

2. DOUTRINA NACIONAL

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E PROCESSO ADMINISTRATIVO

NELSON BERNARDES DE SOUZA

Eis que venho, Senhor, para fazer a vossa vontade (Salmo 39).

A edição da Lei 9.430, de 27.12.1996, trouxe disposição inserida em seu art. 83 que faz renascer a discussão a respeito da independência entre as instâncias administrativa e penal, posto que, até o momento de sua edição, o entendimento majoritário, escudado na Súmula 609 do Supremo Tribunal Federal, era no sentido de que a ação penal nos crimes de sonegação fiscal não estava condicionada a nenhuma condição prévia de procedibilidade. A lei atual trata desse tipo de criminalidade como crimes contra a ordem tributária.

Dispõe o novel art. 83 que:

“A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137, de 27.12.1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a existência fiscal do crédito tributário correspondente.

Parágrafo único. As disposições contidas no *caput* do art. 34 da Lei 9.249, de 26.12.1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos policiais e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz”.

Esse dispositivo não se apresenta como novidade no ordenamento jurídico brasileiro. A Lei 4.357, de 16.07.1964, que entre outras disposições alterava a legislação do imposto de renda, dispunha em seu art. 11, § 3.º, que:

“Nos casos previstos neste artigo, a ação penal será iniciada por meio de representação da Procuradoria da República, à qual a autoridade julgadora de primeira instância é obrigada a encaminhar as peças principais do feito, destinadas a comprovar a existência do crime, logo após a decisão final condenatória proferida na esfera administrativa”.

Afastada a imperfeição técnica na redação desse dispositivo (“representação da Procuradoria da República”), pois a ação penal pública é incondicionada ou condicionada à representação do ofendido, ou requisição do Ministro da Justiça, ficara clara a intenção do legislador em condicionar o exercício da ação penal pública ao término do procedimento administrativo fiscal. Apesar das críticas apontadas por Manoel Pedro Pimentel (*Direito Penal Econômico*. São Paulo : RT) tudo levava a crer que o legislador estaria condicionando o início da ação penal à decisão final proferida no processo administrativo.

Não houve tempo suficiente para que os tribunais se pronunciassem sobre o tema, porquanto, em 1965, entrou em vigor a Lei 4.729, de 14.07.1965, definidora dos crimes de sonegação fiscal.

Mas semelhante disposição voltaria a ensaiar seu ingresso no mundo jurídico.

Da mesma forma que a dicção do art. 11, § 3.º, da Lei 4.357/64, dispositivo igual constava do § 1.º do art. 34 da Lei

9.249/95, que, no entanto, restou vetado pelo Poder Executivo.

Agora, incorporada ao texto legal, semelhante disposição reaviva o debate em torno da independência das instâncias penal e administrativa. Observa-se, uma vez mais, a omissão do legislador já verificada na redação do art. 34 da Lei 9.249/95: olvidou-se da aplicação do mesmo dispositivo legal aos crimes definidos na Lei 8.212/91, que trata dos crimes previdenciários. Doutrina e jurisprudência se inclinaram pela aplicação daquele dispositivo também aos crimes instituídos pela Lei 8.212/91, em razão de interpretação analógica. Ao que tudo indica, por identidade de razões, a disposição do art. 83 da Lei 9.430/96 será também aplicada nos casos de crimes previdenciários da Lei 8.212/91.

A questão da independência entre as instâncias administrativa e penal foi assunto longamente debatido nos tribunais ocasionando a edição da Súmula 609 do Supremo Tribunal Federal, vazada nos seguintes termos:

“É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal”.

A súmula foi editada quando em vigor a Lei 4.729/65, que definia o delito de sonegação fiscal e em cujo texto nenhuma disposição impunha o prévio esgotamento da via administrativa como pressuposto para o exercício da ação penal.

