

# A Constituição do Crédito Tributário como Pressuposto da Ação nos Crimes contra a Ordem Tributária

Fernando Aurelio Zilveti

*Mestre pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Professor Coordenador do Curso de Direito Tributário da GVLaw na EAESP da Fundação Getúlio Vargas. Advogado em São Paulo.*

## 1. Introdução

O liame entre o juízo tributário e o penal nos crimes contra a ordem tributária desperta forte inquietação jurídico-acadêmica. O direito tributário tem assumido relevante importância, em proporção direta à intervenção do Estado Social de Direito no domínio econômico privado. O direito penal, por sua vez, conforme delineado na Constituição, serve à tutela de bens jurídicos contra os mais graves ataques, entendida a dignidade da pessoa humana como núcleo axiológico.

Nesse sentido, o Estado obriga o cidadão a concorrer de forma equânime para as despesas públicas, respeitados os limites do mínimo existencial, da renda líquida e da capacidade contributiva, pressupostos da justiça fiscal. Na atuação do Estado na justiça social, esse induz o cidadão à distribuir riqueza para permitir ações estatais positivas, também limitadas pela razoabilidade e proporcionalidade. Na a realização de seus fins, a tributação caracteriza-se pelo constrangimento legal para a arrecadação.<sup>1</sup>

O ponto de toque entre o direito tributário e o penal na relação tributária está na ética. Se a ética obriga o contribuinte a pagar, de igual sorte deve conter o poder de tributar do Estado.<sup>2</sup> A limitação ou direcionamento de poderes de governo assumiram a forma de direitos humanos, assentadas as necessidades sociais em valores constantes ou invariantes axiológicas.<sup>3</sup>

O contribuinte pode, então, sofrer sanção caso atente contra a ordem tributária, mediante condutas descritas em lei, que resultem na supressão ou redução do tributo. No entanto, a conduta sujeita à sanção penal pressupõe um resultado efetivo, condicionado à existência da obrigação tributária cível, o que reforça ainda mais a interdependência entre os juízos. A legislação brasileira evoluiu, após muitas idas e vindas, para somente autorizar a representação penal, iniciando-se a ação penal, após a definição administrativa do crédito tributário.<sup>4</sup> Malgrado a contrariedade de determinados segmentos da classe jurídica, a determinação do art. 83 da Lei nº 9.430/96 atende plenamente a prejudicialidade tributária em matéria penal, além da lógica hermenêutica contida nas leis penais-tributárias.

<sup>1</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, atualizada por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro, 1990, p. 117.

<sup>2</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. III, Rio de Janeiro, 1999, p. 6.

<sup>3</sup> BARROS, Sérgio Resende de. *Direitos Humanos, Paradoxo da Civilização*, Belo Horizonte, 2003, p. 86.

<sup>4</sup> Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996 - art. 83 - "a representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente".

## 2. A Penalose Tributária

Não tardou o Ministério Público a insurgir-se contra o artigo 83, da Lei nº 9.430/96, na pessoa do Procurador Geral da República, impetrando Ação Direta de Inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Entendeu o representante maior do Ministério Público haver incompatibilidade do mencionado artigo de lei com o paradigma constitucional, disposto no artigo 129 da CF. Acuradamente indeferiu o STF, por unanimidade, a liminar da ADIn, seguindo o voto do relator Min. José Néri da Silveira, que entende não haver afronta constitucional, pois o MP segue com a prerrogativa de promover a ação penal pública, uma vez que a lei não alterou sua competência.<sup>5</sup>

Na ação que ainda se encontra pendente de decisão de mérito, suspensa em virtude de pedido de vista, deverá ser levada em conta a interdependência de instâncias e, também, a não auto-execução do artigo 129 da Constituição, que subordina a competência privativa do MP na propositura de ação penal pública à lei, isto é, o Legislativo deve determinar os contornos da prerrogativa constitucional do MP. Dentre os votos dos eminentes ministros, destacaram-se até o momento, por sua pertinência ao tema ora tratado, o do Min. Marco Aurélio Mello e do Min. Carlos Velloso. Ambos os ministros consideraram o juízo tributário prejudicial para o tipo penal, de maneira que, enquanto não houver o lançamento fiscal definitivo, não pode ser instaurada ação penal.<sup>6</sup>

Determina o artigo 129 da Constituição a promoção privativa de ação penal pública, nos termos da lei, pelo MP. Entretanto, indica que à lei cabe discriminar o público do privado e o típico do atípico, seguindo o princípio latino do *nullum crimen nulla poena sine lege*. A legalidade em matéria penal serve justamente para garantir que o cidadão somente sofrerá restrição à liberdade quando sua conduta estiver inconfundivelmente prescrita como inadequada. O tipo jurídico-penal (*Tatbestand*) é a hipótese normativa firme e precisa, distinta do tipo jurídico-fiscal, mais flexível.<sup>7</sup> Definido o tipo penal como conceito concreto relacionado a tributo, o tipo fiscal passa a influenciar o tipo penal, constituindo seu núcleo.

