências nefastas acaso houvesse decreto condenatório.

Desta forma, a apuração e constituição do tributo é ato privativo da autoridade fiscal, portanto, do Poder Executivo, não podendo ser suprido ou substituído pelo Judiciário, sob pena de violar o princípio da Separação dos poderes. A atuação judicial cinge-se a revisão do ato administrativo (autuação fiscal) visando o controle da legalidade.

Prosseguindo o autor Luis Flávio Gomes¹² sintetiza em cinco posicionamentos sobre o prévio exaurimento da via administrativa:

- ❖ O Ministério Público não detém liberdade para propor ação penal, sem que haja o esgotamento da via administrativa;
- ❖ Não se trata de uma questão prejudicial, à luz do artigo 93, CPP, pois, a instauração de processo sem o exaurimento da via administrativa torna atípica a conduta típica, pela falta de um dos elementos constitutivos do injusto penal. O campo de aplicação da prejudicialidade se aplica nas situações em a atipicidade não seja patente, inequívoca e indubitável.
- ❖ A condição objetiva de punibilidade se situa fora do injusto penal (logo, fora do dolo do agente), portanto, não altera a figura típica. Ex: art. 7º, § 2º, CP (extraterritorialidade) aplicação da lei penal brasileira se o fato ocorrido for descrito como crime no país em que aconteceu. Portanto, apesar de considerar acertada a decisão do julgamento do HC 81.611, discorda do fundamento adotado (condição objetiva de punibilidade).
- ❖ Posiciona-se pela falta de justa causa para a instauração da ação penal, pela ausência de materialidade.

¹¹ GOMES, Luiz Flávio. Texto disponível no site: http://www.lfg.com.br/public_html/article.php?story=20041008143012638. Acesso em: 29 mar. 2006

¹² GOMES, Luiz Flávio. Texto disponível no site: http://www.lfg.com.br/public_html/article.php?story=20041008143012638. Acesso em: 29 mar. 2006

❖ *Sob sua ótica o MP permanece com plena autonomia para a persecutio criminis, desde que:*

a) a discussão na via administrativa não recaia sobre a constituição do débito ou o seu montante; b) a denúncia esteja consubstanciada em indícios suficientes de autoria e materialidade.

Entendemos pertinente a adoção do posicionamento pela necessidade de esgotamento da via administrativa, caso contrário, não estará presente a justa causa, condição da ação penal, justamente porque esta significa o interesse processual de levar a cabo a denúncia prosseguindo em todos os seus atos processuais e fase do processo penal instaurado contra o contribuinte.

d) questão constitucional:

O início do processo penal tributário sem o prévio exaurimento da via administrativa, causa violação às garantias constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, inclusive, porque inviabiliza a extinção da punibilidade pela satisfação do débito tributário (art. 34 da Lei 9.249/95).

Aduz Luis Flávio Gomes¹³ que a opção da extinção da punibilidade trazida pelo Estado mostra que o objetivo da lei penal tributária não foi punir o sonegador, mas intimidá-lo com penalidade acaso não recolha a exação. O que se visa, portanto, seria a satisfação do *quantum debeatur*, não a conduta delituosa.

Também invoca o referido autor que violação ao princípio da presunção de inocência, pois, invocando Edson Vidigal “o débito tributário vincula-se estreitamente à tipicidade penal”.

Comungamos com a opinião do renomado autor acrescentando que as conquistas constitucionais foram sedimentadas após um longo processo de consolidação dos direitos e garantias fundamentais que não podem ser relegados ao descrédito dessas diante de um Direito Penal Punitivo que jaz superado pelo Princípio da fragmentariedade onde o Direito Penal só deve se preocupar com as ofensas relevantes aos bens jurídicos protegidos.

3. Conclusão

❖ As condutas delituosas do art. 1º da Lei 8.137/90, de resultado material, somente se consumam quando o débito passa a ser devido.

¹³ GOMES, Luiz Flávio. Texto disponível no site: http://www.lfg.com.br/public_html/article.php?story=20041008143012638. Acesso em: 29 mar. 2006

- ❖ A ação penal não se condiciona à representação fiscal, pois tendo o Ministério Público indícios suficientes de autoria e materialidade pode intentar a ação penal. Tendo o MP ficado ciente do término do procedimento fiscal, não carece da representação fiscal para o ajuizamento da ação.

- ❖ Enquanto permanecer a ação fiscal como lícita na esfera administrativa, não se cogita de ilicitude no âmbito penal.

- ❖ A deliberação final sobre a apuração e constituição do crédito tributário é ato privativo da autoridade administrativa, podendo, entretanto, ser posteriormente revista judicialmente, sob pena de violação do princípio da separação de poderes.

- ❖ O trâmite do processo fiscal na seara administrativa resulta em ausência de justa causa para a propositura do processo criminal, pela falta de materialidade (não constatação do dano fiscal).

- ❖ O prévio exaurimento da via administrativa também encontra sustentação nos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório de quem ninguém será ter a demanda contra si sem que tenha a possibilidade de se defender

4. Referências Bibliográficas

BRASIL. Constituição, 1988.

BRASIL. Decreto-Lei n. 3.689, de 3 de outubro de 1941.

BRASIL. Lei Federal n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973.

BRASIL. [Lei Federal n. 7.209, de 11 de julho de 1984.](#)

BRASIL. Lei Federal n. 8.112, de 11 de dezembro de 1990.

BRASIL. Lei Federal n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

BRASIL. Lei Federal n. 9.249, de 25 de dezembro de 1995.

BRASIL. Lei Federal n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

GOMES, Luiz Flávio. O Prévio Exaurimento da Via Administrativa nos Crimes Tributários ou Previdenciários (Texto extraído da Revista dos Tribunais, volume 812, junho de 2003).

GOMES, Luiz Flávio. Prévio Exaurimento da Via Administrativa e Crimes Tributários (Texto extraído da Revista dos Tribunais, volume 832, fevereiro de 2005).

GOMES, Luiz Flávio. Texto disponível no site: http://www.lfg.com.br/public_html/article.php?story=20041008143012638 . Acesso em: 29 mar. 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. Estudos de Direito Penal Tributário. Editora Atlas.

MACHADO, Hugo de Brito. Texto disponível no site: http://www.hugomachado.adv.br/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=127 . Acesso em: 29 mar. 2006.