Esta lei, que definia o delito de sonegação fiscal no ordenamento jurídico, foi revogada pela Lei 8.137 de 1990, que não mais fala em sonegação fiscal e sim em crimes contra a ordem tributária. Na definição dos tipos penais deu um tratamento diverso à matéria.

A unanimidade da doutrina considera o delito do art. 1.º da Lei 8.137/90 como sendo delito material, de dano, para cuja consumação é necessária a produção do resultado previsto no tipo: *suprimir ou reduzir tributos*. Tal não ocorria com a descrição legal da Lei 4.729/65, em que bastava a prática de qualquer das condu-

tas, independentemente do resultado. Dificuldade de interpretação pode surgir em relação às ações típicas elencadas no art. 2.º da Lei 8.137/90, que em sua maioria se constituem em crimes formais ou de mera conduta. Porém, o *caput* do art. 2.º estatui que constitui crimes da *mesma natureza* a prática das ações previstas em seus diversos incisos.

Paulo José da Costa Jr. preleciona que “... os crimes definidos na Lei 4.729/65 são todos de mera conduta, visto que se aperfeiçoam independentemente do resultado lesivo. Com efeito, da leitura dos seus incisos se constata que o resultado não integra os tipos ali descritos. De sua parte, nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei 8.137, o núcleo do crime é *suprimir* ou *reduzir tributos* com a intenção de causar um dano ao erário público. Trata-se, portanto, de um crime de resultado que participa da subespécie dos crimes de dano” (*Infrações tributárias e delitos fiscais*. São Paulo : Saraiva, 1995, p. 100).

No mesmo sentido, reconhecendo a qualidade de delitos de dano, delitos materiais, nos tipos da Lei 8.137, Aristides Junqueira, Gilberto de Ulhôa Canto, Celso Ribeiro Bastos, Hugo Brito Machado *et alii*, *Pesquisas tributárias: Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo : RT.

Dessa classificação dos crimes advêm consequências jurídico-penais de suma importância: na classificação entre crimes formais e materiais, leva-se em consideração o momento consumativo do delito; na distinção entre crimes de dano, ou de perigo, leva-se em consideração o resultado da ação delituosa. Dessa distinção decorre que os crimes materiais, ou de dano, só se consumam com a efetiva produção do resultado previsto no tipo e efetiva lesão ao bem jurídico protegido. Tendo em vista a definição legal dos crimes contra a ordem tributária (supressão ou redução de tributos), eles só se consumam com a efetiva produção desse resultado. E, logicamente, só se pode

falar em supressão ou redução do tributo após o término do procedimento administrativo, que culmina com o lançamento, atividade privativa das autoridades fazendárias.

Bem se pode concluir pela existência de uma relação de interdependência das instâncias penais e administrativas no concernente à verificação dos crimes contra a ordem tributária. Se, ao tempo da Lei 4.729/65, bastava tão-somente a realização de uma das condutas previstas na lei, agora tal já não basta para que se tenha por caracterizado o delito; é preciso que além das condutas típicas se produza o resultado lesivo ao erário público, é necessária a comprovação efetiva do dano ao erário público: *a supressão ou redução do tributo*.

Daí a afirmação de Paulo José da Costa Jr. no sentido de que *a lavratura do auto de infração não é suficiente para a instauração da ação penal* (op. cit., p. 103).

Portanto urge uma nova leitura e quiçá revogação ou reformulação da súmula citada, posto que a nova lei definidora dos delitos contra ordem tributária instituiu infrações penais que se classificam como materiais e de dano. Se editada e válida sob a vigência da Lei 4.729/65, já agora não se sustenta mais seu entendimento à luz das novas disposições legais definidoras dos crimes contra a ordem tributária.