O que nem o constituinte de 1988 e tampouco o contribuinte esperavam era a penalose, fenômeno observado em quase todos os meios do direito brasileiro. Essa doença jurídica, transforma tudo em infrações penais para aterrorizar o cidadão, generalizando sua marginalidade.<sup>8</sup> A criminalização de condutas não é a panacéia para todos os males brasileiros, do contrário, turva o conceito de justiça, elevando a sensação de insegurança jurídica.<sup>9</sup>

<sup>5</sup> ADIn nº 1.571-UF.

<sup>6</sup> Extrato do voto do Ministro Velloso: "... os crimes praticados por particulares contra a ordem tributária - reduzir ou suprimir tributo, art. 1º, da Lei 8.137, de 27.12.90 - realizam-se mediante as condutas especificadas nos incisos I a V do mencionado artigo 1º. Os crimes tipificados no artigo 2º da mesma Lei 8.137, de 27.12.90, são da mesma natureza; é dizer, são crimes de sonegação fiscal: art. 2º, incisos I a V. As condutas inscritas nos incisos dos artigos 1º e 2º, adotadas por particulares, têm por escopo sonegar tributo. Penso que a ação penal, em tais casos, não pode ser instaurada enquanto não existir decisão fiscal definitiva, lançamento definitivo..."

<sup>7</sup> WOLFF, H. J. *Studium General*, vol. 5, p. 195, *apud* LARENZ, Karl, *Metodologia da Ciência do Direito*, tradução de José Lamego, Lisboa, 1997, p. 656.

<sup>8</sup> BARROS, Sérgio Resende de. *Liberdade e Contrato, a Crise na Licitação*, São Paulo, 1999, p. 14. O autor criou o vocábulo "penalose", explicando que o sufixo "ose" indica doença, enfermidade, afecção, entre outros significados. Mencionado sufixo é utilizado na medicina, por exemplo, para designar moléstias como a trombose, cirrose, tuberculose, etc.

<sup>9</sup> GRECO FILHO, Vicente. *Dos Crimes da Lei de Licitações*, São Paulo, 1994, pp. 1 e 2.

O ímpeto arrecadatório estatal tem levado à desmedida paixão pela “verdade tributária a qualquer custo”, criminalizando qualquer conduta que possa resultar em dano ao erário. Generalizou-se, inclusive, a presunção de má-fé do contribuinte.<sup>10</sup> Como efeito da penalose, de 1990 para cá foram publicadas mais de uma dezena de leis sobre matéria penal-tributária.<sup>11</sup> Por outro lado, no mesmo período aumentaram os problemas com a sonegação, que hoje sangra o erário em mais de R\$ 6 bilhões por ano, provocando aquilo que informalmente se convencionou chamar de “dumping” tributário, tamanho o benefício daqueles que sonegam, em detrimento dos que cumprem sua obrigação fiscal, um atentado contra a igualdade na tributação.<sup>12</sup> A penalose tributária conduz, então, à seguinte reflexão: onde tudo é proibido, tudo é permitido, o que realça a insegurança jurídica da sociedade civil e o descrédito no dever ético de pagar tributos.

### 3. A Súmula 609 do STF

A segurança jurídica do contribuinte vê-se, todavia, mais ameaçada diante da tendência de nossos tribunais a adotar o princípio da independência de instâncias, para liberar o Ministério Público a dar início à ação penal, sem aguardar a conclusão do processo administrativo ou mesmo independente do resultado daquele juízo. Chegou o STF, inclusive, a abrigar o equivocado entendimento de que mesmo que a conduta do contribuinte seja considerada atípica pela Fazenda, “tem sempre o Promotor a alternativa de requisitar o prosseguimento das investigações, se entende que delas possa resultar a apuração de elementos que dêem configuração típica ao fato (C. Pr. Penal, art. 16; Lei 9.099/95, art. 77, § 2º)”.<sup>13</sup>

Em grande parte, a causa da insegurança jurídica do contribuinte deve-se à má interpretação da Súmula 609 do Supremo Tribunal Federal. Referida súmula, que consolidou o chamado princípio de independência de instâncias no Brasil, determina que “é pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal”. Com base nessa súmula, a jurisprudência nacional vem se posicionando em favor da tese de que não constitui condição de procedibilidade da ação penal por infração de sonegação fiscal a apuração do débito tributário por parte da administração.

