

3. DIREITO PENAL ESPECIAL

3.1

A PROCEDIBILIDADE PENAL À LUZ DA LEI 9.430/96

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Resumo: O autor trata da improcedibilidade penal antes de encerrado o processo administrativo, referente a infrações tributárias, uma vez que, só então, ocorre a constituição definitiva do crédito tributário. São abordadas, também, questões como prescrição e decadência deste, e suas formas de interrupção.

Palavras-chave: Lei 9.430/96 – Procedibilidade penal – Crédito tributário – Crime tributário – Processo administrativo.

O art. 83 da Lei 9.430/96 possui a seguinte dicção:

“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 exigência 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 dos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo Juiz”.

Introduziu, de rigor, a improcedibilidade penal antes de encerrado o processo administrativo, quando, em verdade, ocorre a constituição definitiva do crédito tributário.

Quanto ao momento em que se dá a constituição definitiva do crédito tributário, defendi, no passado, tese distinta, que não foi acolhida pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos seguintes:

“Reza o *caput* do art. 174 que: “A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 anos, contados da data da sua constituição definitiva”.

Ora o referido artigo diz claramente que, após 5 anos da constituição definitiva do crédito tributário, perderá a Fazenda Pública o direito à ação judicial para cobrança do mesmo.

Desta forma, a primeira pergunta que se coloca é aquela de saber quando é que se constitui definitivamente o crédito tributário.

A resposta é dada pelo próprio legislador, no art. 142, *caput*, que diz: “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”.

Ora, a constituição do crédito tributário só poderá ser executada através da autoridade administrativa (singular) encarregada do lançamento, que se compõe dos seguintes elementos:

- a) é um procedimento administrativo;
- b) em que o fato gerador da obrigação correspondente é verificado;
- c) em que a matéria tributável é determinada;
- d) em que o montante do tributo é calculado;

e) em que o sujeito passivo é identificado;

f) em que, se for o caso, a penalidade cabível é proposta. Pela definição do art. 142 a constituição do crédito tributário pelo lançamento decorre de um procedimento administrativo ao fim do qual as 5 ocorrências das letras *b e f* são individualizadas e completadas.

Ora, o procedimento administrativo mencionado, sendo mero conjunto de atos enquanto não completado nos termos do art. 142 não constitui lançamento, e, portanto, não constitui crédito tributário definitivamente constituído.

O legislador — para deixar bem claro que a constituição definitiva ou a extinção definitiva do direito de constituição do crédito tributário depende do fato de ser completado num período de 5 anos — declara no parágrafo único do art. 173 que: “O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

De notar-se que a lei fala em “início de constituição do crédito tributário” a partir de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (quando a constituição se completa). E fala em extinção “definitiva” do direito da constituição do crédito tributário, que só pode ser, por consequência, se constituído, definitivo.

Ora, o procedimento administrativo a que se refere o parágrafo único do art. 173 evidentemente ainda não é lançamento, porque lhe faltam os demais componentes mencionados no art. 142. Isto vale dizer que enquanto não houver crédito constituído, a decadência é ocorível no prazo de 5 anos estipulado no citado artigo.

No momento, todavia, em que há o lançamento, *não se pode falar mais em decadência*, começando a partir daí a correr o prazo prescricional a que alude o art. 174.

Encerrado o lançamento, com os elementos mencionados no art. 142 do CTN e regularmente notificado o contribuinte, nos termos do art. 145 do CTN, o crédito tributário estará definitivamente constituído.

A hipótese do art. 145 de alteração do lançamento representa apenas que *um novo crédito tributário foi constituído a partir de um novo lançamento e que o crédito tributário anteriormente constituído deixou de existir*. O art. 145 cuida de uma “novação tributária” e, portanto, de uma nova situação criada, a partir de recursos próprios da legislação tributária. A nosso ver a impropriedade terminológica não desnatura as características de efetiva “novação” aludida no referido dispositivo.

Ora, sendo claro na lei que, a constituição definitiva do crédito tributário, torna-o exigível é evidente que se o sujeito passivo não concordar com o mesmo terá direito de opor-se à sua exigibilidade, que fica, *administrativamente*, suspensa nos termos do art. 151 do CTN assim expresso: “Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I. o depósito do seu montante integral; II. moratória; III. as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; IV. a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes”.

A suspensão do crédito tributário é sempre administrativa, *mesmo que por ordem judicial*, pois representa uma não ação da Administração imobilizada no seu direito exigencial, por força de lei ou da Justiça.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário constituído, todavia, não tira do crédito tributário as suas características de definitivamente constituído, mas apenas o torna administrativamente inexigível. Por decorrência, também, judicialmente.