Quando ainda em vigor a Lei 4.729/65, embora nenhum dispositivo legal condicionasse o exercício da ação penal pública por delitos de sonegação fiscal, ainda assim vozes se levantaram para proclamar a necessidade de se aguardar o desfecho do procedimento administrativo. Conferir a respeito voto vencido de Francis Davis em julgamento do Tribunal de Alçada Criminal de São Paulo, publicado na RT 448/363, de cujo texto se destacam as seguintes passagens: ... Não se aguardar, nos casos concretos, o pronunciamento final das autoridades administrativas, do último escalão, repre-

sentará, na prática, por via indireta, cerceamento de defesa, com infringência da garantia prevista no art. 153, § 4.º, da Constituição Federal, e pela qual “a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual”. ... Mas pouco adiantará o direito de recurso ao contribuinte, ou estar desobrigado de garantir, a instância, se ficar sujeito, por outro lado, antes de julgamento de seu apelo, aos ônus, limitações, percalços e humilhações de uma ação penal por sonegação fiscal...

E bem por isso, tendo em vista a nova definição legal do ilícito penal tributário, manifestou-se o Supremo Tribunal Federal a favor do reconhecimento da interdependência das instâncias penal e administrativa, ao conceder ordem de *habeas corpus* (HC 71.755-1 – DJU 04.11.1994), pelo voto do eminente Min. Paulo Brossard, para obstar o seguimento da ação penal intentada contra dirigentes de empresa exportadora de madeira, baseado no fato de que a materialidade do fato gerador da obrigação tributária, reclamada pela Fazenda Pública, ainda se encontrava em fase de discussão no âmbito administrativo (cf. Edmar Oliveira Andrade Filho, *Direito Penal Tributário*. São Paulo : Atlas, 1995, p. 147).

Vê-se, pois, que a jurisprudência começa a atender aos brados da doutrina, que de há muito vem proclamando a existência de verdadeira prejudicialidade na matéria. Além do Pretório Excelso, outros tribunais também já se manifestaram nesse sentido. Assim, por exemplo, o Tribunal Regional Federal da 1.ª Região, no julgamento do HC 95.0103147-0/DF, rela. Juíza Eliana Calmon (*Revista Brasileira de Ciências Criminais* 11/252) com a seguinte ementa:

“Penal – *Habeas corpus* – Sonegação fiscal – Extinção da punibilidade – Hipótese *sui generis* – Denúncia oferecida antes do pagamento do tributo e antecedendo o término do processo fiscal.

1. O tipo penal descrito no art. 1.º, da Lei 8.137/90, para que se possa configurar exige, obrigatoriamente, o término da apuração do agir do contribuinte na esfera tributária.

2. Denúncia oferecida antes do término do processo fiscal que apresenta ausência de interesse de agir do Ministério Público Federal - Carência de ação.

3. Examinando-se a questão do benefício outorgado pela Lei 8.137/90, verifica-se que a denúncia *ante tempus*, por via oblíqua, impediu que pudesse o paciente utilizar-se do favor fiscal.

4. *Habeas corpus* concedido".

Igualmente, no âmbito da 3.ª Região, o Tribunal Regional Federal, julgando o HC 96.03.060711-8, rela. Juíza Sylvia Steiner, DJU 09.10.1996, p. 76.292, embora admitindo a independência das instâncias administrativa e penal entendeu que:

"1. Se a denúncia arrima-se tão-somente em Autos de Infração lavrados pela fiscalização autárquica, e se tais Autos de Infração foram anulados por decisão judicial, inexistente prova da materialidade delitiva.

2. O princípio da independência das instâncias administrativa e penal não autoriza a que se impute ao contribuinte a prática de crime de natureza fiscal antes mesmo de a Administração proceder à regular apuração da existência do débito, ou quando nulo o procedimento administrativo de que resultou a lavratura do Auto de Infração.

3. Ordem concedida para determinar o trancamento da ação penal".

Não se questiona a independência existente entre as instâncias penal e administrativa. A ação penal por delitos contra a ordem tributária é de natureza pública incondicionada, a teor do art. 15 da Lei 8.137/90.

