



Centro Universitário de Brasília – UniCEUB
Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais – FAJS
Curso de bacharelado em Direito

CAIO SILVA NAVA

**JUSTA CAUSA PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (LEI Nº
8.137 DE 1990)**

BRASÍLIA

2019

CAIO SILVA NAVA

**JUSTA CAUSA PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (LEI Nº
8.137 DE 1990)**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Direito da Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS- do Centro Universitário de Brasília – UniCEUB.

Orientador: Professor Marcus Vinícius Bastos

BRASÍLIA

2019

CAIO SILVA NAVA

**JUSTA CAUSA PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (LEI Nº
8.137 DE 1990)**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Direito da Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS- do Centro Universitário de Brasília – UniCEUB.

Brasília, ____ de _____ de ____.

Banca Examinadora

Professor Marcus Vinícius Bastos

Prof.(a) Dr.(a) Nome completo

AGRADECIMENTOS

Esse curso se mostrou um grande desafio que nos primeiros embates parecia impossível chegar ao estou agora. Do meu ponto de vista o trabalho de conclusão de curso é a demonstração de que o saber jurídico adquirido durante cinco anos é capaz de fazer muitas coisas, entre elas escrever um trabalho sobre um tema que amamos.

É muito egoísmo pensar que percorri, sozinho, essa estrada de formação, pois, tive grandes mestres me ajudando, principalmente meu orientador Professor Marcus Vinicius Bastos que, além de ser um excelente professor e amigo, foi meu grande guia no desenvolvimento deste trabalho. Também não posso deixar de citar minha amiga e professora, Camylla Silva Batista e suas riquíssimas dicas ao longo desses anos, bem como a Professora Fernanda Gomes, que plantou, em minha mente, a semente da ideia do tema abordado neste trabalho.

É verdade que também tive muito apoio material e emocional de vários amigos que não posso deixar de citar, como minhas amigas Amanda da Costa Oliveira Ventura de Lima, Hanneli Aresi Rasia, Luana Rocha Lima, Thaís Cristina Freitas Marques, Thaís Magalhães, Sara Carneiro e Fernanda Viana que me acompanham desde o início desse trabalho e em muitos outros passos da graduação e me ajudaram sempre que puderam com conhecimento ou atenção. Assim como meus amigos Octavio Augusto da Silva Gomes, Nairobi De Souza Pereira e Vinicius de Oliveira Costa Santos que foram meus irmãos por opção e nunca hesitaram em me apoiar nos momentos mais difíceis durante essa jornada, seja no desenvolvimento deste trabalho, seja na aprovação no exame da Ordem dos Advogados do Brasil.

Também merece o agradecimento Daniella Úrsula de Macedo Marques e Michelle de Macedo Marques que me apoiam antes mesmo de começar a graduação e permanecem ao meu lado até hoje, seja pelas conversas que me animam ou por me acolher em sua casa. Assim minha amiga Letícia Souza que mesmo distante, se tornou presente em todos os momentos importantes que precisei de apoio, e não posso deixar de falar da minha amiga Karen Yumi Shiraishi, que escolhi como minha guia em todas as minhas decisões duvidosas, posso não conhecer todas as estrelas, mas estou próximo das mais importantes.

Gostaria também de agradecer os lugares por onde tive o prazer de experimentar a prática do que só havia aprendido na sala de aula, por isso agradeço

ao Superior Tribunal de justiça e meus amigos da primeira sessão, assim como todos os meus amigos de coração do Supremo Tribunal Federal, que são uma verdadeira família e a materialização de um panteão de deuses do conhecimento e companheiros para levar para toda a vida, principalmente minha amiga Laila Barbosa.

Por último, e não menos importante, gostaria de agradecer a meus pais e irmãos que todos os dias me arrancam risos e me aconselham em qualquer assunto, principalmente minha irmã que, dentre todas as pessoas que conheci nessa vida, ela é a que mais admiro.

Nunca fazemos um trabalho sozinhos, mesmo os individuais, pode parecer contraditório, mas sempre existirão aqueles que nos apoiam, seja de forma material, ou emocional, sempre que pensarmos que algo é impossível elas estarão lá para mostrar nossa verdadeira força, e é por isso que dedico esse trabalho a vocês.

“Fazer coisas boas seja o que for é fazer coisas importantes, o carpinteiro que faz bem seu trabalho faz uma coisa muito importante, o pedreiro que ajuda construir uma casa, o professor que educa as crianças, o policial que vigia, o chofer de táxi que dirige com precaução, a recepcionista que atende bem as pessoas, o burocrata que trabalha com honestidade , o operário, a enfermeira, o artesão, todos eles fazem coisas importantíssimas, sem as quais não poderíamos viver” (Roberto Gómez Bolaños)

RESUMO

O presente trabalho tem como pretensão analisar primeiramente as condições da ação no processo penal que são possibilidade jurídica do pedido, interesse de agir e legitimidade da parte e, principalmente, a justa causa, que é específica dessa área do direito nos crimes contra a ordem tributária da Lei nº 8.137/90 que tem suas especialidades, principalmente em relação ao seu processo administrativo anterior e à aplicação da Súmula Vinculante nº 24 que determina um momento para ser possível discutir a existência de um crime, justamente por até esse ponto não preencher as condições da ação, o que é exposto a seguir é uma busca de fundamentos que são extraídos desse processo administrativo tributário assim como o inquérito policial nos demais crimes. O método utilizado foi a pesquisa bibliográfica concomitantemente com a análise de decisões reiteradas dos tribunais superiores. O que foi concluído é que as condições da ação nos crimes contra a ordem tributária da Lei nº 8.137 de 1990 podem ser extraídas do próprio processo administrativo sendo o instrumento alheio à esfera penal como instrumento para buscar a prova da materialidade e indício de autoria.

Palavras-Chave: Condições da ação. Justa causa. Crimes tributários. Procedimento administrativo. Súmula vinculante nº 24. Lei nº 8.137/1990. Direito Penal. Direito tributário.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1 JUSTA CAUSA NA AÇÃO PENAL	10
1.1 Condições da ação	10
1.2.1 Possibilidade jurídica do pedido	13
1.2.2 Legitimidade da parte	16
1.2.3 Interesse de agir.....	17
1.2 Justa Causa	19
1.2.1 Conceito.....	19
1.2.2 Falta de justa causa.....	22
2 CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL	24
2.1 Tributação	24
2.1.1 Histórico do tributo pelo tempo	24
2.1.2 Conceito de tributo.....	25
2.2 Lei 8.137/90 e o crime de sonegação fiscal	26
2.2.1 Bem jurídico	28
2.2.2 A lei 8.137 de 1990	29
2.2.3 Crime de sonegação.....	30
2.2.4 Tentativa.....	32
2.2.5 Da necessidade da atuação do fisco.....	34
3 PROCESSO ADMINISTRATIVO ANTECEDENTE AOS CRIMES TRIBUTÁRIOS.	37
3.1 Fiscalização revisional	38
3.2 Lançamento definitivo	39
3.2.1 Parcelamento da dívida tributária.....	40
3.3 Evasão de tributos	42
3.4 Súmula vinculante 24	46
3.5 Condições da ação e a súmula vinculante 24	49
3.5.1 Justa causa	52
4. CONCLUSÃO	57
REFERÊNCIAS	60

Introdução

O direito penal tem como função proteger os bens jurídicos mais importantes para o desenvolvimento pacífico da sociedade. Não podemos negar o seu caráter subsidiário, sem o qual teríamos uma arbitrariedade do poder punitivo estatal fora de controle. Por esse motivo o direito penal age somente com a ofensividade de um bem jurídico importantíssimo para a ordem da sociedade e onde as outras esferas do direito não tenham conseguido impedir ou minimizar a ação violadora, isso tudo em decorrência do princípio da ofensividade e da *ultima ratio* do direito penal.

Por óbvio, como em qualquer estado de nosso mundo, é necessária arrecadação de receita para que seja possível a manutenção das entidades estatais que atuam em prol da sociedade. Essa arrecadação se dá, conforme previsto na constituição, através de tributos e por esse motivo a ordem tributária tem bastante importância na ordem social existente, e essa reponsabilidade tributária é imposta para todos.

Dessa maneira a conduta que visa se desobrigar desse ônus de caráter geral acaba violando essa ordem tributária, que nada mais é do que um bem jurídico relevante, e sua ofensa pode fazer necessária a atuação do direito penal para proteger ou reparar esse bem, mas não de uma forma imediata, pois a matéria tributária tem seus próprios meios administrativos independentes da esfera penal, nesse sentido uma esfera não pode interferir na outra.

Mas quando os meios administrativos tributários falham na proteção da ordem tributária? Sendo um bem jurídico de grande relevância deve ter sua proteção ou reparação garantida para a manutenção da ordem, de tal modo deverá o direito penal agir nessa situação, utilizando de seus meios para buscar a punição do agente que comete o delito para evitar o pagamento de tributos.

Com a motivação de punir agentes que cometem esses tipos de crimes, o legislativo atuou na criação da Lei penal especial nº 8.137 de 1990 que trata especificamente dos crimes tributários e suas penas, permitindo a intervenção da esfera criminal no que, inicialmente, constituía matéria a ser discutida nos limites da esfera tributária.

Apesar de o direito penal, por meio da Lei nº 8.137 de 1990, abrir as portas para se recorrer a esfera penal quando a fazenda pública encontra irregularidade tributária com o dolo de lesar a administração pública em proveito próprio e após esgotar todos os seus meios legais, não poderá de forma imediata se iniciar uma ação penal, pois quando falamos de provocar o judiciário na esfera penal estamos falando de um ônus enorme para aquele que é acusado, pois além de comprometer sua honra em frente à sociedade, poderá, também, atingir sua liberdade.

Por esse motivo a o processo penal não pode ser iniciado por ações infundadas ou baseadas em suposições do órgão acusador, deve seguir alguns requisitos para que seja no mínimo recebida, conforme o artigo 395 do Código de Processo Penal. Esses requisitos normalmente serão colhidos pelo trabalho comum da polícia, apesar de não ser obrigatório.

Os crimes tributários também não estão isentos de preencher esses requisitos, sendo necessários para que se inicie a ação penal a fim de apurar a ação delituosa. Ocorre que os crimes da Lei nº 8.137 de 1990 têm suas peculiaridades que devem ser respeitadas que são muito discutidas na doutrina e jurisprudência desde a promulgação da lei.

O presente trabalho a seguir analisará os principais requisitos para a ação penal, conhecidos como condições da ação, em especial a exclusiva do processo penal, a “justa causa”. Analisar-se-á, também, como é possível extrair os requisitos do que até então constituía somente um procedimento administrativo tributário, mas que em seus atos ordinários podem ser aproveitados no processo penal.

1 JUSTA CAUSA NA AÇÃO PENAL

1.1 Condições da ação

O direito de ação que está presente em nosso ordenamento é, antes de mais nada, uma segurança jurídica que, havendo lesão ou ameaça de lesão, é garantido a possibilidade de se recorrer ao judiciário, conforme prevê nossa própria Constituição Federal em seu artigo 5º, inciso XXXV¹.

O que ocorre ao recorrer ao judiciário para assegurar a integridade desse direito material é o processo, é através dele que se alcança o objeto pretendido, além de ser outra segurança prevista na Constituição Federal, a do “devido processo legal” (artigo 5º, Inciso LIV, Constituição Federal²).

É próprio do processo sua onerosidade tanto financeira, como temporal, o que fez o direito, principalmente o direito moderno, ter como um grande princípio norteador a economia processual, evitando assim o encaminhamento inútil de processos, coloca assim o legislador a exigência de alguns pressupostos, tanto de existência, como de validade.

Como entende Afrânio Silva Jardim³, as condições da ação são requisitos dos atos processuais e não se confundem com as espécies de pressupostos processuais, estes que se dividem em duas espécies, os de existência, que permitem alcançar o mundo jurídico e podem ser divididos em subjetivos (juiz e órgão investido de jurisdição) e os objetivos que abordam a coisa julgada, a litispendência entre outras causas, a segunda espécie, conhecida como os pressupostos de validade, maioria da doutrina entende por não existir no processo, como os juristas Afrânio Silva Jardim e Ada Pellegrini Grinover, pelo entendimento que após preenchidos os pressupostos de existência, deve ser tratada apenas a eficácia de cada ato processual realizado.

¹ Art.5º, XXXV - A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito. BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 29 de março de 2019.

² Art.5º, LIV - Ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal. BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 29 de março de 2019.

³ JARDIM, Afrânio Silva. **Direito processual penal**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

José Frederico Marques também discorda que as condições sejam espécies de pressupostos processuais, uma vez que constituem apenas requisitos formais para que o juiz aprecie o mérito, sendo que essa análise de condições deve ser feita após a verificação dos pressupostos processuais em conformidade com o tratamento da teoria geral do processo.

Compete ao legislador na criação de leis, disciplinar o exercício do *jus actionis* para evitar possíveis abusos do acusador, além de evitar a perda de tempo e uma prestação de serviço sem qualquer utilidade material⁴.

Por outro lado, e é importante frisar isso, Mougénot explica que o desenvolvimento da ação é subordinado à algumas condições, mas estas não são relacionadas a seu exercício ou ao direito de ação propriamente dito, mas o seu movimento até alcançar o seu final, independente de ser procedente ou não o pedido, será declarada a carência da ação⁵.

Se não preenchidas as condições da ação o direito material requerido fica prejudicado de ser analisado pelo magistrado. Não se fala em limitação do acesso à justiça, mas em segurança no processo de duração razoável e menos ônus à burocracia estatal por ações que não levariam a lugar algum.

Assim, essas condições de admissibilidade do julgamento da lide tratam de questões alheias ao mérito, apesar de que alguns elementos para sua avaliação são extraídos do que, em tese seriam avaliadas pelo juiz no mérito (como no caso da justa causa que será observada à frente) as condições serão avaliadas apenas superficialmente para ver se é possível alcançar um resultado útil da demanda.

Não se trata de um julgamento de mérito, mas apenas confere-se que tal demanda tem potencial de alcançar um resultado útil, por esse motivo falta ocorrente em uma ação não faz coisa julgada material, apenas formal⁶. É possível entender que além do pedido de direito material, que se trata do mérito da demanda, há também

⁴ TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. **Manual de processo penal**. São Paulo: Saraiva, 2018.

⁵ BONFIM, Edilson Mougénot. **Curso de processo penal**. São Paulo: Saraiva, 2014.

⁶ GRINOVER, Ada Pellegrini. **As condições da ação penal**. São Paulo: Revista dos tribunais, 2007, V. 15.

um pedido de avaliação da ausência de causas prejudiciais, das quais as condições da ação fazem parte.

Essas condições não se confundem com as objetivas da punibilidade, que estão relacionadas à esfera fora da tipicidade, não importando se o fato se adequa à teoria tripartida que compõe o crime.