Esclareça-se, por oportuno, que a Súmula 609 veio em resposta a determinadas circunstâncias da época. A legislação de então previa que, nos crimes fiscais, a ação dependia de representação da Fazenda.<sup>14</sup> Tal legislação, na prática, resultava num desvio de funções da administração pública, pois ainda que constatado o tipo penal da sonegação no processo administrativo fiscal, tinha a Fazenda o exclusivo poder de dar início à ação penal. Além disso, o contribuinte faltoso tinha ainda o direito de arrepender-se e pagar a importância devida até o início, na esfera administrativa, da ação fiscal própria.<sup>15</sup>

<sup>10</sup> REALE, Miguel. *Questões de Direito Público*, São Paulo, 1997, p. 127.

<sup>11</sup> Dentre as leis que trataram da sonegação fiscal: Lei nº 8.137/90, Lei nº 8.212/91, Lei nº 8.383/91, Lei nº 8.620/93, Lei nº 9.129/95, Lei nº 9.249/95, Lei nº 9.964/2000, Lei nº 9.983/2000, LC nº 104/01 e LC nº 105/2001.

<sup>12</sup> Ibec - Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial, Oesp, 20.4.03, p. B-6.

<sup>13</sup> HC 80.560/GO - Rel. Min. Sepúlveda Pertence - DJ 30.3.01, p. 81, Ement. Vol. 2.025-02, p. 302, julgamento 20.2.01.

<sup>14</sup> RIR, Decreto nº 58.400/66, art. 461, § 3º, em relação ao imposto de renda, e Decreto nº 61.514/67, artigo 318, § 2º.

<sup>15</sup> Lei nº 4.729/65, art. 2º - “Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei, quando o agente promove o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.”

Na prática, esse desvio de poder dava azo à assim denominada omissão ilícita, em prejuízo ao erário. A mencionada súmula do STF, resultado de um julgamento histórico que motivou a alteração da lei tributária sobre a matéria, tratou de corrigir um equívoco lógico de interpretação e aplicação normativa.<sup>16</sup> O rigor na interpretação sumular, entretanto, resulta noutra equívoco, que contraria o caráter prejudicial da relação cível que condiciona a materialidade do ilícito penal.

Da justificada incondicionalidade da ação penal nos crimes contra a ordem tributária passou-se ao absurdo entendimento de que é possível acionar o Estado para apurar a existência de um crime considerado atípico por ele próprio, em afronta à unidade do Direito.<sup>17</sup>

A independência entre a instância penal e a instância administrativa, nos crimes tributários, não está em questão. O debate aqui gira em torno da tipicidade do fato objeto da ação penal de iniciativa pública. A atipicidade do fato objeto da ação penal merece uma melhor reflexão, pois sem o exame valorativo do conjunto fático que caracteriza o tipo penal, não há justa causa para a ação penal, como parece ser a preocupação do próprio STF na atualidade, em matéria de crimes contra a ordem econômica e financeira.<sup>18</sup>

Em matéria fiscal, a Lei nº 8.137/90 configura como tipo penal a supressão ou redução do tributo, de modo que se considera essencial para a configuração do crime o resultado da conduta do contribuinte.<sup>19</sup> O núcleo da figura delitiva é suprimir ou reduzir tributos, com o intuito de causar dano ao erário, crime de resultado, subespécie do crime de dano.<sup>20</sup> O chamado crime de resultado tem como elemento básico a matéria, a existência da obrigação tributária, sem o que não é possível caracterizar supressão ou redução qualquer. As condutas descritas na lei são elementos constitutivos do tipo, porém o resultado é o que importa, ou seja, pressupõe-se a existência de relação jurídico-obrigacional entre Fisco e contribuinte.

Na Lei nº 4.729/65, revogada pela Lei nº 8.137/90, as condutas descritas pelo art. 1º eram pautadas por ações como: prestar, inserir, alterar, fornecer e exigir.<sup>21</sup> A

<sup>16</sup> RE 77.945-SP, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, *RTJ* 71, pp. 846/847.

<sup>17</sup> STJ, 6ª Turma, RHC nº 2.699-0-SC, Rel. Min. Pedro Acioli, *Repertório IOB de Jurisprudência* nº 24/94, 2ª quinzena de dez. de 1994, pp. 475-471.

<sup>18</sup> HC 81.324-1-SP, Rel. Min. Nelson Jobim, Ementa nº 2.079-1, *DJ* 23.8.2002, pp. 186/216, julgamento: 12.3.02. “Habeas Corpus - Penal - Processo Penal - Crime contra o Sistema Financeiro Nacional - Representação - Denúncia - Processo Administrativo - Arquivamento - Ação Penal - Falta de justa causa.”

<sup>19</sup> Lei nº 8.137/90, art. 1º - “Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente relativo à venda de mercadoria ou prestação de serviço efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Parágrafo único - A falta de atendimento da exigência da autoridade no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.”

<sup>20</sup> COSTA JR., Paulo José. *Direito Penal na Constituição*, São Paulo, 1991, p. 109.