Referido dispositivo legal não foi alterado pelo art. 83 da Lei 9.430/96, de modo a introduzir uma condição de procedibilidade para o exercício da ação pe-

nal. A *representação* de que fala o art. 83, já tratada pelos Decretos 982/93 e 325/91, nada tem a ver com a figura da representação, com o sentido jurídico que lhes emprestam o Código Penal e o Código de Processo Penal. Para estes diplomas, a representação é condição de procedibilidade, enquanto a representação de que trata o art. 83 da Lei 9.430/96 não passa de mera *notitia criminis*, que não é possibilidade exclusiva das autoridades fazendárias (art. 16 da Lei 8.137/90: "Qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nesta Lei...").

Em verdade, ao disciplinar o encaminhamento da representação fiscal para fins penais após o término do procedimento administrativo em que se apure a existência de crédito tributário, o legislador deu um tratamento mais lógico à matéria, o que vem de acordo com a doutrina e jurisprudência citadas a respeito do tema, reconhecendo implicitamente a condição de crimes materiais e de dano nas hipóteses elencadas no art. 1.º da Lei 8.137/90, de modo que, só com a verificação do resultado (que se dá após o término do procedimento administrativo e esgotadas as instâncias recursais) é que se poderá falar na ocorrência de *supressão* ou *redução* de tributos. Ou, na expressão da Juíza Eliana Calmon do TRF da 1.ª Região: "Tenho entendimento de que o Estado só passa a ser ofendido quando, tendo nascido a exigibilidade, resiste o contribuinte ao pagamento" (loc. cit.).

Com efeito, o término do procedimento administrativo comprovará, ou não, a *materialidade delitiva*, o resultado da ação do contribuinte.

Não está o Ministério Público impedido de oferecer denúncia antes do término daquele procedimento. Entretanto, deverá o Juiz rejeitá-la, por faltar ao órgão acusatório interesse de agir, face à não-comprovação do resultado descrito no tipo penal, e, por consequência, inexistirá

justa causa para a ação penal, antes que se afirme na instância administrativa que houve a supressão ou redução de tributo devido. O resultado *supressão* ou *redução* de tributo ou contribuição social é o *corpo de delito*, que se materializará na decisão final administrativa, sem o qual a denúncia não poderá ser recebida, porquanto, a inexistência do corpo de delito importa a rejeição da denúncia (TRF - 4.^a Região, DJU 24.06.1992, p. 18.684). De fato, no processo penal o exame de corpo de delito é de suma importância, pois, sem ele, é nulo o processo criminal (art. 564, III, letra b). Dispõem os arts. 158 e 167 do CPP sobre a indispensabilidade do *exame de corpo de delito* nas infrações que deixam vestígios. Nos crimes contra a ordem tributária, o resultado, seus vestígios (sua materialidade), se comprovam com a apuração final da existência de crédito tributário *suprimido* ou *reduzido* após o término do procedimento administrativo. Seria o mesmo que, diante de um boletim de ocorrência em que se mencionasse que o indiciado efetuou seis disparos de arma de fogo contra alguém, se dispusesse o Ministério Público, desde logo, a ofertar denúncia por homicídio consumado, sem mesmo ter às mãos o laudo necroscópico, comprobatório da materialidade do delito. Poder-se-á objetar que as omissões da denúncia poderão ser supridas a qualquer momento, antes da sentença final, conforme autoriza o art. 569 do CPP. Mas, em matéria de crimes contra a ordem tributária, a denúncia assim recebida impedirá o direito consagrado em sede constitucional relativo à discussão da imposição tributária, bem como a que o contribuinte se beneficie da possibilidade de se livrar do processo criminal efetuando o pagamento dos tributos.