Com relação à avaliação, para que se comprove que estão cumpridas as condições, há duas possibilidades: a primeira é analisar ao decorrer do processo se tais condições se cumprem e, na segunda hipótese, também chamada de teoria da apresentação, é analisada as condições da ação apenas pelo pedido do autor sendo uma análise abstrata da pretensão, parece ser a mais adequada a segunda hipótese se valendo apenas daquilo que é apresentado, deixando o decorrer processual analisar o fato completo.

A falta de condições da ação de acordo com o artigo 395, inciso II do Código de Processo Penal vai causar a rejeição preliminar da denúncia, ou seja, não se chega nem a analisar o mérito da causa, justamente pela ausência dessa condição para que o processo se desenvolva até alcançar a coisa julgada material.

Com relação às classificações das condições da ação, é interessante a separação que a maioria da doutrina faz é a separação em condições da ação genéricas e condições da ação específicas⁷. As primeiras são as tradicionais relacionadas a todos as espécies de processos, sendo a possibilidade jurídica do pedido, legitimidade da parte e interesse de agir.

As condições específicas são bem inerentes ao processo penal, são exigidas em alguns casos, sendo mais amplas do que as tradicionais citadas, também conhecidas como condições de procedibilidade, por exemplo, a representação do ofendido nos crimes de ação penal pública condicionada à representação⁸.

⁷ CARVALHO, Luis Gustavo Grandinetti Castanho de, *et al.* **Justa causa penal Constitucional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

⁸ TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. **Manual de processo penal**. São Paulo: Saraiva, 2018.

É a própria lei que determina a necessidade de inclusão de uma condição específica, ausente texto legal exigindo-a entende-se como sendo necessário apenas as condições genéricas, essas necessárias em toda ação⁹.

1.2.1 Possibilidade jurídica do pedido

Para falar de cada uma das condições da ação é necessário que se entenda que a conceituação delas é um campo de grandes debates, até porque a lei é bem omissa em suas definições com relação aos requisitos pre-processuais.

A possibilidade jurídica do pedido no direito processual civil foi bem apresentada por Liebman. Para o autor, se entendia como a situação em que a existência do provimento jurídico necessário, que não esteja expressamente vedado pelo ordenamento.

Obviamente que no âmbito penal o conceito de possibilidade jurídica vai ser moldado de forma diferente de outras esferas do direito, apesar das discussões a respeito da possibilidade jurídica no processo penal, incluindo o pensamento de Ada Pellegrini Grinover¹⁰, que entende como a justa causa a plausibilidade da acusação, como será falado mais à frente. De tal maneira, é mais forte na doutrina o posicionamento da possibilidade jurídica do pedido como a exordial com fundamento em um fato típico e antijurídico¹¹.

Existe também o posicionamento de José Frederico Marques que faz um comparativo com a possibilidade da rejeição da inicial quando o fato não constitui crime, previsto no artigo 43, inciso I do Código Penal, assim como a necessidade de estar a pretensão estar vinculada com um direito material resguardado em lei, no caso do processo penal seria o direito do estado de punir, percebe-se que é possível comparar bastante com a condição da justa causa, quando afirma que a possibilidade

⁹ BONFIM, Edilson Mougnot. **Curso de processo penal**. São Paulo: Saraiva, 2014.

¹⁰GRINOVER, Ada Pellegrini. **As condições da ação penal**. São Paulo: Revista dos tribunais, 2007, V. 15.

¹¹Aqui também existe bastante discussão sobre quais os elementos do conceito analítico de crime são analisados para existir a possibilidade jurídica do pedido, como Mougnot que entende ser necessário que do pedido se encontre indícios de um fato típico ilícito e culpável, já Carreira Alvim apresenta a necessidade de análise somente da tipicidade e antijuricidade. Mas maioria da doutrina que segue o entendimento da possibilidade jurídica como o fato narrado constituir crime se vale do preenchimento aparente dos três elementos da teoria tripartida.

jurídica do pedido é tratada como um *fumos boni iuris*, bem parecido com a exigência de ações cautelares civis¹².

Podemos entender assim como o fato que consta na denúncia do Ministério Público tem perfeita similaridade com o tipo penal descrito na norma, incluindo seu resultado se assim o exigir, o sentido disso é justamente que não existe maneira de se concluir o processo em uma condenação se um fato não é sequer crime, só pode existir uma pena se houver um crime, então o fato deve ser típico para existir essa condição a ação, isso também reflete no Supremo Tribunal Federal também adota esse entendimento, afirmando que a denúncia só poderá ser rejeitada conforme o artigo 395 do Código de Processo Penal se for caso de fato atípico sem a necessidade de produção de prova:

EMENTA Penal e Processual Penal. Inquérito. Parlamentar federal. Denúncia oferecida. Artigo 1º, inciso I, do DL nº 201/67. Artigo 41 do CPP. Índícios de autoria e materialidade delitiva. Conformidade entre os fatos descritos na exordial acusatória e o tipo penal imputado ao denunciado. Presença de justa causa. Recebimento da denúncia. 1. A questão submetida ao presente julgamento diz respeito à existência de substrato probatório mínimo que autorize a deflagração da ação penal contra o denunciado, levando-se em consideração o preenchimento dos requisitos do art. 41 do Código de Processo Penal, não incidindo no caso qualquer uma das hipóteses do art. 395 do mesmo diploma legal. 2. **A denúncia somente pode ser rejeitada quando a imputação se referir a fato atípico, certo e delimitado, apreciável desde logo, sem necessidade de produção de qualquer meio de prova (grifo nosso)**, eis que o juízo acerca da correspondência do fato à norma jurídica é de cognição imediata, incidente, partindo-se do pressuposto de sua veracidade, tal como se dá na peça acusatória. 3. As imputações feitas ao denunciado na denúncia, foram de, na condição de prefeito municipal, haver desviado, em proveito alheio, valores do erário municipal. 4. Encontram-se preenchidos os requisitos do art. 41 do Código de Processo Penal, havendo justa causa para a deflagração da ação penal em relação ao crime previsto no inciso I do art. 1º do DL nº 201/67. 5. Denúncia recebida. (Inq 3537, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 09/09/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-194 DIVULG 03-10-2014 PUBLIC 06-10-2014)¹³

¹²MARQUES, José Frederico. **Elementos de direito processual penal**. Campinas/SP: Millennium, 2003.

¹³BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). Inquérito parlamentar federal. **Inq 3537**. 1. A questão submetida ao presente julgamento diz respeito à existência de substrato probatório mínimo que autorize a deflagração da ação penal contra o denunciado, levando-se em consideração o preenchimento dos requisitos do art. 41 do Código de Processo Penal, não incidindo no caso qualquer uma das hipóteses do art. 395 do mesmo diploma legal. 2. A denúncia somente pode ser rejeitada quando a imputação se referir a fato atípico, certo e delimitado, apreciável desde logo, sem necessidade de produção de qualquer meio de prova (grifo nosso), eis que o juízo acerca da

Além do fato ser constituído crime, a maioria da doutrina entende que para que também não pode o fato ser amparado por uma causa excludente da punibilidade, justamente que nessas situações o pedido de condenação em nenhuma hipótese poderia levar a um resultado possível¹⁴. Isso é bem criticado na doutrina por entenderem como antecipação de mérito, é uma crítica justa, é muito fácil a confusão com a hipótese de absolvição sumária do artigo 397, inciso IV, do Código de Processo Penal¹⁵, que foi acrescentada pela Lei nº 11.719/2008, que é muito apontada como a ação do legislador para tirar a possibilidade jurídica do pedido das condições da ação, basta ver os incisos do artigo, tanto o inciso da extinção da punibilidade, como o inciso III que afirma que será absolvido sumariamente o acusado se “fato narrado evidentemente não constitui crime”.

Como afirma Tourinho Filho, na prática o juiz continua rejeitando por falta de possibilidade jurídica do pedido no momento da propositura da denúncia ou queixa, e posteriormente após apresentada a resposta à acusação, faz uma nova avaliação desses elementos¹⁶.

Assim, a possibilidade jurídica do pedido reflete a necessidade para a o desenvolver da ação, de que o fato narrado na exordial seja possível extrair a tipicidade da conduta e que não esteja abrangida por nenhuma excludente da punibilidade.

correspondência do fato à norma jurídica é de cognição imediata, incidente, partindo-se do pressuposto de sua veracidade, tal como se dá na peça acusatória. 3. As imputações feitas ao denunciado na denúncia, foram de, na condição de prefeito municipal, haver desviado, em proveito alheio, valores do erário municipal. 4. Encontram-se preenchidos os requisitos do art. 41 do Código de Processo Penal, havendo justa causa para a deflagração da ação penal em relação ao crime previsto no inciso I do art. 1º do DL nº 201/67. 5. Denúncia recebida. Procurador: Procurador-Geral da república. Investigado: Paulo Cesar justo Quartiero Relator Min. Dias Toffoli. 9 de setembro de 2014. Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4312867>. Acesso em: 30 mar. 2019.

¹⁴LOPES JUNIOR, Aury **Direito processual penal**. São Paulo: Saraiva, 2014.

¹⁵Art. 397. Após o cumprimento do disposto no art. 396-A, e parágrafos, deste Código, o juiz deverá absolver sumariamente o acusado quando verificar: [...] IV - extinta a punibilidade do agente. BRASIL, **Decreto-lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941**. Código de Processo Penal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del3689.htm. Acesso em: 30 mar. 2019.

¹⁶TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. **Manual de processo penal**. São Paulo: Saraiva, 2018.

1.2.2 Legitimidade da parte

A ação é movida para se alcançar um resultado de direito material, conhecido como mérito, mas somente é possível se a parte requerente for vinculada de forma subjetiva a quem pertence a ação de fato. De tal forma deve existir um interesse no direito material violado e requerido, a própria legislação que vai determinar e assegurar a legitimidade de invocação da tutela jurisdicional para alcançar o direito material.

Ativa é a legitimação para que se promova a ação, apenas as pessoas elencadas por lei podem recorrer ao judiciário e solicitarem uma decisão de mérito relacionada à sua pretensão, é uma situação de vinculação subjetiva do indivíduo com o direito material a ser exigido. Demonstra-se como condição da ação para o andamento do processo e não como um julgamento de mérito a partir do momento que sua ausência na decisão do magistrado não faz coisa julgada material, mas meramente formal.

O Estado no direito processual penal é o grande detentor desse direito de polo ativo da ação penal, apenas ele tem o interesse de buscar a punição do agente, em razão do seu monopólio do *jus puniendi*. Não há conflito de interesses entre o ofendido e o ofensor em uma infração, mas sim entre o Estado e o ofensor, porque é ele que atraiu para si o poder de punir.

Ocorre que também existem as causas em que vai propor a ação não é o Ministério Público, mas sim o ofendido, trata-se das chamadas ações penais privadas. Ocorre que essa possibilidade somente existe em razão de uma política criminal, por isso que no artigo 100 do Código de Processo Penal¹⁷ é prevista tal possibilidade. O que acontece nessa situação é uma substituição processual¹⁸.

¹⁷Art. 100, Código de processo penal - A ação penal é pública, salvo quando a lei expressamente a declara privativa do ofendido”. BRASIL, **Decreto-lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941**. Código de Processo Penal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del3689.htm. Acesso em: 30 mar. 2019.

¹⁸Aury Lopes Junior discorda que exista substituição processual no processo penal, já que a ação é sempre de legitimidade do Estado, o que ocorre é uma iniciativa proposta pelo particular, mas o interesse no conflito é unicamente do Estado (LOPES JUNIOR, Aury. 2014. **Direito Processual Penal**. São Paulo: Saraiva, 2014).

Não deve ser confundida com a falta de representação, essa é uma condição específica da ação, vai ocorrer a ilegitimidade da parte quando existir, por exemplo, uma falsa identificação do acusado ou que ele não faz parte na narração fática apresentada na exordial.

Já a legitimidade passiva é a condição a ser imputada a aquele que supostamente praticou o injusto penal e que pode sofrer a sanção, não há que se falar em certeza de autoria em razão de não se analisar o mérito nesse momento.

É muito comum que se confunda a imputação de um fato crime ao menor de 18 (dezoito) anos com falta de legitimidade passiva, mas isso se trata de interesse de agir, até porque o fato tem vinculação material com o acusado menor, mas não é o processo penal através da denúncia o meio adequado para a medida socioeducativa.

1.2.3 Interesse de agir

A última das condições da ação genéricas não se ausenta de discussões doutrinárias. O interesse de agir trata da necessidade de invocar a tutela jurisdicional no caso concreto que não possa ser resolvido por outras vias, trata de demonstrar o processo como última alternativa para a resolução¹⁹.

O interesse de agir se divide em três partes necessárias para seu alcance, necessidade, utilidade e adequação²⁰. A necessidade trata de a busca ao judiciário ser a única maneira de se alcançar o resultado processual pretendido pelo autor, ou seja, que alcance uma resposta positiva ou negativa do processo, não se analisa aqui se há interesse no objeto, isso é discutido no mérito.

Ocorre no direito processual penal, como argumenta o professor Aury Lopes Junior, que sempre vai ter o interesse-necessidade de agir, visto que o estado tem que buscar a punição do agente, mas em razão do princípio do *nullum crimen sine lege*, é necessário que exista um processo para que se possa ser possível a aplicação da pena.

¹⁹ALVIM, José Eduardo Carreira. **Teoria geral do processo**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

²⁰GRINOVER, Ada Pellegrini. **As condições da ação penal**. São Paulo: Revista dos tribunais, 2007, V. 15.

O Estado já faz parte do processo penal, não existe forma alternativa para aplicação da pena, sendo assim sempre que o Estado buscar a aplicação da pena ao caso concreto será necessário que sua pretensão seja alcançada pelo devido processo legal.

Já o interesse-utilidade trata de se do processo iniciado e concluído será possível extrair alguma, se esse caminho pode ser idôneo para alcançar o pedido requerido na inicial, ou seja, se vai ser extraído o resultado útil daquele processo para que se alcance o direito material²¹.

O interesse-adequação é a compatibilidade existente entre o fato ocorrido descrito na inicial e a consequência jurídica requerida pelo Ministério Público, ou seja, se o método escolhido pela acusação para alcançar o direito material é o adequado para que se alcance o objeto material do pedido.

Há alguns doutrinadores, como Tourinho Filho, que consideram o interesse de agir relacionado com a justa causa, que o Estado só teria interesse no fato se houvesse prova da materialidade e indícios de autoria com base nos pedidos da inicial, entretanto é uma minoria, como será analisada, a justa causa constitui uma quarta condição da ação²².

Já para José Frederico Marques o interesse de agir trata da justa adequação de um pedido com a provocação da atividade jurisdicional, e somente vai haver esse adequação quando a providência desejada se encaixa perfeitamente no caso concreto, sendo de certa forma o interesse de agir o pedido da parte, se ela tem alguma causa para requerer aquela providência²³.

²¹BONFIM, Edilson Mougnot. **Curso de processo penal**. São Paulo: Saraiva, 2014.

²²TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. **Manual de processo penal**. São Paulo: Saraiva, 2018.

²³MARQUES, José Frederico. **Elementos de direito processual penal**. Campinas/SP: Millennium, 2003.