<sup>21</sup> Lei nº 4.729/65, art. 1º - “Constitui crime de sonegação fiscal: I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de

ação delituosa era o objeto da lei, ou seja, independentemente do resultado. Ainda que se tivesse em vista a finalidade de agir contra o erário, bastava a conduta para caracterizar o ilícito. Prescindia-se do resultado da conduta do contribuinte.

O núcleo do tipo penal, na Lei nº 4.729/65 era a fraude, de modo que os crimes aperfeiçoavam-se independentemente do resultado.<sup>22</sup> Na Lei nº 8.137/90, entretanto, a fraude é instrumento de realização do tipo, concretizado somente com a supressão ou redução do tributo. O crime que era formal passou a material, com o advento da nova lei penal tributária.<sup>23</sup> Em suma, na Lei nº 8.137/90 exige-se a produção do resultado ao passo que na lei revogada por ela não.<sup>24</sup>

De qualquer modo, o tributo precisa ser devido para que seja possível haver o resultado prescrito pela lei penal tributária (tipo jurídico-fiscal influi no tipo jurídico-penal). Não se fala em crime se a administração pública considerar inexistente a obrigação tributária.<sup>25</sup> Se a conduta é atípica, não há falar em ilicitude ou culpabilidade e, mesmo no caso de ser típica, necessário verificar, ainda, a justificação, que pode em determinados casos flexibilizar a pena ou mesmo afastá-la.<sup>26</sup>

É preciso não frustrar a *mens legis* da lei penal-tributária, que é o pagamento do tributo. Perseguir a punição com a reclusão do contribuinte somente agrava o ônus do Estado, que além de não receber ainda custodia o infrator.<sup>27</sup> Em razão de política financeira, portanto, aceita-se, inclusive, que o Estado deixe de lado questões éticas para abrir mão da aplicação da pena, facilitando o cumprimento da obrigação fiscal por parte do contribuinte.<sup>28</sup>

#### 4. A Prejudicial Tributária

No espírito da Lei nº 8.137/90 vê-se o caráter subsidiário do direito penal em relação aos demais ramos do direito, tendência moderna. A subsidiariedade é um princípio de menor intervenção, que conduz a um menor número de sanções penais e à descriminalização de condutas outrora tidas como delituosas. Para a efetividade do sistema penal, discute-se, ainda, o direito penal mínimo, a desburocratização da justiça, a finalidade das penas, contexto no qual se encaixa a prejudicial tributária.

direito público interno, com intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e adicionais devidos por lei; II - inserir elementos anexados ou omitir rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública; III - alterar faturas e documentos gratuitos, ou alterar despesas, majorando-as com objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis. Pena: detenção de seis meses a dois anos; e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo."

<sup>22</sup> COSTA JR., Paulo José. *Direito Penal...*, ob. cit., p. 109.

<sup>23</sup> OLIVEIRA, Antonio Cláudio Mariz de. "Reflexões sobre os Crimes Econômicos", *Revista dos Tribunais - Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas* vol. 12, p. 163.

<sup>24</sup> JESUS, Damásio E. de. "A Questão da Representação na Ação Penal por Delito Tributário", *Revista de Direito Tributário* nº 70, p. 119.

<sup>25</sup> MACHADO, Hugo de Brito. "O Processo Administrativo e os Crimes contra a Ordem Tributária", *Processo Administrativo Fiscal*, 3º vol., coordenado por Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo, Dialética, 1998, p. 79.

<sup>26</sup> MORAES, Maurício Zanoide de. "O Problema da Tipicidade nos Crimes contra as Relações de Consumo", *Direito Penal Empresarial*, coordenado por Heloisa Estellita Salomão, São Paulo, 2001, p. 187.

<sup>27</sup> COSTA JR., Paulo José. *Infrações e Delitos Fiscais*, segunda parte, p. 154.

<sup>28</sup> ROTHMANN, Gerd W. "A Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária", *Repertório IOB de Jurisprudência* nº 2/95, p. 36.

Nesse diapasão, também nas normas que reprimem a apropriação indébita pelo coletor do tributo retido da fonte, importa o resultado. Como exemplo, o tipo previsto no art. 95, “d”, da Lei nº 8.212/91 é de “deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional”. Não obstante a mencionada lei previdenciária tenha procurado tipificar outras condutas, como a falta de escrituração adequada e lançamentos fiscais falsos ou incompletos, o resultado perseguido é o pagamento à previdência social, tanto que o arrependimento supera todas as demais fraudes. A norma penal tributária vale-se, portanto, de conceitos tributários para tipificar uma conduta passível de sanção.