Além dessas considerações, tenha-se em mente as observações de Paulo José da Costa Jr., para quem, "o Código Penal é um repertório de tipos penais que, em seu esquema clássico, descreve condutas

ou ações de natureza fática, consideradas nocivas e por isso qualificadas como delitos. A norma penal tributária, contudo, não obedece a este esquema clássico de qualificação delitiva, pois além de descrever condutas e ações reporta-se também a *conceitos normativos*, tais como *tributo*, *contribuição social* (cf. art. 1.^o, *caput*) ou *sujeito passivo de obrigação* (cf. art. 2.^o, II) ..." (op. cit., p. 101), o que obriga o Juiz Criminal a consultar as categorias do Direito Tributário para o conceito de tributo, contribuição social, sujeito passivo, obrigação tributária etc. Dentre essas categorias do Direito Tributário que mais se relacionam com o Direito Penal, no tocante aos crimes contra a ordem tributária, se projetam as concernentes à obrigação tributária e crédito tributário, conceitos nucleares do Direito Tributário, cujo conhecimento e domínio se impõem ao Juiz Criminal como um antecedente lógico na conceituação do que seja ilícito penal tributário. Assim, na preciosa lição de Fábio Fanucchi, "a obrigação tributária se constitui pela ocorrência do fato gerador, antecedendo ao crédito tributário no tempo, em qualquer hipótese. Não há possibilidade de o crédito tributário preceder à obrigação, tanto que, como se viu, o crédito *decorre da obrigação* (art. 139 do CTN). Portanto, há instante, curto ou longo, não interessando sua mensuração, em que existe a obrigação sem existir o crédito que lhe corresponda. Vale dizer, a obrigação existe independentemente do crédito, mas este depende sempre daquela" (Edmar Oliveira Andrade Filho, *Direito Penal Tributário*. São Paulo : Atlas, 1995, p. 94).

Discorrendo sobre a diferença entre obrigação tributária e crédito tributário, com arrimo no art. 140 do CTN, salienta Edmar Oliveira Andrade Filho que "... o lançamento tributário é que caracteriza o resultado nos crimes contra a ordem tributária, porquanto a exigência da exação pode sofrer diversas vicissitudes até que

venha a ser declarada dívida líquida e certa... Por tais razões, é livre de dúvidas que a consumação dos crimes contra a ordem tributária só pode 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” (*op. cit.*, p. 96).

A interligação entre a instância administrativa e a penal é tão grande que Américo Masset Lacombe, na obra *Obrigação tributária*. São Paulo : RT, 1977, após discutir as diferenças e suas consequências entre obrigação tributária e crédito tributário, conceitos que estão implicitamente contidos nos tipos penais dos crimes contra a ordem tributária, conclui: “... Tal afirmação é aqui referida para explicar como o lançamento definitivo poderia modificar o provisório, chegando inclusive, no caso de ser inferior ou negativo, a gerar um direito de repetição. Tal situação significaria deixar totalmente sem efeito o lançamento provisório e implicaria declaração da não-existência de obrigação” (p. 84).

Ninguém há de duvidar que as autuações fiscais não passam de um lançamento provisório e que, entretanto, estão a autorizar o início de ação penal. Como então ter-se como comprovado o delito contra a ordem tributária tão-somente com base na autuação fiscal, que não passa em última análise de um *lançamento provisório*? Na esteira dessas lições pode-se concluir facilmente que só o *lançamento definitivo* trará a demonstração da *materialidade* delitiva; se constituirá no *corpo de delito*, já que é ele que corporifica o resultado *supressão* ou *redução* de tributo ou contribuição social. Pode-se afirmar, sem receio de engano, que o lançamento definitivo poderá comprovar a não-ocorrência da obrigação

tributária e do correspondente crédito tributário, inexistindo, então, supressão ou redução de tributos ou de contribuições sociais; em suma, a não-ocorrência de crime contra a ordem tributária.

Tais considerações avultam em importância quando se considera a natureza da norma inscrita no art. 83 e seu parágrafo único. Apresenta-se ela como uma norma processual propriamente dita ou apresenta em seu bojo aspectos relevantes de direito material?