1.2 Justa Causa

1.2.1 Conceito

Diferentemente de outros ramos do direito, a ação penal apresenta uma condição a mais, conhecida como justa causa. Não foi sempre esse entendimento, quem primeiramente trouxe esse pensamento foi o Afrânio Silva Jardim²⁴, em razão do processo penal ser tão prejudicial ao *status dignitatis*. Razão que se faz necessário uma segurança maior ao indivíduo sujeito à pretensão punitiva do Estado.

Então, exclusivamente na ação penal, existe uma quarta condição da ação penal chamada de “justa causa”. Para avançarmos é preciso saber no que se conceitua a justa causa penal, e como ela é entendida pela doutrina e cada momento do código de processo penal que ela é citada.

O termo justa causa aparece em vários momentos do Código de Processo Penal, podemos citar os exemplos da justa causa, como para o perito se escusar do encargo²⁵, ou sua condução quando ausente²⁶, assim como a hipótese de justificativa do tribunal do júri no caso do não comparecimento de testemunha²⁷, e outras causas previstas no Código de Processo Penal.

Para entender a conceituação da justa causa precisamos buscar o que era apontado nos anteprojetos que serviram como base para nosso Código Penal. Hélio

²⁴Acrescentamos uma quarta: a justa causa, ou seja, um lastro probatório mínimo de prova que deve fornecer arrimo à acusação, tendo em vista que a simples instauração do processo penal já atinge o chamado status dignitatis do imputado” - JARDIM, Afrânio Silva. 2003. **Direito Processual Penal**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

²⁵Art. 277. O perito nomeado pela autoridade será obrigado a aceitar o encargo, sob pena de multa de cem a quinhentos mil-réis, salvo escusa atendível. Parágrafo único. Incorrerá na mesma multa o perito que, sem **justa causa**, provada imediatamente: a) deixar de acudir à intimação ou ao chamado da autoridade; b) não comparecer no dia e local designados para o exame; c) não der o laudo, ou concorrer para que a perícia não seja feita, nos prazos estabelecidos. BRASIL, **Decreto-lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941**. Código de Processo Penal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del3689.htm. Acesso em: 30 mar. 2019.

²⁶Art. 278. No caso de não-comparecimento do perito, sem **justa causa**, a autoridade poderá determinar a sua condução. BRASIL, **Decreto-lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941**. Código de Processo Penal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del3689.htm. Acesso em: 30 mar. 2019.

²⁷Art. 458. Se a testemunha, sem **justa causa**, deixar de comparecer, o juiz presidente, sem prejuízo da ação penal pela desobediência, aplicar-lhe-á a multa prevista no § 2o do art. 436 deste Código. BRASIL, **Decreto-lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941**. Código de Processo Penal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del3689.htm. Acesso em: 30 mar. 2019.

Tornaghi em seu projeto não se refere diretamente a justa causa, mas aponta que toda denúncia se faz imprescindível ser acompanhada de “prova de que o fato constitui crime” e “suspeita de autoria”, o que é próximo do entendimento relativo a justa causa prevista no artigo 395, inciso III, do Código de Processo Penal, como veremos adiante. As outras citações a justa causa como as apontadas no parágrafo anterior, têm uma relação maior com “motivo justo”.

O anteprojeto de Frederico Marques foi bem mais carregado do termo justa causa, sendo usado em vários momentos distintos com significados diferenciados, o mesmo entende a justa causa como um “conjunto de elementos e circunstâncias que tornem viável a pretensão punitiva”, sendo um conceito capaz de abordar as mais possíveis variações da justa causa, incluindo a rejeição da denúncia ou queixa por sua ausência.

Não se chegou a um entendimento sólido e unificado do conceito de justa causa, contudo, parte dos autores entendem que a definição de justa causa fica a critério do juiz ao analisar o caso concreto, mas a maioria deles se limita a dizer que se trata da demonstração da criminalidade do fato e suspeita de autoria, evidentemente não podemos atualmente estabelecer um conceito de justa causa que seja acolhidos por todos os autores.

Inicialmente podemos até concordar, com ressalvas, com o apontamento da Mestre e Doutora Maria Thereza Rocha de Assis Moura²⁸, que coloca a justa causa como um conceito político em razão de seu significado amplo que pode mudar em cada caso concreto. Mas, e aqui que o pensamento da doutrinadora se destaca, existe a possibilidade de estabelecer uma base que seria usada para se adaptar ao caso real apresentado.

Parece ser mais seguro dizer que trata, pelo menos na hipótese do artigo 395, inciso III do Código de Processo Penal²⁹ que é analisado nesse trabalho, como a presença de prova da materialidade e indícios da autoria do fato criminoso. Sendo um

²⁸MOURA, Maria Tereza Rocha de Assis. **Justa causa para a ação penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

²⁹Art. 395. A denúncia ou queixa será rejeitada quando: III - faltar justa causa para o exercício da ação penal. BRASIL, **Decreto-lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941**. Código de Processo Penal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del3689.htm. Acesso em: 30 mar. 2019.

Fumus boni iuris necessário para o andamento da ação penal, por isso é muito entendida por autores como o interesse de agir, como por exemplo, apesar de não entender como uma quarta condição da ação penal, o Professor Tourinho Filho entende que o lastro probatório mínimo se faz necessário para que o Estado tenha interesse de agir, assim, a justa causa para o autor se enquadra como necessária para as condições de exercício da ação (nesse caso interesse de agir), mas não uma condição autônoma.³⁰.

Interessante é a comparação que o professor Aury Lopes Junior³¹ faz da justa causa relacionada com o caráter fragmentário do direito penal, esse que trata que esse ramo do direito não deve sancionar todas as condutas graves, mas apenas aquelas que causem dano ou expõem à risco de dano bem jurídico relevante. Assim, a apresentação da prova da materialidade demonstraria que o fato atingiu significativamente bem jurídico relevante.

É preciso que o fato em tese apontado pelo órgão acusador exista no plano da realidade e de que o autor que se imputa a responsabilidade corresponde aos indícios colhidos para que a ação não seja acompanhada de incertezas. Sendo também um antídoto de proteção contra abuso de direito, por isso se encontra em outros dispositivos, fazendo assim que essa segurança contra a arbitrariedade do Estado na persecução penal.

Então se faz necessário uma colheita de informação pelo órgão acusador ou seus assistentes na fase pré-processual para que ao oferecer a denúncia, a mesma esteja cumprindo todas as condições da ação. Por essa razão o legislador positivou a necessidade de que o inquérito policial, que é um procedimento administrativo que tem justamente essa função, deve ele acompanhar a denúncia ou queixa quando servir de base para a justa causa da ação³².

³⁰Nesse sentido, Tourinho filho afirma: “Consiste, assim, o interesse de agir, ou legítimo interesse, no Processo Penal, na idoneidade do pedido, consubstanciado na peça inaugural, seja denúncia ou queixa, e nos elementos que lhe servem de suporte fático. Quer dizer, então, que o pedido se diz idôneo quando arrimado em elementos de convicção, quanto à prática da infração penal e sua autoria” - TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. **Manual de processo penal**. São Paulo: Saraiva, 2018.

³¹LOPES JUNIOR, Aury. **Direito processual penal**. São Paulo: Saraiva, 2014.

³²Art. 12, código de processo penal - O inquérito policial acompanhará a denúncia ou queixa, sempre que servir de base a uma ou outra. BRASIL, **Decreto-lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941**. Código de Processo Penal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del3689.htm. Acesso em: 30 mar. 2019.

O que acontece é que o inquérito policial, ou qualquer outra forma de investigação preliminar que resulte em peças de informações não é constituído para que o magistrado analise o mérito da causa, isso vai acontecer apenas na instrução processual criminal, com as devidas garantias do contraditório e ampla defesa, estas que validam a prova. Antes de se iniciar devidamente o processo com o recebimento da denúncia as informações que acompanham a exordial servem apenas para demonstrar a viabilidade da ação penal, inclusive não seria de próprio interesse do poder público apresentar uma denúncia leviana, sem justa causa, no máximo que alcançaria em juízo seria uma rejeição da denúncia de acordo com artigo 395 do Código de Processo Penal.

Outra grande questão a ser discutida é se esse material probatório que acompanha a denúncia ou queixa para demonstrar que não é temerária a ação penal, deve ele ser analisado pelo juiz de forma aprofundada, o que vai acabar criando um julgamento antecipado de mérito, ou de forma superficial, o que pode gerar uma injustiça que não seria gerada ao analisar as provas de forma aprofundada.

De bastantes decisões divergentes na jurisprudência, nos parece mais razoável o entendimento de Luís Gustavo Grandinetti Castanho de Carvalho, entre outros autores³³, que fala que a justa causa é apenas um filtro para proteção de uma acusação leviana e para preservação da economia processual. Emissão de um juízo quanto a mera existência. Se essas provas vão prevalecer já é questão de mérito. Assim não se entra em um pré-julgamento.

1.2.2 Falta de justa causa

De início, como foi mostrado, a falta de justa causa, que é uma falta de condição da ação vai fazer com que o magistrado rejeite a denúncia ou queixa de acordo com o artigo 395, inciso III, do Código de Processo Penal. Fazendo coisa julgada formal, ou seja, não existindo avaliação de mérito (até por não existir nem uma base probatória mínima) podendo, caso se encontrem novas provas da materialidade ou de

³³CARVALHO, Luis Gustavo Grandinetti Castanho de, *et al.* **Justa Causa Penal Constitucional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

indícios de autoria, apresentada novamente para ter seu mérito julgado pelo magistrado, conforme a súmula 524 do Supremo tribunal Federal³⁴.

Entende-se que em razão da teoria da prospectação se não presente qualquer condição da ação deverá a denúncia ser rejeitada, se a condição for ausente no decorrer do processo até o momento da decisão final proferida pelo juiz, vai depender de que tipo de condição estamos falando, se for a legitimidade da parte, o processo será nulo até seu início devendo todos os atos serem refeitos, já no caso de falta de interesse de agir ou de possibilidade jurídica do pedido, entende-se que deverá ser o acusado absolvido por falta de justa causa ou atipicidade³⁵.

O recebimento da denúncia é irrecorrível, mesmo que se apresente a falta de justa causa no caso, não poderá apresentar um recurso. É possível, porém a impetração de *habeas corpus*, que prevê uma hipótese justamente para esses casos que é considerada coação ilegal.³⁶

Assim, A falta de demonstração da seriedade da ação gera a possibilidade de impetração de *habeas corpus* na conformidade com o artigo 648, inciso I do Código de Processo Penal, que traz a hipótese de falta de justa causa em razão do pedido do acusador se apresentar implausível por não haver provas significativas para iniciar a ação penal.

³⁴BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 524**. Arquivado o inquérito policial, por despacho do juiz, a requerimento do promotor de justiça, não pode a ação penal ser iniciada, sem novas provas. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2731>. Acesso em: 10 mar. 2019.

³⁵MANZANO, Luís Fernando de Moraes. **Curso de processo penal**. São Paulo: Atlas, 2013.

³⁶Art. 648, código de processo penal - A coação considerar-se-á ilegal: I - quando não houver justa causa. BRASIL, **Decreto-lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941**. Código de Processo Penal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del3689.htm. Acesso em: 30 mar. 2019.

2 CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL

2.1 Tributação

2.1.1 Histórico do tributo pelo tempo

A tributação é tão antiga quanto a noção de administração pública, de início podemos entender que se tratava de uma imposição de um poder soberano, sendo um ato unilateral do qual se legitimava em razão da força impositiva do regente. A contrapartida fornecida a população e sua concordância não faziam parte desse início de cobrança de tributos.

A expansão do estado faz com que ele precise extrair recursos com sua força coercitiva de particulares em sua competência sem precisar fazer uma contraprestação aos contribuintes, era uma imposição pela dominância territorial da região.

Com a época medieval, pós queda do império romano do ocidente, a tributação começou a ser dividida em aquela que iria para o estado em razão da proteção e uso da terra, e outra que era destinada a igreja, chamado de dízimo que consistia na décima parte da produção da colheita ou de sua respectiva renda (bem parecido com o imposto de renda atual), além do pagamento de taxas especiais pelos serviços prestados³⁷.

Posteriormente, com o decorrer da história, essa visão de imposição pelo soberano foi alterada, e o tributo passou a ser interpretado como “preço da cidadania”. O Estado deve garantir os direitos fundamentais, ele se compromete a isso, também se torna o principal agente que satisfaz as necessidades coletivas, por essa razão é necessária a manutenção da máquina estatal que exerce esse trabalho. Esse é o motivo que se passa a ver o tributo como “algo necessário” para que nenhum direito fundamental seja suprido do cidadão e a convivência social pacífica seja mantida.

³⁷FÜHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Curso de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010.

O tributo vai ser a maior fonte de receita pública do Estado, sendo limitado pelo próprio direito tributário, como se trata de uma cobrança por meio de uma aceitação da sociedade de sua necessidade, não pode ocorrer abusos, por isso que o próprio direito tributário vai ter a função de limitar o poder de cobrar tributos. Nesse assunto, interessante é a colocação do Doutor Hugo de Brito Machado ao afirmar que além de ter a função de manter a máquina estatal como função primária, de modo secundário a tributação tem uma relação com a redução das desigualdades sociais ou econômicas em um certo nível³⁸.

Quando falamos de acumulação através de receita pelo Estado através dos tributos que decorrem do poder de império do estado que arrecada para sua receita pública de pessoas de sua competência, isso sendo legitimado pelo contrato social que estamos onde o Estado administra nossos direitos para que seja possível a convivência em sociedade com as seguridades anteriormente faladas, se tratam de recursos financeiros gerados por terceiros, mas que são arrecadados pelo Estado, diferente das receitas originárias de correntes da administração e disposição do patrimônio público.

2.1.2 Conceito de tributo

O tributo é uma quantia que deve ser paga ao estado conforme preceitua o artigo 3º do Código Tributário Nacional:

“Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”³⁹

Esse valor pago não se confunde com a multa, que é uma imposição de cobrança em razão de uma ação omissão prevista em lei que foi descumprida, sendo a decorrência de um ato ilícito, já o tributo decorre de um ato lícito. O tributo a grosso modo resta por exclusão em relação a obrigação da multa ou da indenização, sendo,

³⁸MACHADO, Hugo de Brito. 2018. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2018.

³⁹BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm. Acessado em 30 mar. 2019.

como foi falado, decorrente do seu poder impositivo de cobrança, já que o tributo tem como característica sua compulsoriedade independente de vontade da parte contrária.

Fala-se em compulsoriedade, não por se tratar de uma obrigação, nesse caso seria um contrato civil comum, mas o tributo tem como característica a ausência de vontade, não possível fazer uma escolha de pagar ou não o tributo, sendo obrigação geral. Por essa razão pouco interessa para o direito tributário de o indivíduo é capaz ou não, incidindo o tributo em pessoas que em tese não estão sujeitas a obrigação, Hugo de Brito Machado até exemplifica com uma pessoa jurídica constituída de forma irregular⁴⁰.