Ora, dentro desta linha de raciocínio que nos parece ter sido a linha de raciocínio do legislador, o crédito tributário definitivamente constituído e administrativamente suspenso, poderá vir a ser, quando levantada a suspensão, judicialmente inexigível, se tiver ocorrido a prescrição.

Com efeito, se a prescrição começa a correr da data da constituição definitiva do crédito tributário, o fato de o crédito tributário definitivamente constituído ser inexigível é absolutamente irrelevante para a ocorrência da prescrição.

A prescrição que começa a correr da constituição definitiva do crédito tributário tem vias próprias para ser interrompida e dentre elas nenhuma relacionada com as formas administrativas da suspensão.

Reza o parágrafo único do art. 174 que a prescrição se interrompe: "I. pela citação pessoal feita ao devedor; II. pelo protesto judicial; III. por qualquer ato judicial que constitua a mora o devedor; IV. por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor", e verifica-se, de plano, que da suspensão mencionada no art. 151 não se cogita.

Por outro lado, a lei fala claramente em 3 formas judiciais de interrupção e uma extrajudicial, *que representa confissão*.

O aspecto de dúvida, que poderia ser levantado pelo item I (citação pessoal do devedor), fica totalmente esclarecido, quando se percebe que o lançamento só pode ser notificado (art. 145) e o conhecimento do devedor passa a decorrer de uma notificação e não de uma citação, como judicialmente é conhecida.

Por esta razão o sujeito passivo do crédito tributário é notificado, administrativamente, e citado, judicialmente. Ora, a primeira forma interruptiva diz respeito à própria ação de cobrança judicial, ao contrário das demais.

As outras formas, todavia, visam, em nosso entender, dar à Fazenda a possibili-

dade interruptiva, principalmente a segunda, se impossibilitada em exigir seu crédito administrativamente, pelas suspensões previstas no art. 151 do CTN.

Com efeito, se suspensão a exigibilidade do crédito tributário e próximo o período prescricional de extinção do direito adjetivo à ação, tem a Fazenda Pública o recurso, pelo protesto judicial, de continuar titular do direito a agir judicialmente, quando eliminadas as causas da suspensão.

A interpretação acima permite conciliar as diversas correntes doutrinárias, a partir da compreensão de que se a decadência não se interrompe, uma vez constituído o crédito tributário dela não mais se fala. Por outro lado, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não desvirtua a sua natureza, de tal forma que continua constituído, mas já com os ponteiros do relógio correndo em termos de exigência judicial.

As formas de interrupção da prescrição, finalmente, permitem à Fazenda uma múltipla variedade de procedimentos judiciais e até extrajudiciais para assegurar-se do direito à ação, mesmo que administrativamente suspensa a exigibilidade do crédito.

Somente a interpretação acima parece-nos dar a real utilidade do item II do parágrafo único do art. 174 do CTN, que seria absolutamente inútil dentro de qualquer outro contexto exegético" (grifos meus).¹

O Supremo Tribunal Federal decidiu que a constituição definitiva do crédito tributário ocorre apenas ao final do processo administrativo, quando entendeu que a prescrição apenas passa a correr contra a Fazenda a partir daquele momento, nos termos do art. 174 do CTN.²

(1) *Direito tributário* 4, José Bushatsky Editor, 1976, p. 192-198.

(2) A matéria foi amplamente discutida no *Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 1 (3.ª tiragem, Ed. Resenha Tributária/CEU - Centro de Extensão Universitária, 1991)

Com a conformação jurisprudencial, desde o distante 1982, passou a Fazenda a ter 5 anos para constituir o crédito tributário (art. 173), risco de ser punida pela decadência, e 5 anos para executar o crédito definitivamente constituído (art. 174), não havendo, todavia, prazo algum entre o início da constituição do crédito tributário (art. 142) e seu encerramento, nos processos administrativos (art. 149), para puni-la por inércia. Em outras palavras, pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a decadência ocorre em 5 anos, se não iniciada a constituição do crédito; a prescrição 5 anos após a sua constituição definitiva; mas um prazo infinito poderia mediar entre o início da constituição e sua complementação, em lançamento “de ofício”.³

pelos seguintes autores: Aires Fernandino Barreto, Bernardo Ribeiro de Moraes, Carlos da Rocha Guimarães, Edvaldo Brito, Fábio Fanucchi, Francisco de Assis Praxedes, Ives Gandra da Silva Martins, José Carlos Graça Wagner, Leonel de Andrade Velloso, Noé Winkler, Paulo de Barros Carvalho, Rafael Moreno Rodrigues, Roberto Oscar Freytes, Rubens Aprobato Machado, Sebastião de Oliveira Lima e Ylves José de Miranda Guimarães.