Em sendo a norma do art. 83 da Lei 9.430/96 puramente processual, tem sua aplicação regulamentada pelo que dispõe o art. 2.º do CPP, isto é, aplica-se imediatamente aos processos em curso, sem prejuízo da validade dos atos processuais anteriormente praticados. Caso, entretanto, se reconheça nela alguma parcela de direito material, terá sua aplicação informada pelos princípios que regem a lei penal no tempo, retroagindo naquilo que dispuser a favor do acusado, por força do que dispõe o art. 5.º, inc. XL, da CF, em c/c art. 2.º, parágrafo único, do CP.

A *communis opinio doctorum* reconhece a existência de normas processuais penais de caráter misto, falando-se, então, em normas processuais penais formais e normas processuais materiais. Nesse sentido o escólio de Fernando da Costa Tourinho Filho: “... Entretanto, às vezes, numa norma sobre ação podem coexistir *prevalentes caracteres de derecho penal material*. Quando tal ocorre, aplicam-se os princípios da temporalidade das leis penais”. (*Processo penal*. 12.ª ed., São Paulo : Saraiva, v. 1.º, p. 104).

Também o eminente processualista Eduardo Espínola Filho já chamava a atenção do intérprete ao salientar a dificuldade de se diferenciar entre estas duas espécies de normas processuais ao enfatizar que, “em certos casos, a caracterização perfeita de um preceito, como de direito substantivo, ou de direito adjetivo, é difícil e tanto mais grave quanto é certo que, na justa observação de

Manzini (*Trattato di diritto processuale penale italiano secondo il nuovo codice*, v. 1.º, 1931, p. 167), os princípios do direito penal transitório, substantivo, ou do processual, se aplicarão conforme a classificação que se obtiver". (*Código de Processo Penal brasileiro anotado*, 4.ª ed., Borsói, 1959, p. 179).

Já se antevê, por estas lições, que as normas processuais penais de conteúdo material se aplicam retroativamente, se favorável aos acusados. Por isso afirma categoricamente Américo A. Taipa de Carvalho que "os princípios constitucionais da proibição da retroactividade da lei penal desfavorável e da imposição da retroactividade da lei penal favorável se aplicam às normas processuais penais materiais". (*Sucessão de Leis Penais*, Coimbra : Coimbra, 1990, p. 223).

Analisando-se as disposições contidas no art. 83, parágrafo único, da Lei 9.430, de 27.12.1996, com o art. 1.º da Lei 8.137, de 27.12.1990, pode-se concluir que a nova lei institui um novo elemento específico na tipificação dos crimes contra a ordem tributária. Não uma condição de procedibilidade, mas verdadeiramente uma circunstância elementar, integrante do tipo penal. É como se o legislador dissesse: constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a existência fiscal do crédito tributário correspondente.

Como já salientado, é o lançamento definitivo que aponta a existência de crédito tributário. Antes desse ato administrativo da autoridade competente, o que se tem é a expectativa do crédito tributário. Tanto assim é que, sem o lançamento definitivo, não há que falar na existência de crédito líquido e certo a ensejar a inscrição na dívida ativa, nem se autoriza o processo de execução fiscal.

Além do mais, o parágrafo único do art. 83 da nova lei (embora numa redação que peca pela pureza técnica) está a dizer que

continuam em vigor as disposições do art. 34 da Lei 9.249/95 permitindo a extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos ou contribuições antes do recebimento da denúncia. Ora, a real existência do crédito tributário só se verifica após o lançamento definitivo. O crime consiste em suprimir ou reduzir tributos ou contribuições devidos. Se o contribuinte tem o direito de discutir o lançamento provisório através dos meios específicos e se a lei lhe faculta o pagamento daquilo que for apurado como devido antes da denúncia, como se reconhecer a validade de uma denúncia oferecida antes do término do processo administrativo? Não estar-se-ia, assim, suprimindo uma faculdade que a lei processual lhe outorga?; não tem essa disposição caráter de norma processual penal substantiva? Uma interpretação contrária revelaria uma incongruência entre as disposições da cabeça do artigo e seu parágrafo!