Não se fala em obrigação gerada por uma sanção de ato ilícito, essa função é exercida pela multa, de tal forma o tributo vai ser direcionado aos atos lícitos, quando a cobrança visar uma ilegalidade do indivíduo será aplicada uma sanção, essa que não tem fins de arrecadação de receita pública, mas uma função de evitar a prática do ilícito e também caráter sancionatório. Não podemos confundir em se tributar o ato ilícito com a instituição do tributo no objeto adquirido do ato ilícito, não pode o ato ilícito ser o ato principal da instituição, mas apenas o que gerou a ocorrência daquilo que vai ser tributado.

Importante ponto a se levantar é que o tributo é pago em dinheiro, não é possível no direito brasileiro, por exemplo, o pagamento in natura, que se trata da quitação da prestação com bens, existe exceção⁴¹, mas em regra, o tributo deve sempre ser pago em dinheiro.

2.2 Lei nº 8.137/90 e o crime de sonegação fiscal

Como foi falado anteriormente a manutenção da ordem tributária é de grande importância para que se mantenha a máquina estatal que vai garantir direitos fundamentais, sendo assim, um bem jurídico relevante para a sociedade. Mas não é de todo errado entender como um *longa manus* do direito tributário, como uma parte

⁴⁰MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2018

⁴¹É possível a quitação por dação em pagamento de bens imóveis como preceitua o artigo 156, XI, CTN. BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm. Acessado em 30 mar. 2019.

da doutrina afirma que o direito penal é um direito complementar, desde a concepção de J. J. Rousseau, sendo o ilícito penal uma ampliação de um ilícito de outra área.

A diferença entre o crime na esfera penal e a infração tributária recai justamente enquanto o crime da Lei nº 8.137 de 1990 requer o dolo de atingir a fazenda pública, a infração tributária não requer isso, é independente do dolo do agente, conforme o artigo 136 do Código Tributário Nacional:

Art. 136, Código tributário nacional -. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.⁴²

É importante esclarecer que a esfera penal não vai agir para cobrar a dívida, quem fez isso é o poder público em um processo administrativo, a esfera criminal e o cumprimento de suas penas não se confunde com uma coerção ao pagamento do tributo, na verdade a atuação do Direito penal, que começou em 1965 com a Lei nº 4.729 que previa sonegação como crime, não surgiu como forma de cobrança adicional, ou um novo mecanismo do poder público para se valer da força da obrigação.

É de todo conhecimento que o direito penal, em razão do princípio da fragmentariedade que é uma derivação do princípio da intervenção mínima, justamente por não poder trivializar o direito criminal, nem tudo aquilo que afeta o bem jurídico vai ser necessário atividade penal, apenas algumas ações, por isso o caráter fragmentário⁴³.

Dessa maneira será necessário a ofensa a esse bem jurídico tutelado para que se justifique a sanção ao sujeito ativo. Isso também decorrendo caráter subsidiário do direito penal, por esse motivo deve ser a *ultima ratio*, que no caso dos crimes tributários, espera que a esfera tributária esgote seus meios, de tal forma, é necessário que se prossiga toda a via administrativa tributária, caso contrário seria uma forma de compelir o pagamento do tributo pelo contribuinte, que significaria violação de direitos fundamentais.

⁴²BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm. Acessado em 30 mar. 2019.

⁴³BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte geral I**, 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

2.2.1 Bem jurídico

Observando a importância do tributo e seu reflexo na manutenção da sociedade, é bom apontar que o direito penal tem como principal escopo a proteção de bens jurídicos essenciais à convivência coletiva, por isso a tipificação criminal deve ter como foco a segurança contra condutas que lesionam interesses coletivos.

Aqui surge a manifestação do princípio da lesividade no direito penal que permite a aplicação da norma penal somente quando ocorrer uma efetiva lesão ou risco de lesão ao bem jurídico tutelado dessa forma preservando o caráter de *ultima ratio* do direito penal.

O problema aqui é a definição do que é bem jurídico, que através de diversas discussões doutrinárias teve seu conceito mudado muitas vezes, como Roxin que entendia que o conceito estava relacionado com os princípios constitucionais que asseguram o livre desenvolvimento do indivíduo, como também os direitos fundamentais limitadores do direito penal e os que também o legitimam.

Entendimento que podemos extrair das conclusões da grande parte da doutrina sobre o conceito de bem jurídico é sua relação direta com a proteção e limitação em razão dos direitos previstos na constituição, sendo eles tão necessários para a convivência e progresso da sociedade que o direito utiliza o jus puniendi para preservá-los, mas que ao mesmo tempo não tem uma liberdade total de atuação, sendo limitado na medida que exerce essa função protecionista.

A Lei nº 8.137 de 1990 não se diferencia das outras leis nesse sentido quando falamos de bem jurídico que toda norma penal deve proteger, nessa legislação o que vai ser protegido é justamente o patrimônio do sujeito ativo da obrigação tributária, que é nesse caso o estado, o entendimento de Sanctis ainda acrescenta ao falar que o bem jurídico alcança essa proteção porque a receita tributária auferida na arrecadação de tributos é Destinada a sociedade por isso a relevância e a necessidade de proteção pelo direito penal, ou seja, a Lei nº 8.137 de 1990, tem como bem jurídico tutelado o patrimônio do Estado⁴⁴.

⁴⁴SANCTIS, Fausto Martin. **Direito Penal tributário: aspectos relevantes**. São Paulo: Bookseller, 2005.

2.2.2 A lei 8.137 de 1990

Com esse “acordo” social criado para o pagamento de tributos em troca da proteção dos direitos, surgiu a obrigação tributária, e como se trata de uma vinculação ao Estado exigindo um pagamento sobre um fato gerador. E como é de nosso conhecimento, o descumprimento de uma obrigação legal gera algumas consequências, no âmbito que estamos analisando, falamos de uma sanção administrativa, mas em decorrência da Lei nº 8.137 de 1990, esse não cumprimento pode alcançar a esfera penal

A Lei nº 8.137 de 1990 que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e vamos centralizar a análise nos crimes tributários, que consiste abordar as condutas que visam lesar o fisco, prevendo diversas condutas que somadas ao ânimo de se evadir da obrigação tributária, que antes só era possível encontrar hipóteses de crimes tributários no artigo 334⁴⁵ do Código Penal, que tratava de contrabando e descaminho.

EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS Nº 088, DE 28 DE MARÇO DE 1990, DOS SENHORES MINISTROS DE ESTADO DA JUSTIÇA E DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República:

A conceituação dos crimes que têm como consequência o não-pagamento de tributos, e as penalidade imponíveis a seus autores, deixam muito a desejar, mercê de suas imprecisões e lacunas, não só na definição dos fatos tipificadores do crime, como também na fixação da pena aplicável quando de seu cometimento.

2. Em verdade, o objetivo básico colimado, qual seja o de desestimular a prática criminosa, não vem sendo alcançado, fato esse que tem causado grandes e irreparáveis prejuízos à Fazenda Nacional (grifo nosso).⁴⁶

Um dos principais destaques é a expressividade da prevenção geral, previsto na exposição de motivos do texto do projeto da lei. Assim a referida lei quer assegurar que ninguém vai se descompromissar com atos ilícitos com a obrigação geral tributária para arrecadação de receita pública que é de responsabilidade de todos justamente

⁴⁵Art. 334. Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria. BRASIL. **Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940.** Código Penal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2848compilado.htm. Acesso em: 28 de mar. 2019

⁴⁶BRASIL, Exposição de motivos nº 088, de 28 de março de 1990, **lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1990/lei-8137-27-dezembro-1990-367271-exposicaodemotivos-149643-pl.html>. Acesso em: 20 mar. 2019.

por ter o fim de concretizar os objetivos estatais, a lógica do texto legal da Lei nº 8.137 de 1990 é essa.

2.2.3 Crime de sonegação

O artigo 1º da Lei nº 8.1337 de 1990 trata do crime de sonegação fiscal, importante apresentar como um crime de ação múltipla, sendo também necessário o resultado, ou seja, um crime material, sem a efetiva supressão ou redução do tributo não será possível se tipificar o delito.

“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas (...)”

É importante destacar aqui a exigência da vontade de reduzir ou suprimir o tributo, não apenas a falta de pagamento, seja total ou parcial que vai ser tipificado o crime, além disso a conduta deve ter a capacidade para o mesmo.

O crime se assemelha muito ao crime de falsidade ideológica do artigo 299 do Código Penal⁴⁷, mas diferencia-se justamente porque o artigo 1º, inciso I da Lei nº 8.137 de 1990 ser mais específico e em razão do princípio da especialidade prevalecer sobre a norma geral, além disso, o crime do código penal não se vale de saber o resultado pretendido pelo agente, mas apenas sua ação de incluir ou omitir informação, já que o bem tutelado é a fé pública.

Já no crime de sonegação a conduta é feita com o ânimo de atingir a fazenda pública, para pagar menos tributos, ainda, como foi falado, o bem jurídico protegido pelo crime de falsidade ideológica é a fé pública, por outro lado na Lei nº 8.137 de 1990, o bem protegido é a receita pública.

O crime de sonegação se divide em várias condutas, no caso da omissão de informação, trata de um não fazer do particular, mas devemos lembrar que o simples esquecimento não configura o delito, como foi abordado, é necessário o dolo de se

⁴⁷Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular. Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte. BRASIL. **Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940.** Código Penal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2848compilado.htm. Acesso em: 28 de mar. 2019.

abster da obrigação tributária. O simples fato de o indivíduo deixar de agir não resta demonstrado o dolo, por isso é que vai responder somente na esfera administrativa tributária, até que se comprove a intenção ilícita da conduta do agente para se eximir dos tributos.

Assim, como no caso da omissão, a conduta de fazer declaração falsa implica na necessidade de demonstração do ânimo especial, todos nós estamos sujeitos a erros em nossas ações e como a atividade tributária é complexa é impossível que não se admita erros por atos comissivos. Além disso, mesmo que não se trate de erro por ignorância do contribuinte, se esse o faz sem a intenção de se eximir do encargo tributário não vai incidir na hipótese do artigo 1º, inciso I da Lei nº 8.137 de 1990, pode ser que seja tipificado em outros crimes, mas não nessa hipótese legal.

Essas duas condutas vão sempre ser meios para o objetivo final de eximir, nessa conduta interessante é a definição de Rui Stoco⁴⁸ que diferencia a conduta da conduta de suprimir ou reduzir, a conduta não é para que se diminua o imposto, por exemplo, o indivíduo que utiliza de documentação falsa para alegar que o seu veículo automóvel no Distrito Federal que tem mais de 15 anos de compra⁴⁹, para assim criar uma situação de isenção que não existe.

Podemos entender eximir como a criação de situação de isenção total ou parcial que no caso concreto pela lei não existiria (lembrando da importância da legalidade para o direito tributário), assim o tributo não foi escondido total ou parcial, ele não existe no mundo jurídico. Aponta-se também que o final do dispositivo fala de tributo, então estamos falando da obrigação originária, todas as espécies tributárias previstas na Constituição Federal no artigo 145⁵⁰.

⁴⁸STOCO, Rui, **Sonegação fiscal e os crimes contra a ordem tributária**. São Paulo. Revista dos Tribunais. 1992.

⁴⁹Art. 1º Ficam isentos do pagamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, até 31 de dezembro de 2019: VIII – os veículos com tempo de uso superior a 15 (quinze) anos. DISTRITO FEDERAL. **Lei nº 4.727, de 28 de dezembro de 2011**. Dispõe sobre as isenções do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA e do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, prorroga a vigência de isenções da Taxa de Limpeza Pública e dá outras providências. Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=4727&txtAno=2011&txtTipo=5&txtParte=>. Acesso em: 20 fev. 2019.

⁵⁰O Supremo Tribunal Federal acabou adotando a teoria da pentapartição incluindo além dos tributos do artigo 145 da Constituição Federal, sendo eles impostos, taxas e contribuições de melhoria, os do art. 15 do CTN e 148 da Constituição Federal (empréstimo compulsório) e do artigo 149 que trata das contribuições especiais.

Não estão incluídas nesse inciso as obrigações acessórias, pode ser relacionada com o inciso II que trata dos documentos e livros que devem ser mantidos, por óbvio que se trata de uma norma penal em branca, porque é lei diversa que vai determinar o que são esses livros e como eles devem ser mantidos e escritos, não cabe ao direito penal.

Os incisos restantes são bem parecidos com as condutas faladas, o legislador quis garantir que fosse abortada toda e qualquer conduta capaz de gerar uma isenção inexistente, de forma de manter o princípio da isonomia tributária e da compulsoriedade da forma que os tributos serão pagos por todos sem privilégios não constituídos em lei.

Como foi citado, não é a simples falta de pagamento que vai fazer com que já acione a esfera penal, é por isso que deve ser analisada a função tributária pretérita a constituição do crédito tributário. Existe todo um processo para sanções tributárias antes da ação penal.

2.2.4 Tentativa

Um ponto interessa a ser analisado é a hipótese de o crime tributário ser praticado da forma tentada de acordo com o que diz o artigo 14, inciso II do Código Penal⁵¹, que por vontade alheia do agente o crime não se consuma, observação importante é sua diferença com a desistência voluntária do artigo 15 do mesmo código, o qual prevê fim da empreitada criminosa por vontade do agente.

Na doutrina não há um entendimento consolidado sobre a possibilidade de incidência dessa causa de diminuição da pena, como a maioria entende por outro lado que se trata de um crime de resultado, é possível pensar que caberia sim a hipótese. Em sentido contrário, não parece possível um fracionamento da ação de supressão ou redução, de tal maneira que estaria prejudicada essa tese.

Por certo, não há como considerar todos os crimes do artigo 1º da Lei nº 8.137/90 em uma forma de consumação só, logo por se tratarem de condutas de ações completamente diferentes, sendo alguns plurissubsistentes e outros

⁵¹Art. 14 - Diz-se o crime: II - tentado, quando, iniciada a execução, não se consuma por circunstâncias alheias à vontade do agente. BRASIL. **Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2848compilado.htm. Acesso em: 28 de mar. 2019

unissubsistentes, mas novamente, nem todos precisam de um resultado, não seria possível que o crime se limitasse a ser formal, entraria em conflito justamente com o que vai ser debatido, a separação do direito tributário e o direito penal⁵².

Führer⁵³ adota o entendimento de que não seria possível a tentativa em razão do princípio do prejuízo e do arrependimento extintivo, primeiro tratando que se não houver prejuízo ao erário não há crime consumado, já em segundo entende que a qualquer momento pode o tributo ser pago e dessa maneira extinguindo a punibilidade do agente. Assim ou o tributo segue sua cobrança normal ou já está consumado o crime.

Podemos entender que é possível a tentativa nos crimes do artigo 1º da Lei nº 8.137 de 1990, mas não são todos, principalmente se formos analisar os crimes de omissão, já é entendimento mais que consolidado que os crimes cometidos por uma “não conduta” do agente, conhecido como omissão, não é possível a tentativa, por serem justamente, unissubsistentes, assim, os crimes do inciso I, II e V. apesar de ser recente decisões do Superior Tribunal de Justiça pela classificação dos crimes do artigo 1º como crimes de resultado, nesse sentido:

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. DELITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI Nº 8.137/90. CRIME FORMAL. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO DA PRESCRIÇÃO. QUESTÕES SUSCITADAS NA IMPETRAÇÃO A SEREM ESCLARECIDAS. CAUSAS DE SUSPENSÃO E INTERRUPTÃO. RECURSO ORDINÁRIO PROVIDO EM PARTE.