Assim, a disciplina do direito tributário é que deve determinar o alcance da norma penal, como o que seja tributo, sujeito ativo, sujeito passivo, fato gerador e obrigação tributária. Mais do que isso, compete ao direito tributário estabelecer o vínculo entre o Estado e o contribuinte, por meio da apuração dos elementos da relação jurídico-obrigacional entre ambos.<sup>29</sup>

O comportamento do contribuinte interessa, precipuamente, ao direito tributário em primeiro plano e, conseqüentemente, ao direito penal. Explique-se: a norma jurídica de comportamento associa um ato ou fato a uma obrigação de recolher quantia certa aos cofres públicos. Preocupa-se o legislador em prescrever comportamentos que determinam uma obrigação patrimonial, cuja inobservância resulta em sanção cível pecuniária e também em sanção penal. A configuração da obrigação tributária tem, portanto, caráter instrumental para o direito penal, elemento essencial para o cumprimento da norma sancionadora, sem o que se torna juridicamente impossível, por faltar-lhe o objeto. A existência do tributo constitui condição para a existência do delito.

Tome-se a hipótese de crime tentado ou dos assim denominados atos preparatórios. Como exemplo, veja-se aquele contribuinte que, no intuito de pagar menos imposto de renda, efetua a assim conhecida “compra de notas fiscais”; ao final do exercício, temeroso do rigor da lei para casos de crimes contra a ordem tributária, inutiliza tais documentos e recolhe o imposto devido, com multa e juros, em ato de denúncia espontânea. Os atos ilícitos praticados pelo contribuinte foram esses meramente preparatórios, sem atingir o resultado típico para configuração do crime tributário, que seria a supressão ou diminuição do tributo a ser pago. Punir o contribuinte por tais atos, sem a efetiva materialidade do crime de supressão ou subtração seria ilógico e irracional, o que reforça a tese da prejudicial tributária.

Por outro lado, considere-se a sugestão dada por Franco Gallo, para a legislação italiana. Gallo levanta a hipótese de atribuir diretamente ao juiz penal o conhecimento dos fatos geradores que, assim como são, comportam uma complexa atividade de lançamento.<sup>30</sup> Para o celebrado tributarista italiano, os órgãos administrativos e jurisdicionais seriam, em suma, chamados a aplicar simplesmente a lei (também quando esta fixa regras técnicas): o juiz ordinário deveria, assim, ser considerado por aquilo que é, ou seja, um sujeito que deve “naturalmente”

<sup>29</sup> COSTA JR., Paulo José da e DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, São Paulo, 1995, p. 101.

<sup>30</sup> GALLO, Franco. “Il Progetto Governativo Sula Riforma del Contenzioso Tributario”, *Evasione Fiscale e Repressione Penal*, coordenado por Víctor Uckmar, Pádua, 1982, p. 38.

conhecer de todas as questões inerentes à aplicação das leis que não sejam de conteúdo técnico.<sup>31</sup>

Ainda assim, a configuração da obrigação tributária, objeto da lei penal, remanesceria essencial, principalmente nos casos que implicam um juízo de valor de conteúdo técnico, como nos casos de amortização, depreciação, reavaliação de patrimônio.<sup>32</sup> A praticabilidade, instrumento de simplificação do *accertamento* é de grande valia, embora insuficiente. A transferência de competência, das mãos da administração tributária para o juiz penal não resolveria a questão da dificuldade técnica que a aplicação das normas tributárias apresenta. Por outro lado, remanesceriam, ainda, os riscos de omissão e falhas acusadas também na Itália e outros países considerados desenvolvidos.

O estudo de Gallo acerca da proposta de alteração de ordem penal-tributária na Itália aponta para a necessidade de especialização do juízo tributário, o que, em si, favorece indiretamente a tese da prejudicial tributária. Mesmo que isso possa representar morosidade na caracterização do delito penal, sem o lançamento, o tipo penal não se caracteriza.

Mesmo problema tem sido apontado, de forma *parti pris*, por determinados segmentos da classe jurídica, que chamam para si a competência para determinar a obrigação tributária.<sup>33</sup> Atente-se para tendências de assunção de competências sob o pretexto de atuação no interesse primário da sociedade.<sup>34</sup> O interesse primário está ligado somente à fiscalização da lei e da justiça, competências do judiciário e do Ministério Público, nessa ordem, não à competência positiva ou negativa, nem mesmo declaratória ou constitutiva. Descabido, também, justificar a independência com a suspeita sobre outros poderes constituídos.<sup>35</sup> Não há poder acima do bem e do mal.