Parece nítida a existência de uma questão prejudicial. Não é o Juiz Criminal que vai afirmar a existência de tributos ou contribuições *reduzidos* ou *suprimidos*. Somente a autoridade administrativa, nos termos do art. 142 do CTN, poderá dizê-lo. E assim o fará após o término do procedimento administrativo. A existência ou não de supressão ou redução de tributos ou contribuições é elementar do tipo, no sentido de ser o resultado punível, é a própria tipicidade. Sem ação típica não há que falar na existência de crime.

Há assim um conteúdo de direito substantivo nas disposições do art. 83 e seu parágrafo da nova lei, porque dizem respeito diretamente com o direito de punir, instituto de direito material. Cabível sua aplicação retroativa, por ser mais benéfica aos acusados.

Ainda que assim não se pense, há que admitir a configuração do *favor rei*, na medida em que o parágrafo único do art. 83 manteve em vigor a causa extintiva de punibilidade consistente no pagamento

dos tributos ou contribuições antes do recebimento da denúncia. Ora, se a lei permite ao contribuinte que pague o devido, deve também permitir que ele possa discutir o que a administração tributária entenda como tal, sem que possa ser surpreendido com uma denúncia oferecida, que, em última análise, suprime o direito do contribuinte, agora acusado, de exercer aquela faculdade.

Acresça-se que por expressa disposição constitucional, e pela primeira vez, assegurou-se o princípio do contraditório e da ampla defesa também nos processos administrativos (art. 5.º, LV, da CF). De modo que é lícito ao contribuinte discutir na esfera administrativa a autuação fiscal. Como também lhe é lícita a retificação do lançamento, nos termos do art. 147, §§ 1.º e 2.º, do CTN. Tal comportamento do contribuinte, ainda na esfera administrativa, produzirá reflexos importantes na órbita penal, tendo em vista o que dispõe o art. 15 do CP, que cuida dos institutos da desistência voluntária e arrependimento eficaz. Vale dizer, o contribuinte poderá desistir do objetivo de *suprimir* ou *reduzir* tributos ou, então, impedir que esse resultado ocorra, respondendo tão-somente pelos, atos praticados, se configurarem condutas típicas. Nesta ordem de idéias, o disposto no art. 83, § 1.º, da Lei 9.430, nada mais é do que uma espécie de arrependimento eficaz, erigido à condição de causa extintiva da punibilidade. Ora, a denúncia ofertada açodadamente impede que tal se verifique. Impede o livre exercício do direito constitucional de ampla defesa no processo administrativo em que se pretenda discutir a existência ou não do crédito tributário, a retificação do lançamento e, em última análise, o pagamento do real crédito tributário apurado.

E para arrematar, argutas observações de Eduardo Reale Ferrari que, após salientar a existência de duas vertentes de pensamento sobre a independência entre as instâncias administrativa e penal, apoi-

ando-se na que sustenta a impossibilidade do oferecimento de denúncia antes do término do procedimento administrativo, aduz que, "... pragmaticamente, paremos que a solução a ser conferida para tormentosa discussão já presente na nossa atual legislação penal e processual penal, bastando reconhecer-se a dívida tributária como verdadeira questão prejudicial heterogênea do procedimento criminal-fiscal ... a controvérsia, portanto, quanto à existência ou não do tributo, conduz à instauração de uma prejudicial ao mérito da ação penal, cabendo ao julgador suspender o processo criminal, enquanto não decidida a questão tributária, nos termos do art. 93 do CPP. Concomitante à suspensão do processo criminal, razoável será a suspensão da prescrição procedimental nos termos do art. 116 do CP, não fazendo sentido possibilitar-se o andamento da prescrição penal quando presente uma prejudicial. A suspensão da prescrição, nesse aspecto, configura-se como ponto de equilíbrio e justiça à instauração da prejudicial" (*Boletim IBCCrim* 50).