1. O entendimento deste Superior Tribunal de Justiça em relação aos crimes inculpidos no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137 /90 é de que são considerados crimes materiais, ou seja, é necessária a redução ou supressão do tributo e, conseqüentemente, a constituição do crédito tributário definitivo como condição para a persecução penal, ao menos no que toca aos incisos I a IV do referido dispositivo.

2. Ao contrário, no que diz respeito aos crimes tipificados no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, é remansosa a jurisprudência deste Sodalício em afirmar que são formais, ou seja, independe de um resultado naturalístico para sua consumação, sendo que sua aplicabilidade se dá justamente naqueles casos em que a apuração fiscal identificou a omissão ou a declaração falsa antes do dano.(RHC

⁵²LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes tributários: aspectos criminais e processuais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

⁵³FÜHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Curso de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010.

83.103/RS, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, julgado em 01/06/2017, DJe 09/06/2017)⁵⁴

Assim, é possível a tentativa nos crimes contra a ordem tributária da Lei nº 8.137/90 previstos no artigo 1º, sempre que for possível a divisão das condutas para que seja interrompida a execução entre elas, caso contrário, não me parece razoável falar de possibilidade de tentativa, como em alguns casos do artigo 2º da lei, por isso a possibilidade da tentativa vai depender do tipo normativo da Lei nº 8.137 de 1990 discutido na ação⁵⁵.

2.2.5 Da necessidade da atuação do fisco

Após entender como o crime tributário se inicia e se consuma fica mais claro a necessidade de uma atuação da administração pública tributária para que só posteriormente se entenda cabível que o Estado recorra ao direito penal para reparar ou diminuir a lesão causada a fazenda pública, por isso devemos entender que o direito penal atua aqui como um *longa manus* do direito tributário, como foi falado anteriormente, é da própria essência do direito penal seu caráter subsidiário na resolução de infrações, não só nos crimes tributários, mas como em outras leis especiais.

O direito tributário vai funcionar como um filtro para esses contenciosos fiscais, o que é possível ser resolvido pela administração pública tributária permanecerá naquela esfera⁵⁶, não sendo necessário a intervenção do a área criminal, até porque

⁵⁴BRASIL, Superior Tribunal de Justiça (6. Turma). Recurso ordinário em habeas corpus. **RHC 83.103/RS**. 1. O entendimento deste Superior Tribunal de Justiça em relação aos crimes inculpidos no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137 /90 é de que são considerados crimes materiais, ou seja, é necessária a redução ou supressão do tributo e, conseqüentemente, a constituição do crédito tributário definitivo como condição para a persecução penal, ao menos no que toca aos incisos I a IV do referido dispositivo. 2. Ao contrário, no que diz respeito aos crimes tipificados no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, é remansosa a jurisprudência deste Sodalício em afirmar que são formais, ou seja, independe de um resultado naturalístico para sua consumação, sendo que sua aplicabilidade se dá justamente naqueles casos em que a apuração fiscal identificou a omissão ou a declaração falsa antes do dano. Recorrente: Ari Cesar Vieira de Almeida. Recorrido: Ministério Público Federal Relatora Min. Maria Thereza de Assis Moura. Brasília, 01 de junho de 2017. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201700806303&dt_publicacao=09/06/2017. Acesso em: 30 mar. 2019.

⁵⁵LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes tributários: aspectos criminais e processuais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

⁵⁶RIOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal, reflexões sobre o crime fiscal no direito brasileiro (Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990) e no direito estrangeiro**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998.

os crimes tributários previstos na Lei nº 8.137/90 tem como principal diferença da mera infração administrativa tributária, principalmente o crime de sonegação, o *animus*, ou seja, o dolo de querer atingir negativamente a fazenda pública em benefício próprio ou alheio, assim não são todas as irregularidades fiscais que serão consideradas crimes.

Por esse motivo se faz necessário a análise do processo investigativo que dá ensejo a denúncia pelo crime tributário e comparar com outro procedimento de colheita de informações, sendo o mais conhecido, inquérito policial, que apesar de ser o mais comum e usado em uma quantidade enorme de processos criminais, ele não é obrigatório em toda ação, assim como outros procedimentos investigativos, como já entendeu o Supremo Tribunal Federal:

Agravo regimental em recurso extraordinário com agravo. 2. Jurisprudência do Supremo Tribunal pacífica no sentido de que **o inquérito policial é peça meramente informativa e dispensável (grifo nosso)** e, com efeito, não é viável a anulação do processo penal em razão das irregularidades detectadas no inquérito, porquanto as nulidades processuais dizem respeito, tão somente, aos defeitos de ordem jurídica que afetam os atos praticados durante da ação penal. 4. Ausência de argumentos suficientes para infirmar a decisão recorrida. 5. Agravo regimental a que se nega provimento. (grifo nosso) (ARE 654192 AgR, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 22/11/2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-093 DIVULG 11-05-2012 PUBLIC 14-05-2012)⁵⁷

A razão de ser desse entendimento é justamente que cabe ao acusador entender se existe elementos para recorrer ao poder judiciário, obviamente não podemos confundir com a função do magistrado de receber ou não a denúncia para se iniciar o processo que também vai ter sua influência pela peça informativa, mas o inquérito policial, por exemplo, forma a *opinio delicti* do Ministério Público, para que ele ofereça a exordial ou não.

⁵⁷BRASIL, Supremo Tribunal Federal (2. Turma). Agravo regimental em recurso extraordinário. **ARE 654192**. 2. Jurisprudência do Supremo Tribunal pacífica no sentido de que o inquérito policial é peça meramente informativa e dispensável (grifo nosso) e, com efeito, não é viável a anulação do processo penal em razão das irregularidades detectadas no inquérito, porquanto as nulidades processuais dizem respeito, tão somente, aos defeitos de ordem jurídica que afetam os atos praticados durante da ação penal. 4. Ausência de argumentos suficientes para infirmar a decisão recorrida. 5. Agravo regimental a que se nega provimento. Agravante: R D P. Agravado: Ministério Público Federal. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 22 de novembro de 2011. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4128025>. Acesso 30 mar. 2019.

Nisso que é diferenciado em relação ao processo administrativo tributário, pois o entendimento atual, e principalmente pela Súmula vinculante 24⁵⁸ promovida pelo Supremo Tribunal Federal, atualmente é entendido que o lançamento do crédito tributário é condição de procedibilidade para a ação penal nos crimes da Lei nº 8.137/90. Nesse sentido o Professor Doutor Aury Lopes Junior fixa o entendimento sobre as investigações preliminares fundamentando: “*A investigação poderá ser obrigatória ou facultativa, segundo condicione o exercício da ação penal à sua prévia existência ou não*”⁵⁹. Assim estando condicionada pela súmula vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal, o processo administrativo tributário se faz necessário aqui. por consequência lógica entende-se a indispensabilidade do processo administrativo tributário, mas isso não afasta suas semelhanças com o inquérito policial. Passamos então a análise do processo administrativo tributário e sua relação com a ação penal instaurada posteriormente.

⁵⁸BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula vinculante nº 24**. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>. Acesso em: 20 fev. 2019.

⁵⁹LOPES JUNIOR, Aury. **Direito processual penal**. São Paulo: Saraiva, 2014.

3 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL ANTECEDENTE AOS CRIMES TRIBUTÁRIOS.

Apesar da administração pública poder modificar seus atos através do seu poder de autotutela⁶⁰, podendo anulá-los se forem ilegais, isso não impede que o particular ao ser atingido por uma ilegalidade da própria administração pública faça uso de defesas do processo administrativo, esse que também é constituído pelo contraditório e ampla defesa conforme previsto no artigo 5º, Inciso LV da Constituição Federal de 1988:

Art. 5º, inciso LV, Constituição Federal de 1988 - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;⁶¹

Assim o procedimento que apura o crédito fiscal, que pode ser tanto para reconhecer um crédito, como para reconhecer um benefício garantido por direito, mas que não foi aplicado no fato analisado, por se tratar de um procedimento de natureza administrativa, deve ser garantido ao sujeito passivo da atividade do fisco o direito de se defender de eventual erro ou ilegalidade do lançamento pela autoridade administrativa. Nas palavras De Hely Lopes Meirelles⁶², o processo administrativo fiscal, vai ser aquele que tem como escopo a exigibilidade do crédito tributário, e a aplicação das normas tributárias brasileiras, que poderá resultar em uma correção na dívida fiscal.

O crédito que inicialmente será apenas uma obrigação só deverá ser considerado lançada após o esgotamento de todas as possibilidades de defesa até a constituição da obrigação tributária. Por esse motivo a atividade fiscal prevista no próprio Código Tributário Nacional, prevê o procedimento de lançamento em todos os passos e as possibilidades de defesa de uma forma que se permita identificar possível dolo de prejudicar a fazenda pública.

A atividade de fiscalizar e determinar a existência do crédito é de responsabilidade do agente administrativo, conforme o artigo 142 do Código Tributário

⁶⁰CARNEIRO, Claudio. **Processo tributário: Administrativo e judicial**. São Paulo: Saraiva, 2013.

⁶¹BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 29 de março de 2019.

⁶²MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2003.

Nacional⁶³, pode ser contestado em juízo, mas primariamente é de função do fisco o pronunciamento do crédito, apesar disso, não está o juiz vinculado a decidir pela condenação por sonegação apenas em razão da manifestação do agente administrativo responsável.

3.1 Fiscalização revisional

É importante esclarecer que o processo administrativo que enseja o lançamento onde se discute possível *animus* de prejudicar a fazenda pública é a fiscalização revisional, que é posterior aos outros procedimentos, por homologação ou ofício. No procedimento revisional, aquele superveniente ao lançamento de ofício que apresentou irregularidades, podemos fazer um comparativo do processo administrativo tributário e o inquérito policial, ambos procedimentos investigatórios onde não é aplicado todas as garantias de um processo judicial, por óbvio que algumas são aplicadas, como foi dito, é possível a aplicação da ampla defesa de uma forma menor, mas ainda é aplicável, outros princípios que são próprios desses procedimentos e que não se aplicam no processo judicial, por exemplo, o princípio da oficialidade e inquisitorialidade, no caso do procedimento administrativo é justamente em razão do processo pertencer a administração pública, não ao sujeito passivo. Esse caráter inquisitório também ocorre porque ambos procedimentos são pré-processuais antes de qualquer ação do poder judiciário relacionado ao mérito⁶⁴.

O importante aqui é entender que o fato de existir esse procedimento fiscalizatório é diferente de existir o lançamento do tributo, estaríamos confundindo a investigação prévia com o processo, tanto que no caso dos crimes contra a ordem tributária da Lei nº 8.137/90 o prazo decadencial só é iniciado após o lançamento do crédito tributário⁶⁵.

⁶³Art. 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. BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm. Acessado em 30 mar. 2019.

⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2018.

⁶⁵Art. 173 .O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre

O procedimento vai ser regulado pelo Decreto nº 70.235/72, que vai regulamentar o processo administrativo fiscal, que é diverso do processo judicial tributário, no qual já existe um contencioso entre a contribuinte e a fazenda pública, também dotado de um informalismo de similaridade ao inquérito policial, mas em razão da aplicação do devido processo legal, o que está prescrito no decreto não pode ser inobservado pelo agente público, o que se tem é uma discricionariedade maior para a fazenda pública avaliar seus créditos.

O resultado da fiscalização, assim como no inquérito policial, pode dar resultado negativo, onde não existe nenhuma irregularidade nas declarações prestadas ao Estado, desse modo, sendo arquivado o procedimento (no caso do Inquérito policial, apenas o Ministério Público pode pedir o arquivamento e o juiz decidirá se arquiva ou não). É importante que o lançamento esteja devidamente fundamentado até para que o devedor possa fazer sua defesa, lembrando que posteriormente será designado a possibilidade de ampla defesa ao contribuinte, por isso todos os atos devem ter sua justificativa.

3.2 Lançamento definitivo

Com o lançamento feito, é dado prazo para o pagamento do tributo, caso seja realizado encerra-se o feito, não concordando com o resultado da atuação do fisco no seu procedimento de revisão de contas pode o devedor tributário impugnar, isso decorre do próprio direito de petição garantido na constituição federal, quando o indivíduo se sente violado pela atuação do Estado em violação de direito. Assim no Processo Administrativo tributário é garantido o contraditório e a ampla defesa para após o resultado das investigações do fisco, que pode ter agido com inobservância da lei, isso é uma garantia essencial para que exista o desenvolvimento da regularização das contas da fazenda pública, por esses motivos é necessário cientificar o sujeito passivo da instauração do procedimento pelo Termo de início de ação fiscal⁶⁶.

Quando o procedimento se torna contencioso, ou seja, quando há uma discussão entre duas partes, no caso aqui discutido, entre a fazenda pública e o

o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm. Acessado em 30 mar. 2019.

⁶⁶CARNEIRO, Claudio. **Processo tributário: Administrativo e judicial**. São Paulo: Saraiva, 2013.

contribuinte, se inicia pela impugnação, não é a única defesa desse procedimento, mas sua primeira, posteriormente pode ser feito recurso voluntário (ou em alguns casos até recurso de ofício em caso de decisão desfavorável ao fisco) para o Conselho administrativo de Recursos Fiscais no prazo de 30 dias. Após seu julgamento pela segunda instância administrativa é possível o recurso especial⁶⁷ para a Câmara Superior de Recursos fiscais com fundamento em decisão não unânime ou contrária a lei ou à prova dos autos, ou se for contrária a outras decisões do Conselho administrativo de recursos fiscais ou do próprio conselho especial⁶⁸.

Após as decisões de todos esses recursos vai ser feito o auto de infração que é o documento escrito que declara lançado o do crédito tributário com alguma punição pelo não pagamento devido do tributo, sendo cobrada do sujeito passivo que se realizado pagamento a própria administração pública fazendária declarará extinta a obrigação e extrairá a certidão de quitação do crédito tributário⁶⁹.

3.2.1 Parcelamento da dívida tributária

Um instituto relevante a ser entendido é a possibilidade do parcelamento da dívida tributária, no qual o próprio sujeito passivo reconhece a dívida e se propõe a pagar de forma parcelada o que deve. Aqui já é possível separar do devedor tributário inadimplente do devedor que tem dolo de atingir a fazenda pública, justamente por sua espontaneidade de confirmar a dívida fundada em favor da fazenda pública.

Como uma forma de arrecadar tributos daqueles que são devedores, mas não tem condições de quitar por inteiro suas obrigações fiscais foi criado o instituto do parcelamento, no qual há um fracionamento da dívida para ser paga em meses, com

⁶⁷Art. 79 do Decreto 7.574/2011: Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de quinze dias da ciência do acórdão ao interessado, de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. BRASIL. **Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011**. Regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira, à classificação fiscal de mercadorias, à classificação de serviços, intangíveis e de outras operações que produzam variações no patrimônio e de outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7574.htm. Acesso em: 19 mar. 2019.