Avançar do papel fiscalizatório para o predomínio do juízo fiscal seria uma concentração de poder. Representaria a volta ao absolutismo de um ou vários poderes, um grande risco para o Estado de Direito.<sup>36</sup> A desconcentração mostrou-se, na história, muito mais eficaz na defesa dos interesses do povo. A significação histórica do princípio da separação de poderes implica que ele opere “antes contra a concentração do que a favor da separação.”<sup>37</sup>

A fragilidade do argumento da independência total de instâncias é sensível mesmo em sistemas jurisdicionais estanques, como na França, onde há a coisa julgada administrativa, presente no Brasil até a constituição republicana. A apuração do tributo e a repressão penal das infrações fiscais possuem objetivos nitidamente distintos. O juízo fiscal deve determinar o montante legal da obrigação tributária e pronunciar-se, fundamentadamente, acerca das sanções fiscais aplicadas pela administração. O juízo penal, acolhe a denúncia do ministério público com base

<sup>31</sup> GALLO, Franco. “Il Progetto...”, ob. cit., p. 42.

<sup>32</sup> GALLO, Franco. “Il Progetto...”, ob. cit., p. 43.

<sup>33</sup> FERNANDES, Luís Dias Fernandes. “Dois Temas Atuais de Direito Tributário”, *Estudos em Homagem a Alcides Jorge Costa*, organizado por Luís Eduardo Schoueri, São Paulo, 2003, p. 1.057.

<sup>34</sup> FERNANDES, Luís Dias Fernandes. “Dois Temas Atuais...”, ob. cit., p. 1.058.

<sup>35</sup> FERNANDES, Luís Dias Fernandes. “Dois Temas Atuais...”, ob. cit., p. 1.058.

<sup>36</sup> SCHMITT, Carl. *Verfassungslehre*, Munique e Lipsia, 1928, p. 152.

<sup>37</sup> KELSEN, Hans. *General Theory of Law and State*, Nova Jersey, 1999, p. 282. Diz o autor: “As funções originalmente combinadas na pessoa do monarca não foram *separadas*, mas antes divididas entre o monarca, o parlamento e os tribunais.”

na decisão administrativa, e aprecia-se o réu cometeu ou apenas tentou cometer o delito que lhe foi imputado, para, em caso afirmativo, aplicar a pena prevista em lei. As diferenças entre funções traduzem-se na independência de instâncias, que não é, de qualquer modo, absoluta, pois há uma relação do processo fiscal, *vis-à-vis*, com o processo penal.<sup>38</sup>

Igualmente na Espanha tratam-se os delitos contra a fazenda pública, como há de ser, de crimes de resultado, dado que exige a produção de um dano ao erário e, mais concretamente, um prejuízo ao papel constitucionalmente atribuído à fazenda pública pelo texto constitucional espanhol. A doutrina espanhola considera, então, que a arrecadação tributária aparece, em princípio, como o objeto imediato da proteção penal, porém num sentido amplo, que engloba todos os elementos da tributação.<sup>39</sup>

## 5. A Justiça Fiscal

Observe-se que a maior utilização dos chamados tributos pessoais gerou igual crescimento na relevância dos atos do contribuinte e do Fisco na constituição da relação tributária. Em grande parte das jurisdições tem-se presente o princípio da capacidade contributiva como corolário do princípio da igualdade. É inconteste que os tributos pessoais realizam melhor a igualdade na tributação. Porém, aceita-se hoje que esse princípio é válido para todos os tributos e deve nortear a tributação, justificando a divisão equitativa do ônus fiscal.<sup>40</sup> Nesse sentido, o lançamento definitivo, a efetiva aplicação do tributo, conta, e muito, para a realização da justiça fiscal.

A Constituição brasileira dá, no artigo 145, § 1º, especial relevância ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva, determinando que tais princípios sejam observados na tributação, com preferência aos impostos pessoais e à generalidade e diversidade de tributos, no intuito de alcançar as mais diversas formas de expressão de riqueza. Note-se a alteração de foco na doutrina jurídica, com maior ênfase para a ética jurídica, reflexo de uma tendência geral: a segmentação do princípio da igualdade do princípio da legalidade. O equilíbrio para essa conturbada relação está na hermenêutica e seus elementos lógico-jurídicos que conferem ao cidadão segurança jurídica.

Além dos impostos pessoais, do lançamento, da generalidade, a justiça fiscal recomenda a utilização de cláusulas gerais, que permitam ao Fisco e ao contribuinte, numa relação dialética, atender à igualdade na tributação por meio de ações mútuas. A justificação tributária deve passar pelo estudo do relacionamento entre ética e direito.<sup>41</sup> Mais do que causal, a relação tributária é dialética, desenvolvendo-se por oposições que provisoriamente se resolvem em unidades.

<sup>38</sup> MALTA, Pierre di. *Droit Fiscal Pénal*, Paris, 1992, p. 243. O autor faz, ainda, um estudo comparado do processo penal fiscal em diversos países, como a Holanda, Bélgica, Luxemburgo, Irlanda, Alemanha, Espanha, Grécia e Japão, com a mesma conclusão acerca da prejudicial tributária.

<sup>39</sup> QUERALT, Juan Martín; SERRANO, Carmelo Lozano; OLLERO, Gabriel Casado; e LÓPEZ, José M. Tejerizo. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, 1998, p. 594.