De tudo quanto exposto resulta claro e evidente que não se aguardar o término do procedimento administrativo, possibilitando o início do procedimento criminal, tão-só à vista da representação da autoridade fiscal, seria ferir de morte o princípio constitucional da ampla defesa insculpido no art. 5.º, LV, da CF.

O contribuinte se veria diante de um dilema: se discutir a imposição tributária, como lhe facultam a Constituição e as normas do Código Tributário Nacional, corre o risco de ter contra si a instauração de um processo criminal com todas as suas nefastas consequências. Se, para evitar tal constrangimento, resolve desistir do direito constitucional da ampla defesa, efetuando o pagamento do reclamado pela administração tributária, poderá vir a ter o patrimônio diminuído sem que pudesse ter minorado essa consequência. Vislumbra-se, então, outra

ofensa à Constituição Federal na medida em que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens, sem o devido processo legal” (art. 5.º, LIV). Essa cláusula implica que se aguarde o término do procedimento administrativo, para só então exigir-se a parcela do patrimônio a que o contribuinte está obrigado. Antes disso não parece lógico e jurídico instaurar-se uma ação penal.

Por interpretação analógica o benefício do art. 34 da Lei 8.137/90 (extinção da punibilidade pelo pagamento) foi estendido aos casos previstos na Lei 8.212/91, notadamente à hipótese do art. 95, d, a de ocorrência mais comum. Da mesma forma, dispondo o art. 83 da Lei 9.430/96 que esse benefício continua a ser aplicado, ele continuará a ser aplicado às hipóteses da Lei 8.219/91. Isso porque a Lei 8.137/90 também se aplicava aos casos de não recolhimento de contribuições previdenciárias arrecadadas dos segurados ou do público até o surgimento da Lei 8.212/91, que se tornou especial em relação àquela. E, por identidade de razões, também dever-se-á aguardar o término do procedimento administrativo para o início da ação penal, apesar de o delito de não-recolhimento das contribuições previdenciárias descontadas ou arrecadadas se configurar em crime omissivo, de mera conduta.

O ordenamento jurídico, analisado como um todo orgânico e harmônico, não pode abrigar tais contradições e, segundo penso, ao Juiz não é lícito dar curso a tais disparidades, devendo antes estar atento ao que dispõe o art. 5.º da LICC no sentido de que, na aplicação da lei, atenderá às exigências do bem comum e aos fins sociais a que se destina.

Por tais considerações é de reconhecer a existência de questão prejudicial ao exercício da ação penal por crimes contra a ordem tributária e por crimes previdenciários, qual seja, o término do procedimento administrativo fiscal, que apontará a comprovação do resultado, demonstrará a existência de crédito tributário e condutas tendentes à redução ou supressão do tributo e que esse resultado se tenha verificado no plano fático.

Como o Ministério Público não está impedido de intentar a ação penal, pois ela continua a ser pública incondicionada, e caso tenha sido oferecida a denúncia antes do término do procedimento administrativo, deverá o Juiz rejeitá-la, nos termos do art. 43, inc. III, do CPP, por inexistência de justa causa para a instauração do processo criminal.

Nos processos criminais em andamento, a despeito de ser a matéria polêmica (cf. Damásio E. de Jesus, *Código de Processo Penal anotado*, em nota ao art. 43 do CPP), abre-se aos Juízes a oportunidade, caso não optem pela concessão de *habeas corpus* de ofício, de suspenderem o curso da ação penal, nos termos do art. 93 do CPP, declarando também suspenso o curso da prescrição penal, com fundamento no art. 116, I, do CP. Tal possibilidade deve ser encarada em face da existência de aspectos de direito material albergados na norma processual do art. 83 da Lei 9.430/96, que permitem aplicação retroativa.

Se porventura se reconheça que o Juiz não pode agir desta maneira, a solução será o recurso à Superior Instância buscando o trancamento da ação penal instaurada com base em procedimento administrativo sem decisão final em seu âmbito próprio.