- (3) A decisão do Supremo Tribunal Federal foi comentada por Ruy Barbosa Nogueira nos seguintes termos: “1. O Supremo Tribunal Federal julgou, em 06.10.1982, embargos no recurso extraordinário 94.462-1, de São Paulo (*Diário da Justiça da União*, de 17.12.1982, ementário 1.280-6), acolhendo as razões da União Federal, para concluir que, com a lavratura do auto de infração, se consuma o lançamento do crédito tributário. A empresa embargada havia sido notificada de um auto de infração lavrado em outubro de 1969, no qual o fisco federal impugnara a dedução de despesas contabilizadas em 1967 e 1968, para o efeito da apuração do lucro tributável. Contra o auto de infração apresentou a empresa impugnação administrativa e, depois, recorreu para o Primeiro Conselho de Contribuintes, que julgou desfavoravelmente o seu recurso em abril de 1975. Como entre a data da lavratura do auto de infração e a intimação do acórdão do Conselho haviam decorrido

O art. 83 vem, portanto, em proteção da Fazenda e do contribuinte, ao impedir o início do processo criminal sem se saber se o crédito tributário existe ou não, impor à Administração maior celeridade nos processos administrativos, visto que, antes, a jurisprudência da Suprema Corte permitia-lhe que decidisse os processos administrativos — em que é parte e juiz ao mesmo tempo — em câmara lenta.⁴

Reagiu, sem razão, o Ministério Público, que, à evidência, devendo cuidar do direito por inteiro, não é especializado em direito tributário, como são os agentes da receita. Sendo os integrantes dessa instituição menos numerosos que os agentes fiscais e menos especializados em matéria tributária, à nitidez, para detectar a existência de crime tributário, nada melhor que

mais de 5 anos, entendeu a empresa que a União não mais lhe podia exigir o imposto e a multa notificados, uma vez que, à época da notificação, já se achava extinto pela decadência o seu direito de proceder ao lançamento. No julgamento do recurso extraordinário da empresa, o Supremo Tribunal acolheu a sua tese, concedendo-lhe a segurança impetrada, mas nos embargos voltou à sua jurisprudência, segundo a qual a *lavratura do auto de infração esgota a atividade de lançar* que o Estado pode exercer, após a ocorrência do pressuposto do tributo. A decisão do Supremo, agora, reproduz em substância o que já decidira em acórdão anteriores (*Revista Trimestral de Jurisprudência*, v. 89, p. 939; v. 90, p. 272; v. 94, p. 382; v. 97, p. 912), com a diferença, porém, de que a sua motivação procura apoiar-se em elementos doutrinários que não parecem idôneos para justificar a conclusão adotada em sua jurisprudência” (*Direito tributário atual* 6. São Paulo: Resenha Tributária, co-ed. IBDT, 1986, p. 1.311-1.312).

- (4) No referido livro coordenado por Ruy Barbosa Nogueira (*Direito tributário atual* 6) diversos autores divergiram da posição do Supremo Tribunal Federal, doutrinariamente, acatando-a, todavia, pois segundo Hart, o Direito é o que a Suprema Corte declara que seja (*The concept of law*. Londres: Clarendon, 1961, p. 138).

esperar o resultado do processo administrativo, a fim de dar início à ação penal, como determina a lei apenas nos casos em que a obrigação efetivamente exista.⁵

A reação corporativa da categoria, que melhor atuou na Constituinte assegurando para si a condição de superpoder à margem dos três poderes, foi a de que não poderia ficar subordinada ao trabalho técnico da tributação, desempenhado pelos especialistas do governo, e nem esperar a conclusão do processo administrativo. Por essa razão, ingressou com ação direta de constitucionalidade, que, embora indeferida,

(5) Leia-se: "Crime contra a ordem tributária. Ação intentada antes do término do processo administrativo. Trancamento.

HC SP 96.03.021354-3 – Rel. Sinval Antunes – TRF 3.^a Região.

Despacho: 1. O art. 83 da Lei 9.430 de 27.12.1996, trouxe ao nosso ordenamento jurídico salutar inovação, qual seja, a decisão final administrativa como condição prévia para o encaminhamento da representação fiscal ao Ministério Público para fins de instauração da ação penal quando tratar-se de crimes contra a ordem tributária.

2. Apresenta-se precipitada a denúncia oferecida antes do término do processo administrativo-fiscal. Se à Fazenda Pública não é dado o ajuizamento de execução fiscal, enquanto houver a pendência de recurso na instância administrativa, porquanto somente após o julgamento de referido recurso o débito passará a ser inscrito em dívida ativa, igualmente não pode o Ministério Público, antes disso propor ação penal, até porque inexistente ainda ilícito fiscal. Portanto inexistindo ilícito tributário, muito menos existirá razão para apuração de ilícito penal.

3. Com o advento superveniente de decisão administrativa proferida em sede recursal favorável às empresas contribuintes, à qual, por via oblíqua acaba por favorecer aos pacientes, resta indubitosa a ausência de justa causa para a continuidade da *persecutio criminis*.