<sup>40</sup> BIRK, Dieter. *Steuernrecht*, Heidelberg, 2002, p. 13.

<sup>41</sup> TORRES, Ricardo Lobo. "Ética e Justiça Tributária", *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, organizado por Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zilveti, São Paulo, 1998, p. 175.



Quando o consenso faltar, portando, resta ao poder judiciário mediar a relação Fisco-contribuinte, nos limites constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa. Assim, o direito positivo fixa os limites da justiça fiscal, porém a autolimitação da liberdade diante do poder de tributar não decorre do mecanicismo positivista, mas sim da subsunção por meio de exegese exaustiva que, muitas vezes, é bastante contenciosa. O pensamento tipológico, com base na natureza das coisas e na teoria da argumentação não assegura ao credor qualquer direito imediato.<sup>42</sup>

A boa doutrina ensina que é imperativo buscar um consenso entre a segurança jurídica e a dinâmica econômica e social. Fala-se, atualmente, não mais na teoria da legalidade estrita, mas sim na determinação de acordo com a “exatidão suficiente”.<sup>43</sup> Revendo, inclusive, o que o próprio Conte escreveu como um dos significados da palavra positivo, a precisão importa em teleologia que, por sua vez, demanda aplicação razoável e proporcional.

Ora, quando se fala em tributação, segundo o princípio da capacidade contributiva, como determina a Constituição Federal em seu artigo 145, § 1º, tratamos de aplicação teleológica das normas, para conter o poder de tributar do Estado e, também, compelir o cidadão a arcar com sua porção no custeio das despesas estatais. Isso compreende num constante embate entre o Fisco e o contribuinte. Considerando tal fato, o exame da igualdade na tributação deve ser deixado para a corte constitucional.<sup>44</sup>

Evidente, portanto, a existência de um nexo de prejudicialidade entre as instâncias administrativa e judiciária, pois a exata formação da obrigação tributária diante da omissão do contribuinte ou do excesso da administração, decorre do resultado do contencioso fiscal administrativo ou judicial, sem o que o núcleo do tipo penal não se apresenta, ao menos, sob o princípio da igualdade na tributação.

Legítima-se na prejudicial tributária uma tendência de redução do processo de conhecimento do judiciário penal, pois toda a matéria comprobatória constitutiva da obrigação tributária dá-se na esfera administrativa. A prejudicialidade tributária opera como instrumento processual para obter o resultado não só de precluir ao juiz penal o conhecimento do crime, na ausência do prévio lançamento, mas também de vincular o mesmo magistrado ao resultado definitivo do lançamento tributário.<sup>45</sup> A qualificação do tributo, caracterizada pelo lançamento fiscal no sentido amplo do termo, depende da aplicação da hipótese normativa (*fattispecie*).

A segurança jurídica do contribuinte está, também, no plano da aplicação do direito, na configuração do lançamento.<sup>46</sup> Nesse sentido, no Brasil, o lançamento foi brindado na legislação tributária, estabelecida a prejudicial tributária no pro-

<sup>42</sup> LARENZ, Karl. *Metodologia...*, ob. cit., p. 654.

<sup>43</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. “Fato Gerador da Obrigação Tributária”, *Direito Tributário em Homenagem a Alcides Jorge Costa*, São Paulo, 2003, p. 172.

<sup>44</sup> TIPKE, Klaus. “A Necessidade de Igualdade na Execução das Leis Tributárias”, *Direito Tributário em Homenagem a Alcides Jorge Costa*, São Paulo, 2003, p. 369.

<sup>45</sup> GALLO, Franco. “Il Progetto...”, ob. cit., p. 37.

<sup>46</sup> XAVIER, Alberto. *Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário*, Rio de Janeiro, 2001, p. 582.

cesso penal, que vincula o juízo penal ao conteúdo do lançamento efetuado pela autoridade administrativa.

## 6. O Lançamento Fiscal

A subsunção do ato ou fato à norma gera a obrigação tributária. A relação jurídica tributária que vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo nasce com a configuração do fato jurídico tributário de forma infalível e automática.<sup>47</sup> A norma juridiciza o fato, estrutura lógica de comando que determina o fato gerador ou, numa definição, a hipótese tributária. Ocorrido o fato e, subsumido à norma, nasce a relação jurídica-tributária. A obrigação tributária tal qual prevista no Código Tributário Nacional constitui, assim, numa relação jurídica resultante da união entre as relações de caráter patrimonial prescritas na norma tributária.<sup>48</sup>

Não obstante exista a obrigação tributária com a ocorrência da hipótese de incidência, é imprescindível para a constituição do crédito tributário, direito do Estado frente ao contribuinte, que se dê o lançamento definitivo. Atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, a manifestação da administração tributária é indispensável para a formação do direito subjetivo do Estado.