⁶⁸CARNEIRO, Claudio. **Processo tributário: Administrativo e judicial**. São Paulo: Saraiva, 2013.

⁶⁹CARNEIRO, Claudio. **Processo tributário: Administrativo e judicial**. São Paulo: Saraiva, 2013.

ou sem multas e juros, antes mesmo de uma ação de execução promovida pela fazenda pública⁷⁰.

Com a Lei Complementar nº 104/2001 inseriu alguns dispositivos sobre parcelamento na legislação tributária brasileira, fazendo com que fosse possível a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em face ao devedor fiscal⁷¹. E fazendo com que saia do cadastro de inadimplentes podendo requerer uma certidão positiva de efeitos negativos. É benéfico para ambas as partes, para a administração pública que, mesmo valor inferior, irá receber um montante para os cofres públicos em relação àquela dívida fundada, e para o sujeito passivo da obrigação que poderá deixar a inadimplência através desse acordo.

E, por ser um instituto benéfico para ambos, é possível seu requerimento a qualquer momento do procedimento administrativo, mesmo que o sujeito passivo não tenha sido devidamente notificado pela autoridade da fazenda pública. Como é normatizado no próprio Código Tributário Nacional estabelece onde vão ser encontrados os requisitos para se oferecido o parcelamento da dívida tributária, o que vai variar de acordo com a competência para cobrar o sujeito passivo⁷². Lembrando que ele pode ser revogado caso deixe de cumprir os requisitos ou de cumprir o pagamento das parcelas, podendo ensejar até multa conforme o artigo 155 do Código Tributário Nacional:

Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual **não gera direito adquirido (grifo nosso)** e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora⁷³.

Caso ocorra o parcelamento antes de uma eventual condenação pelo conselho fiscal, não é possível saber se inicialmente o indivíduo agiu de má-fé para a obtenção

⁷⁰LEMOS, Rubin. **Parcelamento de débito tributário: enfoque atualizado pela lei complementar nº 104/2001**. Brasília: Brasília Jurídica, 2002.

⁷¹Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário (...) VI – O parcelamento. BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm. Acessado em 30 mar. 2019.

⁷²LEMOS, Rubin. **Parcelamento de débito tributário: enfoque atualizado pela lei complementar nº 104/2001**. Brasília: Brasília Jurídica,

⁷³BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm. Acessado em 30 mar. 2019.

do benefício, por óbvio que não é típico do direito presumir a má-fé, mas também não se pode o indivíduo se aproveitar de sua própria torpeza para ter o parcelamento da dívida ao seu favor, enquanto o que age de boa-fé não tem o mesmo benefício⁷⁴.

3.3 Evasão de tributos

O ponto importante aqui é se o indivíduo desde o início, antes do fato gerador, tem a intenção de se evadir da cobrança de tributos, seja parcialmente ou de todo fato gerador, não podemos interpretar da mesma forma o que deixa de pagar por motivos de inobservância ou por discordar da cobrança, daquele que tem o dolo de prejudicar a fazenda pública em benefício próprio, saindo de uma obrigação que é imposta a todos. Nessa questão é que devemos avaliar qual é o momento em que se pode levantar as mínimas suspeitas de intenção de violação a fazenda pública, para se iniciar uma ação penal pelos crimes da Lei nº 8.137/90.

Sempre foi discutido a necessidade de esgotamento da instância administrativa para a atuação da esfera penal, justamente por não estar esclarecido se há crime ainda que pudesse fazer ir além dos limites da competência tributária, essa discussão de independência das matérias de competência, principalmente os efeitos da decisão administrativa no processo penal, essa discussão vem desde a vigência da lei criada em 1990, serve de exemplo o seguinte julgado posterior a lei discutida:

PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. CANCELAMENTO NA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. AÇÃO PENAL. AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA. HABEAS-CORPUS.

Em sede crime contra a ordem tributária, instaurada a ação penal fundada em autos de infração fiscal, **a subsequente decisão administrativa, de caráter definitivo, que julga improcedente o lançamento, faz desaparecer a justa causa para o curso da ação, impondo-se o seu trancamento (grifo nosso)**. - Recurso ordinário provido. Habeas-corpus concedido.

(STJ - RHC: 8335 SP 1999/0007458-0, Relator: Ministro VICENTE LEAL, Data de Julgamento: 25/05/1999, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJ 14/06/1999 p. 228JSTJ vol. 8 p. 464RDDT vol. 47 p. 174)⁷⁵

⁷⁴LEMOS, Rubin. **Parcelamento de débito tributário: enfoque atualizado pela lei complementar nº 104/2001**. Brasília: Brasília Jurídica, 2002.

⁷⁵BRASIL, Superior Tribunal de Justiça (6. Turma). Recurso ordinário em habeas corpus. **RHC: 8335 SP**. Em sede crime contra a ordem tributária, instaurada a ação penal fundada em autos de infração fiscal, a subsequente decisão administrativa, de caráter definitivo, que julga improcedente o

Nesse caso, fica evidenciado a dependência do processo penal da atuação administrativa dos órgãos fiscais, só com o termino desse é que o Ministério Público poderia ser acionado para propor a ação penal, por se tratar de um crime de ação penal pública, por óbvio é que o *parquet* o legitimado para propor⁷⁶.

Com a ocorrência da incidência do fato gerador há de ser feito um procedimento com a efetiva intimação que a partir dela vai nascer a obrigação, mas não é por ser uma obrigação nascida que teremos o crédito tributário, como foi falado, será necessário que se chegue na fase de lançamento, considerada por Hugo de Brito Machado como a última fase do procedimento onde surge o crédito, esse sim é exigível e possível de imposição de sanções.

O lançamento é uma espécie de procedimento administrativo que vai analisar se houve ocorrência do fato gerador, além de fazer identificações do sujeito ativo e a legitimidade para a cobrança, também apura e determina o valor do crédito, além de aplicação de sanções, apesar do nome, não é um procedimento, mas um ato administrativo, sendo esse ato privativo da fazenda pública há quem entenda que o crédito no momento da incidência do fato gerador já estaria constituído de forma provisória.

Esse procedimento que no seu percorrer vai apresentar sanções a serem impostas ao contribuinte já é possível uma distinção entre a infração tributária que vai ter competência para legislar aquele ente que é incumbido dessa capacidade, seja a União, Estado ou Município, na infração penal, apenas a lei nacional pode tratar do assunto.

Fica evidente o caráter essencial do lançamento do crédito tributário para que se tenha o referido crime, se ausente o procedimento não há o que se falar em ânimo de fraudar a fazenda pública já que o ônus de comprovar isso é da acusação. Lembrando que até lá a obrigação tributária pode ser extinta, seria protelatório um

lançamento, faz desaparecer a justa causa para o curso da ação, impondo-se o seu trancamento). - Recurso ordinário provido. Habeas-corpus concedido. Recorrente: Gilberto de Abreu. Recorrido: Tribunal Regional Federal da 3ª região. Relator: Ministro Vicente Leal. Brasília, 25 de maio de 1999. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201700806303&dt_publicacao=09/06/2017. Acesso 30 mar. 2019.

⁷⁶BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 609**: É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2700>. Acesso em: 10 mar. 2019.

processo penal em trâmite ao mesmo tempo que um procedimento administrativo que resultasse na extinção da obrigação.

Como foi falado anteriormente o que compõe os crimes contra a ordem tributária da Lei nº 8.137/90, assim como todos os crimes, em consequência da teoria finalista da ação, é o dolo ou a culpa, na espécie criminal aqui analisada, o dolo específico de fraudar a fazenda pública para se evadir de uma cobrança. Ora se no decorrer do procedimento administrativo tributário o sujeito passivo pagar sua dívida ou ao menos faz um acordo de parcelamento demonstrando sua impossibilidade de pagar, não há o que se falar em intenção de atingir os cofres públicos em benefício próprio.

No caso em que o crédito tributário é parcelado, não sendo pago na sua integralidade ao ente cobrador, não seria uma hipótese de extinção da obrigação, ainda é possível a inadimplência do contribuinte, não é possível considerar a questão tributária já superada, uma vez que é necessário que o prejuízo ao erário estatal já esteja apagado, mas ao mesmo tempo não é possível que o ministério público fique esperando o pagamento até a última parcela enquanto corre o prazo prescricional, o que poderia gerar negociações da dívida fiscal com essência de má-fé, desse modo o Supremo Tribunal Federal já decidiu com esse pensamento:

1. Crime contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º, inciso I c/c art. 71 C.Penal): nos termos da L. 10.684/2003, **o parcelamento administrativo do débito fiscal determina a suspensão da pretensão punitiva e do lapso prescricional; somente com a quitação tem-se a extinção da punibilidade (grifo nosso)**. Precedentes. 2. Habeas corpus: indeferimento. (STF - HC: 90591 SP, Relator: SEPÚLVEDA PERTENCE, Data de Julgamento: 27/02/2007, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-004 DIVULG 26-04-2007 PUBLIC 27-04-2007 DJ 27-04-2007 PP-00069 EMENT VOL-02273-03 PP-00553 LEXSTF v. 29, n. 343, 2007, p. 462-468)⁷⁷

Por esse motivo é possível que o prazo prescricional penal seja suspenso até que a última parcela do crédito negociado seja quitada, ou seja, o poder punitivo

⁷⁷BRASIL, Supremo Tribunal Federal (1. Turma). Habeas Corpus. **HC 90591**. 1. Crime contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º, inciso I c/c art. 71 C.Penal): nos termos da L. 10.684/2003, o parcelamento administrativo do débito fiscal determina a suspensão da pretensão punitiva e do lapso prescricional; somente com a quitação tem-se a extinção da punibilidade (grifo nosso). Precedentes. 2. Habeas corpus: indeferimento. Paciente: Yone de Oliveira Panella. Coator: Superior Tribunal de Justiça. Relator(a): Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, 27 de fevereiro de 2007. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2488969>. Acesso em: 11 de fev. 2019.

estatal vai esperar a resolução da questão prejudicial que pode resultar na extinção da dívida, e caso não sejam pagas todas as parcelas, poderá o estado buscar a punição independente das parcelas que já foram pagas, não caracteriza um injusto, porque se deixado parte do tributo não paga se caracteriza redução para se eximir da dívida tributária⁷⁸.

Seis anos após a edição da lei, e já com a discussão sobre a tipificação do crime antes do lançamento, a Lei nº 9.430 de 1996 que dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, trouxe em suas normas como se dá a representação que, como já foi dito, não é necessária para a proposta da ação, mas que é de grande importância para o regular processamento do feito, o processo administrativo de consulta em seu artigo 83, apontou:

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 (grifo nosso)**⁷⁹.

Da forma da lei então exigia-se para que os autos fossem encaminhados ao Ministério Público seria necessário que houvesse decisão final administrativa, o crime já existe, mas tratava-se de uma formalidade procedimental para o andamento o início do processo penal, assim que vai fazer de certa forma a primeira *opinio delicti* é o próprio agente da administração pública fazendária em sua atividade comum, e somente quando ele entender pela existência de um dolo específico do indivíduo de atingir.

Tratada a importância da manifestação da autoridade fazendária, é possível entender o porquê o entendimento jurisprudencial que foi se desenvolvendo no sentido de deixar o direito penal de lado, sendo usado apenas como último recurso e com a manifestação final da administração pública, tanto que o próprio Supremo

⁷⁸ABRÃO, Carlos Henrique. **Crime tributário: um estudo da norma penal tributária**. São Paulo. 2014.

⁷⁹BRASIL, **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm. Acesso em: 30 mar. 2019.

Tribunal Federal fixou entendimento nesse sentido, que acabou por estabelecer uma súmula vinculante.

3.4 Súmula vinculante 24

Com a evolução desses entendimentos desde a edição da Lei nº 8.137 de 1990 foi possível o desenvolvimento jurisprudencial da necessidade do crédito tributário para que possa começar a persecução penal além da tutela proporcionada pela lei 9.430 de 1996. Foi nesse sentido em que apesar de não ser uma condição a representação da autoridade fiscal para que fosse proposta a ação⁸⁰, em razão de ser pública incondicionada, que em 2009 foi editada a súmula vinculante 24, com o seguinte texto:

Súmula Vinculante 24. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo.

Foi por fim, consolidado o entendimento da necessidade do lançamento, que como vimos o último passo do procedimento fiscal, para que só assim o órgão acusador pode se valer da persecução penal, até esse momento não há justa causa por ser uma conduta atípica, por isso existe uma diferença do pensamento da súmula

⁸⁰Nesse sentido, BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). Habeas Corpus. **HC 81.611**. EMENTA: I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): **lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo (grifo nosso)**. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. 3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo. Impetrante: José Eduardo Rangel de Alckmin e outro. Coator: Superior Tribunal de Justiça. Relator(a): Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, 10 de dezembro de 203. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28HC%24%2ESCLA%2E+E+81611%2ENUME%2E%29+OU+%28HC%2EACMS%2E+ADJ2+81611%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/d36mrn9>. Acesso em: 20 fev. 2019.

e o artigo 83 da Lei nº 9.430 de 1996, na lei tratava-se de uma questão processual, já na súmula vinculante 24 estamos falando de que o fato não constitui crime, o que pode restar como falta de justa causa.

Por esse modo atualmente podemos entender, como melhor explicado por Maximiliano Roberto Ernesto Führer⁸¹, não se trata de condição de procedibilidade, mas o crédito tributário de forma concreta, sem o qual não é possível que se reconheça o crime de sonegação, ou seja, para que o elemento crédito exista nessa relação é necessária a conjuntura de lançamento com notificação e prazo, elementos que fazem parte do processo administrativo.

Observação importante é que a jurisprudência vem se manifestando no sentido de que o trancamento da ação penal baseado na súmula vinculante 24 em razão de não ter sido lançado o crédito tributário ainda, não impede que o órgão acusador posteriormente retorne ao ajuizamento da ação quando terminado o procedimento administrativo, dessa forma, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça em recurso ordinário de habeas corpus:

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. SONEGAÇÃO FISCAL. DENÚNCIA OFERECIDA EM 2010. PROCESSO TRANCADO PELO TRIBUNAL A QUO. SÚMULA N. 24 DO STF. TÉRMINO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. NOVA DENÚNCIA. POSSIBILIDADE. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DA COISA JULGADA. NÃO OCORRÊNCIA. POSSIBILIDADE DE O MINISTÉRIO PÚBLICO SANAR A FALTA DE JUSTA CAUSA. RECURSO NÃO PROVIDO. 1. **É cabível a renovação de imputação contra o mesmo réu quando comprovada a materialidade do crime de sonegação fiscal, ainda que acórdão concessivo de habeas corpus haja trancado prematuramente processo anterior - versando sobre idênticos fatos, por aplicação da Súmula n. 24 do STF.** 2. Na nova denúncia, o Ministério Público sanou a falta de justa causa da ação penal e registrou expressamente que, "estando os débitos inscritos em dívida ativa da União [...], sem qualquer causa de suspensão da exigibilidade", estaria "vencida (grifo nosso) [...] a materialidade delitativa do crime" (fl. 556). 3. Recurso ordinário não provido. (STJ - RHC: 66061 RJ 2015/0305350-5, Relator: Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, Data de Julgamento: 28/06/2016, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 01/08/2016)⁸²

⁸¹FÜHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Curso de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010.