4. Ordem concedida (...) (RDDT21/202) *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* n. 20, RT, ano 5, jul/set 1997, p. 160.

não lhe retirou o poder de, por meios próprios, sem auxílio da Receita, iniciar processo de crime tributário, mesmo antes de encerrado o processo administrativo.⁶

Ocorre que o poder, que não lhe foi negado pela Suprema Corte, diz respeito apenas a dar início a esse processo se obtiver, por meios próprios e sem auxílio da Receita, notícia de crime tributário.⁷

À evidência, à falta de elementos, que a Receita não lhe poderá fornecer, por força do art. 198 do CTN, assim redigido:

"Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, para qualquer fim, por parte da Fazenda Pública ou de seus funcionários, de qualquer informação, obtida em razão do ofício, sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades", caberá aos juízes a que serão

(6) ADIN 1.571-UF, Rel. Min. José Néri da Silveira, 20.03.1997.

(7) "Crime contra a ordem tributária. Representação condicionada ao julgamento definitivo do processo administrativo. Retroatividade.

HC-SP 97.03.004211-26167 (95.060-56943) – Rel. Juiz Gilberto Jordan – Subs.

Despacho: O referido dispositivo legal passa a integrar em boa hora o nosso ordenamento jurídico. É curial que a existência e legalidade do crédito é prejudicial ao processo penal que se move para apenar o sujeito passivo da obrigação tributária que permanece inadimplente, como já vinha sustentando doutrinariamente Hugo de Brito Machado.

Vinculando a denúncia criminal à certeza de que o crédito é mesmo exigível e legal, resguarda-se a máquina judiciária, que só será movimentada quando o crédito tributário for considerado legítimo pelo menos no seio da própria administração.

Isto posto, concedo parcialmente a liminar (...) (publ. DJU II de 20.03.1997, p. 16.531, in RDDT 20/177 (*Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* n. 20, RT, op. cit. p. 160-161).

endereçados os processos crimes, suspender, até final decisão administrativa,⁸ o processo iniciado, nos termos do art. 93 do CPP, assim redigido:

“Se o reconhecimento da existência da infração penal depender de decisão sobre questão diversa da prevista no artigo anterior, da competência do juízo cível, e se neste houver sido proposta ação para resolvê-la, o juiz criminal poderá, desde que essa questão seja de difícil solução e não verse sobre direito cuja prova a lei civil limite, suspender o curso do processo, após a inquirição das testemunhas e realização das outras provas de natureza urgente”.

Em outras palavras, por ser impossível decisão judicial condenando qualquer contribuinte por crime tributário relativo a tributo inexistente ou a crédito não constituído, o que a Suprema Corte ofertou ao Ministério Público foi, apenas, o direito de dar início ao processo crime, sem permitir o julgamento final, até porque, caso contrário, estaria reformulando sua jurisprudência anterior, pela qual, enquanto não houver a constituição definitiva do crédito tributário – isto é, a certeza de que a obrigação tributária, ingressada no mundo administrativo pelo lançamento, efetivamente exista –, não pode haver a prescrição contra a Fazenda, que ainda está para definir se tem ou não tem o crédito respectivo⁹.

Ora, se a própria Fazenda não sabe ainda – na conformação do Supremo Tribunal Federal – se existe ou não o crédito tributário, como poderá o Ministério Público, menos especializado em questões tributárias e que não está legitimado para exercer a função de lançar tributos, entender que haja crime decorrente de uma obrigação ainda não conformada em crédito tributário?¹⁰

Parece-me, pois, inconsistente a tese dos que defendem que poderá o Ministério Público obter a condenação por crime tributário de contribuinte que, pela autoridade fazendária legitimada a proceder o lançamento, seja considerado não devedor de qualquer obrigação, nem a Fazenda credora de qualquer crédito.

Seria como condenar alguém por homicídio, estando a pretendida vítima, a assistir o julgamento de seu assassino, na platéia.

Em boa hora, veio o art. 83, pois não mais permitirá, após a conformação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre prescrição e decadência, que os processos – então sem curso de prazo de um e outro instituto – se prolonguem indefinidamente.

(8) Leia-se: “Crime contra a ordem tributária – Suspensão da ação até julgamento definitivo do processo administrativo – Lei 9.430/96.

HC SP 97.03.001571-9 – Rel. Newton de Lucca – TRF 3.^a Região (RDDT 18/142) (*Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 20, op. cit. p. 161).

(9) Neste sentido, leia-se os trabalhos de Arlindo Felipe da Cunha e Flávia Valéria Regina Penido publicados nos *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 20 (op. cit., p. 153 a 161).

(10) Os arts. 139 e 142 do CTN têm a seguinte dicção: “Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta; 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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.