⁸²BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (6. Turma). Recurso em Habeas Corpus. **RHC 66061**. 1. É cabível a renovação de imputação contra o mesmo réu quando comprovada a materialidade do crime de sonegação fiscal, ainda que acórdão concessivo de habeas corpus haja trancado prematuramente processo anterior - versando sobre idênticos fatos, por aplicação da Súmula n. 24 do STF. 2. Na nova denúncia, o Ministério Público sanou a falta de justa causa da ação penal e registrou expressamente

Por óbvio, mas sendo importante lembrar é que a decisão de falta de justa causa para a ação de crime contra a ordem tributária vai fazer coisa julgada formal, ou seja, não se analisa o mérito, podendo o Ministério Público esperar o fim do procedimento para retomar a ação que antes foi rejeitada, muito parecido com o arquivamento por falta de provas no âmbito do inquérito policial, o qual permite sua instauração novamente no caso de novas provas.

Aqui nos crimes contra a ordem tributária, também é bem provável não existir prova da materialidade, que é um dos elementos da justa causa em razão justamente de ser necessário que o crime seja ali demonstrado, independentemente de ter ou não conhecimento se foi o contribuinte responsável pelo ato, não poderá ser julgado por um fato que não existiu, lembrando que o dolo é parte integrante do crime, sua ausência ou desconhecimento não.

Da mesma forma, se mostra o tributo constituído, com base nas próprias decisões que levaram a edição da súmula, o tributo não existe até o lançamento pelo ente administrativo responsável, assim o objeto material do delito e o conseqüente prejuízo da administração pública não passam de meras especulações do agente da fazenda pública ou do Ministério Público, nesse sentido o voto do Ministro Gilmar Mendes em discussão sobre o assunto:

“Em princípio, atesto que a decisão definitiva do processo administrativo consubstancia condição objetiva de punibilidade. Em outras palavras, não se pode afirmar a existência, nem tampouco fixar o montante da obrigação tributária até que haja o efeito preclusivo da decisão final administrativa. Vale ressaltar que, a partir do precedente firmado no HC 81.611/DF, firmou-se nesta Corte jurisprudência no sentido de **que o crime contra a ordem tributária (art. 1º, I a IV, da Lei 8.137/1990) somente se consuma com o lançamento definitivo. É que, em razão da pendência de recurso administrativo perante as autoridades fazendárias, não se pode falar de crime (grifo nosso)**. Uma vez que essa atividade persecutória funda-se tão somente na existência de suposto débito tributário, não é legítimo ao Estado instaurar processo penal cujo

que, "estando os débitos inscritos em dívida ativa da União [...], sem qualquer causa de suspensão da exigibilidade", estaria "vencida (grifo nosso) [...] a materialidade delitiva do crime" (fl. 556). 3. Recurso ordinário não provido. Recorrente: Waldimir Lauret. Recorrido: Ministério Público Federal. Relator(a): Rogerio Schiatti Cruz. Brasília, 28 de junho de 2016. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201503053505. Acesso em: 20 fev. 2019.

objeto coincida com o de apuração tributária que ainda não foi finalizada na esfera administrativa.”(HC 102.477, voto do rel. min. Gilmar Mendes, 2ª T, j. 28-6-2011, DJE 153 de 10-8-2011.)⁸³

Exposto o voto do Ministro, é claro o entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto, se não há o objeto material do crime, ou seja, o tributo, não há o que se falar em crime da Lei nº 8.137 de 1990, parece bem lógico se levarmos em consideração que o crime tributário é um crime material, no qual necessita do resultado de tributo existente, mas suprimido.

3.5 Condições da ação e a súmula vinculante 24

Após a exposição da súmula vinculante 24 e suas fundamentações, podemos entender a importância da separação de esferas, é importante aqui olharmos novamente para as condições da ação e sua importância no processo de crimes da Lei nº 8.137 de 1990, como a possibilidade jurídica do pedido, interesse de agir, legitimidade da parte e, o que diferencia dos outros ramos do direito, a justa causa, como foi o entendimento que abordamos aqui.

Em relação a possibilidade jurídica do pedido, conforme foi explicado, tem seu conteúdo constituído na existência de um fato típico e antijurídico, que é basicamente o que constitui o crime⁸⁴, nesse sentido, nos casos dos crimes da Lei nº 8.137 de 1990 como foi discutido, só vai existir o fato típico com o devido lançamento, dessa forma, a importância do encerramento administrativo para a instauração do tributo constituído.

Ora, se só existe possibilidade jurídica do pedido quando existe um crime com todos os seus elementos, e o Supremo Tribunal Federal já entendeu que o objeto do crime só está constituído com o lançamento, só pode existir essa condição da ação

⁸³BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (2. Turma). Habeas Corpus. **HC 102.477**. Habeas Corpus. 2. Crime contra a ordem tributária (Lei 8.137/90, art. 1º, I e II). 3. Denúncia oferecida quando o crédito tributário já havia sido devidamente constituído. Ato expedido pelo Secretário da Receita Federal declarando a nulidade das decisões que não tenham admitido o recurso voluntário dos contribuintes por descumprimento do requisito do arrolamento de bens e direitos. 4. Inexistência de lançamento definitivo. 5. Atipicidade da conduta. Trancamento da ação penal. 6. Ordem concedida. Paciente: Newton José de Oliveira Neves. Coator: Presidente do Superior Tribunal de Justiça. Relator(a): Min. Gilmar Mendes. Brasília, 28 de junho de 2011. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3825491>. Acesso em: 15 mar. 2019.

⁸⁴MARQUES, José Frederico. **Elementos de direito processual penal**. Campinas/SP: Millennium, 2003.

depois do lançamento definitivo, por óbvio, não há consumação, por consequência não há crime, nesse sentido:

EMENTA: PENAL. PROCESSUAL PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. Lei 8.137/90, art. 1º. LANÇAMENTO FISCAL: CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO FISCAL. I. - Falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137, de 1990, **enquanto não constituído, em definitivo, o crédito fiscal pelo lançamento (grifo nosso)**. [...] - HC indeferido. (HC 85207, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 12/04/2005, DJ 29-04-2005 PP-00046 EMENT VOL-02189-02 PP-00412 RTJ VOL-00195-02 PP-00567 LEXSTF v. 27, n. 319, 2005, p. 473-481)⁸⁵

A denúncia do ministério público na esfera penal vai buscar uma condenação quando oferecida, mas isso só é possível se existir um crime, por isso a denúncia só vai preencher a condição da possibilidade jurídica do pedido se ela tiver como base um crime tributário com todos os seus elementos já constituídos, caso contrário não será recebida por falta de uma condição da ação.

Já em relação a legitimidade da parte, é um requisito para a denúncia, conforme o artigo 41 do Código de Processo Penal⁸⁶, a identificação do suposto autor do crime, sendo vedada a denúncia genérica, devendo ser toda a conduta individualizada, existem posicionamentos a favor da denúncia de forma genérica⁸⁷, mas não vamos nos estender nessa discussão, em relação ao entendimento atual é necessária a individualização da atuação de cada agente no fato narrado, caso não tivesse o autor

⁸⁵BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (2. Turma). Habeas Corpus. **HC 85207**. Falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137, de 1990, enquanto não constituído, em definitivo, o crédito fiscal pelo lançamento (grifo nosso). É dizer, a consumação do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137/90 somente se verifica com a constituição do crédito fiscal, começando a correr, a partir daí a prescrição. HC 81.611/DF, Ministro Sepúlveda Pertence, Plenário, 10.12.2003. II. - No caso, o crédito fiscal já está constituído, por isso que não cabe mais nenhum recurso da decisão do Tribunal Fiscal Administrativo: Lei gaúcha 6.537, de 1973, art. 63. III. - HC indeferido. Paciente: Walmir Maciel. Coator: Superior Tribunal de Justiça. Relator(a): Min. Carlos Velloso. Brasília, 12 de abril de 2005. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2259787>. Acesso em: 20 mar. 2019.

⁸⁶Art. 41. A denúncia ou queixa conterà a exposição do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias, a qualificação do acusado ou esclarecimentos pelos quais se possa identificá-lo, a classificação do crime e, quando necessário, o rol das testemunhas. BRASIL, **Decreto-lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941**. Código de Processo Penal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del3689.htm. Acesso em: 30 mar. 2019.

⁸⁷VELOSO, Roberto Carvalho. **Crimes tributários**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

do fato no pedido de condenação com a relação entre sua conduta e o resultado haverá ilegitimidade passiva.

Além disso, como foi falado, a justa causa tem como um dos seus elementos o “indício de autoria”, o que é ter provas mínimas para indicar quem possa ter praticado o delito, por essa razão a legitimidade passiva que é uma condição da ação, assim como parte da justa causa serão alimentadas pelo sujeito passivo do procedimento administrativo tributário que vai individualizar de forma inicial as ações dos futuros acusados pelo Ministério Público para ser proposta a ação penal com o cumprimento dessas condições da ação⁸⁸.

Em relação ao interesse de agir, como foi falado anteriormente, pelo ensinamento de Ada Pellegrini, é dividido em três partes⁸⁹, em relação a necessidade, entendida como ser a única maneira de alcançar o resultado pretendido, sendo assim, o que foi mostrado até agora é que o direito penal age subsidiariamente em relação ao direito tributário, assim, se o poder fiscalizatório não conseguiu encerrar a discordância só nos resta recorrer ao direito penal, assim o lançamento do tributo e a representação do agente administrativo na conformidade com a súmula vinculante 24 nos mostra como uma declaração de que se faz necessário recorrer ao uso da esfera penal.

Já em relação ao interesse-utilidade, o caminho do processo penal se demonstra possível existir um resultado útil, tanto na utilidade de buscar punição ao agente que cometeu o delito, já que o meio administrativo com seus juros e multas foi ineficiente, assim como a utilidade para uma possível restituição do valor lesado aos cofres públicos⁹⁰.

Por último em relação ao interesse de agir, o interesse-adequação que consiste na compatibilidade do fato ocorrido e o pedido de consequência jurídica solicitado pelo ministério público, podemos entender aqui que existe a adequação quando se chega a conclusão no procedimento administrativo que houve o dolo de atingir a fazenda

⁸⁸CARVALHO, Luis Gustavo Grandinetti Castanho de, *et al.* **Justa Causa Penal Constitucional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

⁸⁹GRINOVER, Ada Pellegrini. **As condições da ação penal**. São Paulo: Revista dos tribunais, 2007, V. 15

⁹⁰BONFIM, Edilson Mougnot. **Curso de processo penal**. São Paulo: Saraiva, 2014.

pública, o pedido de condenação após o lançamento parece adequado a realidade fática de uma conduta que tinha como escopo prejudicar a ordem tributária⁹¹.

3.5.1 Justa causa

Com relação a justa causa, que é entendido por alguns autores como o interesse de agir, aqui nós acabamos por adotar o entendimento de ser a quarta condição da ação penal⁹², se constitui de dois elementos, a “prova da materialidade” e o “indício de autoria”, que vão ensejar em uma base para que o magistrado receba ou não a denúncia, como uma produção pré-processual para apontar um possível fato criminoso⁹³.

Em relação a prova da materialidade, por óbvio que no decorrer da ação administrativa todos os elementos que constituem o crime se encontram até o final com o lançamento definitivo, primeiro com o fato típico onde a conduta, que também inclui o dolo em razão da teoria finalista, que nesse caso vai ser o dolo de fraudar a fazenda pública em benefício econômico próprio e que se alcançado teremos o resultado também exigido em alguns delitos da Lei nº 8.137 de 1990, como no caso do crime de sonegação⁹⁴.

Em relação a punibilidade que não integra o conceito de crime, mas é decorrente dele para o estado poder aplicar a pena, que pode ser extinta por diversos outros institutos como, por exemplo, a prescrição, o crime tributário que por óbvio também tem incidência das causas extintivas da punibilidade caso se apresente na relação fática, não poderá o direito penal correr pelas vias processuais para impor a punição, justamente por existir uma causa impeditiva.

Em relação a prescrição é interessante o ponto que reforça a ideia do nascimento do crime apenas com o lançamento definitivo, se percebemos como a existência de um crime gera a punibilidade, a mesma não vai existir anterior mente ao crime e como já foi abordado, a prescrição dos crimes contra a ordem tributária da Lei

⁹¹MARQUES, José Frederico. **Elementos de direito processual penal**. Campinas/SP: Millennium, 2003.

⁹²JARDIM, Afrânio Silva. **Direito processual penal**. Rio de Janeiro: Forense, 2003

⁹³CARVALHO, Luis Gustavo Grandinetti Castanho de, *et al.* **Justa Causa Penal Constitucional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

⁹⁴VELOSO, Roberto Carvalho. **Crimes tributários**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

nº 8.137 de 1990 só tem seu prazo iniciado após o lançamento definitivo⁹⁵, nesse sentido, no mesmo acórdão já mostrado:

EMENTA: PENAL. PROCESSUAL PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. Lei 8.137/90, art. 1º. LANÇAMENTO FISCAL: CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO FISCAL. [...] **É dizer, a consumação do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137/90 somente se verifica com a constituição do crédito fiscal, começando a correr, a partir daí a prescrição (grifo nosso).** [...] (HC 85207, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 12/04/2005, DJ 29-04-2005 PP-00046 EMENT VOL-02189-02 PP-00412 RTJ VOL-00195-02 PP-00567 LEXSTF v. 27, n. 319, 2005, p. 473-481)⁹⁶

Dessa maneira, podemos pensar que não há como se exigir que o estado corra contra o tempo para buscar a punição do agente quando ainda não existe crime, não se persegue um direito que ainda não se concretizou, e reiterando, não há o que se falar em justa causa para a persecução penal quando ainda é inexistente o direito de punir.

Ainda em relação a materialidade, nada veda a utilização de perícia em juízo a pedido das partes, em razão do princípio da ampla defesa e do contraditório, ou pelo próprio juiz durante a instrução criminal, mas na relação pré-processual o que é exigido como prova da materialidade é entender o fato, por isso é possível encontrar no próprio auto de infração, sendo juntados outros documentos, como notas fiscais “calçadas”, que são aquelas que tem o valor não correspondente ao produto ou serviço do fato gerador. Assim também podem ser juntadas notas fiscais paralelas encontradas⁹⁷.

Todos esses documentos podem ser apoio para ter prova da materialidade suficiente para ser considerada justa causa, e como vem desde muito tempo o

⁹⁵LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes tributários: aspectos criminais e processuais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

⁹⁶BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (2. Turma). Habeas Corpus. **HC 85207**. Falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137, de 1990, enquanto não constituído, em definitivo, o crédito fiscal pelo lançamento (grifo nosso). É dizer, a consumação do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137/90 somente se verifica com a constituição do crédito fiscal, começando a correr, a partir daí a prescrição. HC 81.611/DF, Ministro Sepúlveda Pertence, Plenário, 10.12.2003. II. - No caso, o crédito fiscal já está constituído, por isso que não cabe mais nenhum recurso da decisão do Tribunal Fiscal Administrativo: Lei gaúcha 6.537, de 1973, art. 63. III. - HC indeferido. Paciente: Walmir Maciel. Coator: Superior Tribunal de Justiça. Relator(a): Min. Carlos Velloso. Brasília, 12 de abril de 2005. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2259787>. Acesso em: 20 mar. 2019

⁹⁷LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes tributários: aspectos criminais e processuais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

entendimento do Superior Tribunal de Justiça, os crimes da Lei nº 8.137 de 1990 podem ter o exame de corpo de delito realizado de forma indireta, sendo considerado como exame de corpo de delito a própria atuação do fisco⁹⁸, justamente por ser possível demonstrar através do término do processo administrativo, por óbvio que não é unanimidade entre todos os crimes tributários, os crimes que envolvem falsidade certamente vão precisar de um exame mais preciso nos documentos colhidos, podendo envolver até, com autorização judicial, a quebra do sigilo bancário.

Em relação aos indícios de autoria como foi falado anteriormente sobre a legitimidade, o próprio procedimento administrativo vai indicar o possível autor do crime, lembrando que aqui são somente “indícios de autoria”, não requer uma robustez tão forte quanto a materialidade, podendo se valer de informações menos sólidas, isso não pode ser confundido com apontamentos sem fundamentos, mas com base em todo procedimento administrativo, apenas para indicar quem possivelmente agiu no fato delituoso que será o legitimado passivo da ação penal.

Por isso é importante a oportunidade de defesa oferecida no procedimento administrativo para que seja possível apurar a autoria da infração, para caso seja identificada a materialidade do delito, também acabe existindo por consequência o indício de autoria.

O que é importante entender nessa exposição é que além de ser uma condição específica de procedibilidade o lançamento definitivo do tributo pelo órgão administrativo que ocorre após todo esse procedimento da esfera administrativa, que da oportunidade de defesa e seu recurso especial, é possível extrair todas as condições da ação penal, isso não é falar em um julgamento prévio para uma condenação, o que é justamente a função dessas condições, evitar uma imputação sem o mínimo de condições fáticas e procedimentais para se iniciar um processo.

Assim, por não existir no processo penal brasileiro um procedimento obrigatório para coletar informações que vão fazer o órgão acusador decidir sua *opinio delicti*, nada impede que o próprio procedimento administrativo tributário ao tratar de uma cobrança que entenda por faltar nos cofres públicos seja aproveitado para dar início a

⁹⁸BARBOSA, Emerson Silva. **Sistema de prova no Direito brasileiro e a obrigatoriedade do exame do de corpo de delito**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIV, n. 88, maio 2011. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9432. Acesso em 20 mar. 2019.

uma ação penal, até porque nos crimes da Lei nº 8.137 de 1990 o direito penal age como algo distante do objeto do crime, sendo o princípio da subsidiariedade penal aplicado de sua forma mais pura⁹⁹.

Como as quatro condições da ação, a possibilidade jurídica do pedido, que tem sua relação com a existência do fato em conformidade com o tipo penal¹⁰⁰ que será extraído do procedimento administrativo tributário que pode constatar a existência de um fato antijurídico no decorrer de seu andamento ao saber das razões de não pagamento do tributo ou irregularidades, é apenas com o lançamento definitivo que vai existir o delito de acordo com a súmula vinculante 24, dessa forma a antijuridicidade se apresenta no encerramento do procedimento administrativo tributário.

O mesmo ocorre com o interesse de agir nas ações penais nos crimes contra a ordem tributária, que tem o entendimento majoritário da doutrina dividida em suas três divisões (utilidade, necessidade e adequação)¹⁰¹ também se encontram presentes ao decorrer do procedimento administrativo, e principalmente a necessidade que tem uma relação muito forte com o caráter subsidiário do direito penal.

A legitimidade da parte, que se vai ser levada do processo administrativo adiante tanto a passiva, que se relaciona justamente com o sujeito que responde pela irregularidade fiscal perante o órgão da fazenda pública, como legitimidade ativa, que nesse caso, a partir do esgotamento da esfera tributária, tem uma mudança em quem tem a legitimidade anterior ao lançamento é do agente administrativo, após é de incumbência do Ministério Público, por ser ação incondicionada¹⁰².

Por fim a justa causa se apresenta como condição especial no processo penal está em perfeito alinhamento com a conclusão de um processo administrativo, seja por indícios de autoria, que vai ser o próprio sujeito passivo do procedimento que responde perante todos esses atos processuais, que vai exercer sua defesa mais de

⁹⁹LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes tributários: aspectos criminais e processuais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

¹⁰⁰MARQUES, José Frederico. **Elementos de direito processual penal**. Campinas/SP: Millennium, 2003.

¹⁰¹GRINOVER, Ada Pellegrini. **As condições da ação penal**. São Paulo: Revista dos tribunais, 2007, V. 15.

¹⁰²BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 609**. É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2700>. Acesso em 15 mar. 2019.

uma vez antes do lançamento definitivo, lembrando que são apenas indícios, não fazendo assim um julgamento antecipado do mérito.

Em relação a prova da materialidade, que necessita de um exame mais aprofundado que o indício de autoria, tem como base a própria súmula vinculante 24, onde estabelece a existência do crime a partir do lançamento definitivo por só existir tributo com o fim do procedimento, que poderá concluir que o pagamento apenas não ocorreu por motivos que não se confundem com o dolo específico de fraudar, ou com a comprovação da elisão de tributos proposital, que se transforma na prova da materialidade.

Por essas razões a justa causa nasce juntamente com o cumprimento exigido pela súmula vinculante 24 que tem sua incidência no encerramento do procedimento administrativo tributário, e somando a justa causa com todas as condições da ação que também serão colhidas no decorrer desse procedimento, pode ser oferecida a denúncia tão somente a partir do lançamento definitivo.

4. CONCLUSÃO

Após o apresentado, é claro que no processo penal os meios utilizados para a existência dos elementos constitutivos para se iniciar uma ação penal não têm um procedimento único imutável, podemos ainda dizer que muitas vezes não existe sequer formalismo, dessa maneira, o procedimento que vai colher todas as informações necessárias antes do processo vai depender do crime cometido e do contexto fático.

Por essa razão nada mais adequado que nos crimes contra a ordem tributária seja possível o uso do procedimento administrativo que faz o lançamento definitivo do tributo, por óbvio que isso não veda um possível inquérito policial, mas se logo no processo administrativo for possível a colheita de todas as condições da ação, incluindo a quarta condição, a justa causa, poderá os autos desse procedimento serem suficientes para convencer o acusador em sua *opinio delicti* e propor a ação penal.

Apesar de a denúncia ainda não carregar os elementos definitivos de prova sendo algo bem raso em questão de validade probatória, deve ainda cumprir certos requisitos, ou como o próprio nome do instituto diz “condições da ação”, todos os elementos que se faltarem pode ensejar a rejeição da denúncia conforme o artigo 395 do Código de Processo Penal.

Se mostra válido a utilização de um procedimento administrativo para usar de argumentação no preenchimento das condições da ação, principalmente da justa causa, justamente por não haver um procedimento específico obrigatório ou uma formalidade exigida para encontrar qualquer condição ou pressuposto da ação criminal.

Com base na informalidade no procedimento pré-processual penal e no grande acúmulo de informações no processo administrativo tributário, que muitas das vezes pode até se tornar desnecessário um inquérito policial, ou sua utilização apenas para algumas informações complementares para agregar aquilo que já vem da esfera administrativa.

Em se tratando das condições da ação penal, em um primeiro momento ao falarmos de legitimidade da parte podemos abordar dois caminhos, na legitimidade

ativa, temos um marco de mudança em quem são os legitimados, antes do lançamento definitivo, onde ainda não há crime conforme a súmula vinculante 24, entende-se que a legitimidade para perseguir o cumprimento da dívida tributária é da própria fazenda pública, mas no momento onde ocorre o lançamento definitivo com a devida representação do órgão fiscal em razão de um crime contra a ordem tributária, teremos aí uma legitimidade ativa de exclusividade do ministério público, conforme o próprio artigo 129, inciso I, da Constituição Federal¹⁰³ e como os crimes contra a ordem tributária são de ação penal incondicionada de acordo com a súmula 609 do Supremo Tribunal Federal, não há dúvidas na legitimidade ativa do Ministério Público.

No caso da legitimidade passiva, é evidente que no decorrer do procedimento administrativo teremos o reconhecimento do agente delitivo no crime tributário que inicialmente era apenas um inadimplente do tributo até seu lançamento definitivo, com o lançamento definitivo do tributo e com indício de um delito tributário, o mesmo agente passivo do procedimento administrativo, não restando dúvida a respeito disso.

Na possibilidade jurídica do pedido, que está relacionada a existência de um crime com todos os seus elementos, a súmula vinculante 24 já estabelece que o tributo só se torna existente com o lançamento definitivo, sendo assim o objeto do crime só vai existir no encerramento da atividade administrativa, antes disso não há o que se falar em possibilidade jurídica do pedido.

Em relação ao interesse de agir e suas três divisões se relacionam com a necessidade podemos entender que com o lançamento definitivo do tributo e a administração esgotou seus meios de cobrar a dívida do delincente, só resta ao direito penal agir, tudo isso em conformidade com seu caráter subsidiário. Com relação a utilidade, o processo penal vai se mostrar útil para reestabelecer a confiança na ordem fiscalizatória tributária, além de na própria sentença ser possível a condenação a restituição dos valores decorrentes da ação delituosa.

No interesse relacionado à adequação, não resta dúvidas que no esgotamento dos institutos administrativos para exigir o pagamento, e que o agente passivo da dívida poderia ter pago, ou se justificado demonstrando sua boa-fé, somado com a

¹⁰³ Art. 129. São funções institucionais do Ministério Público: I - promover, privativamente, a ação penal pública, na forma da lei. BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 29 de março de 2019.

identificação de um suposto delito em razão da má-fé do devedor da fazenda pública, o meio adequado não resta dúvida ser a esfera penal.

Agora em relação a quarta condição da ação, a justa causa consistente em indícios de autoria e prova da materialidade, o procedimento administrativo tributário que resulta no lançamento definitivo no seu encerramento possui elementos para qualificar uma autoria (não provas concretas, já que se trata apenas de indícios), isso se mistura bastante com a identificação da legitimidade da parte passiva, isso porque em todo o procedimento será analisado o autor responsável pela dívida, com a possibilidade de defesa e de recursos. Em relação a prova da materialidade é possível encontrar após o lançamento definitivo da súmula vinculante 24 o tributo do qual o indivíduo se omitiu no pagamento ou agiu com fraude, com o esgotamento da via administrativa e o não pagamento e uma identificação de fraude por parte do fisco, se mostra encontrada a materialidade do crime, sendo assim existente justa causa.

Cumpra-se assim todas as condições da ação através de apenas do procedimento administrativo, podendo o mesmo ser usado para fundamentar uma ação penal proposta pelo ministério público, em razão também de não ser exigido um procedimento obrigatório pré-processual, sendo o inquérito policial dispensável se já existente as condições exigidas.

Referências

ABRÃO, Carlos Henrique. **Crime tributário: um estudo da norma penal tributária**. São Paulo. 2014.

ALVIM, José Eduardo Carreira . **Teoria geral do processo**. Rio de Janeiro : Forense, 2018.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte geral I**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BONFIM, Edilson Mougnot. **Curso de processo penal**. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL, **Decreto-lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941**. Código de Processo Penal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del3689.htm. Acesso em: 30 mar. 2019.

BRASIL. **Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011**. Regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira, à classificação fiscal de mercadorias, à classificação de serviços, intangíveis e de outras operações que produzam variações no patrimônio e de outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7574.htm. Acesso em: 19 mar. 2019.

BRASIL. **Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2848compilado.htm. Acesso em: 28 de mar. 2019

BRASIL, **Exposição de motivos nº 088, de 28 de março de 1990, lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1990/lei-8137-27-dezembro-1990-367271-exposicaodemotivos-149643-pl.html>. Acesso em: 20 mar. 2019.

BRASIL, **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm. Acesso em: 30 mar. 2019

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm. Acessado em 30 mar. 2019.

BRASIL, **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm. Acesso em: 30 mar. 2019.

CARNEIRO, Claudio. **Processo tributário: Administrativo e judicial.** São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Luis Gustavo Grandinetti Castanho de, *et al.* **Justa Causa Penal Constitucional.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

DISTRITO FEDERAL. **Lei nº 4.727, de 28 de dezembro de 2011.** Dispõe sobre as isenções do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA e do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, prorroga a vigência de isenções da Taxa de Limpeza Pública e dá outras providências. Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=4727&txtAno=2011&txtTipo=5&txtParte=>. Acesso em: 20 fev. 2019.

FÜHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Curso de direito penal tributário.** São Paulo: Malheiros, 2010.

GRINOVER, Ada Pellegrini. **As condições da ação penal.** São Paulo: Revista dos tribunais, 2007, v. 15.

JARDIM, Afrânio Silva. **Direito Processual Penal.** Rio de Janeiro : Forense, 2003.

JARDIM, Afrânio Silva. **Direito Processual Penal: Estudos e pareceres.** Rio de Janeiro: Forense, 1986.

LEMOS, Rubin. **Parcelamento de débito tributário: enfoque atualizado pela lei complementar nº 104/2001.** Brasília: Brasília Jurídica, 2002. 85-7469-207-7.

LOPES JUNIOR, Aury. **Direito processual penal.** São Paulo: Saraiva, 2014.

LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes tributários: aspectos criminais e processuais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2018. 978-85-97-01561-4.

MANZANO, Luís Fernando de Moraes. **Curso de processo penal**. São Paulo : Atlas, 2013.

MARQUES, José Frederico. **Elementos de direito processual penal**. Campinas/SP : Millennium, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo : Malheiros, 2003.

MIRABETE, Julio Fabbrini. **Processo penal**. São Paulo : Atlas, 2007. 978-224-4326-0.

MOURA, Maria Tereza Rocha de Assis. **Justa causa para a ação penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

RIOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal, reflexões sobre o crime fiscal no direito brasileiro (Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990) e no direito estrangeiro**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998.

SANCTIS, Fausto Martin. **Direito Penal tributário: aspectos relevantes**. São Paulo: Bookseller, 2005.

STOCO, Rui, **Sonegação fiscal e os crimes contra a ordem tributária**. São Paulo. Revista dos Tribunais. 1992.

TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. **Manual de processo penal**. São Paulo: Saraiva, 2018.

VELOSO, Roberto Carvalho. **Crimes tributários**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. 85-7674-532-1.