Dispõe o Código Tributário Nacional, em seu artigo 142, *caput*:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

O lançamento tem vital importância para a obrigação tributária na constituição do crédito fiscal. É empregado no CTN com diversos significados, a saber: a) o procedimento fiscal de constituição do crédito tributário; b) um ato administrativo de intimação do contribuinte para cumprimento da obrigação constituída; c) um procedimento administrativo de inscrição da dívida ativa; d) formalização do crédito tributário; e) atividade material de cálculo do tributo devido; f) norma individual e concreta expedida pelo contribuinte nos lançamentos por homologação.<sup>49</sup>

Da descrição dos diversos significados que o termo lançamento pode assumir na constituição do crédito tributário interessa aqui, ainda que polêmico, o significado constitutivo do ato. No entanto, é o lançamento um ato, ou uma sucessão de atos administrativos, um procedimento que resulta num ato final constitutivo.<sup>50</sup> Tenha-se, então, como lançamento um verdadeiro processo administrativo que tem início vinculado e obrigatório após a ocorrência do fato gerador e fim na notificação do contribuinte ou, diante da omissão desse, na inscrição da dívida ativa. Contra a tese meramente procedimentalista levanta-se outra, segundo a qual o lançamento pode ser um ato isolado e independente.<sup>51</sup>

<sup>47</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, 1972, p. 280.

<sup>48</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*, São Paulo, 1999, p. 136.

<sup>49</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento...*, ob. cit., p. 146.

<sup>50</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, p. 222.

<sup>51</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, 2003, p. 260.

Para este estudo da inteligência do artigo 142 do CTN importa a interpretação e aplicação da norma tributária. Ocorrido o fato juridicizado pela norma, compete exclusivamente à autoridade administrativa, por meio de atos sucessivos e vinculados, aplicar a norma ao caso concreto.<sup>52</sup> Levada a efeito a interpretação, a aplicação, bem dizer, a conclusão de que se deu a subsunção do fato à norma é condição para a constituição definitiva do crédito tributário. Há, todavia, que se registrar a importante posição doutrinária, que considera a teoria da interpretação e aplicação como condições parciais.<sup>53</sup> Entenda-se para este estudo, como condição essencial.

Teríamos, então, o fato gerador a provocar o nascimento da obrigação tributária, prescindível a vontade de seus integrantes. Não obstante infalível e fulminante, o fato gerador, ou hipótese de incidência, não é suficiente para tornar exigível o tributo decorrente do nascimento da obrigação tributária. A ação da administração na aplicação do fato à norma confere a esta a eficácia desejada pelo legislador.<sup>54</sup>

Para efeitos práticos, o Código Tributário Nacional conceitua o fato gerador como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência<sup>55</sup>. A situação prescritiva nada mais é do que a hipótese tributária. O fato gerador, que os italianos designam de *fattispecie*, foi estudado por Emilio Betti, que concluiu: “Il termine deriva dal latino medioevale ‘fact species’.” A palavra grega ὑπὸ ὁθις se translitera para o alfabeto latino como *hypothesis* e é, realmente, hipótese a *fattispecie*. O que chamamos no art. 43, do CTN, de fato gerador é uma hipótese, prevista em lei, na qual se encaixa um fato, tornando-se a partir de então, jurídica.<sup>56</sup>

O fato gerador previsto na legislação tributária é criticado por inúmeros juristas, dentre eles Geraldo Ataliba, que preferiu a expressão hipótese de incidência.<sup>57</sup> O equívoco doutrinário do “hecho inponible”,<sup>58</sup> entretanto, levou muitas gerações a serem o fato gerador um verdadeiro “carimbador de condutas”, juridicizando-as na medida em que fossem adequadas à prescrição da norma tributária. Finalmente a doutrina moderna vem fazendo eco da teoria defendida por Brandão Machado.<sup>59</sup> O fato gerador não gera a obrigação tributária; esta somente nasce da conjugação de condutas prescritivas e da subsunção do fato à norma, aplicação levada a cabo pelas partes integrantes da relação jurídica-tribu-

<sup>52</sup> XAVIER, Alberto. *Do Lançamento Tributário...*, ob. cit., p. 48. O autor sustenta-se em Carnelutti, segundo quem “se um ato é um homem que age, não pode deixar de tratar-se de atos diferentes quando são vários os sujeitos que atuam” (*Teoria Generale del Diritto*, Roma, 1940, pp. 47 e 356; e, também, *Sistema del Diritto Processuale Civile*, II, Pádua, 1936, pp. 94 e 109 ss.).

<sup>53</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento...*, ob. cit., p. 153.

<sup>54</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, ob. cit., p. 356.

<sup>55</sup> Código Tributário Nacional, art. 114 - “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

<sup>56</sup> BETTI, Emilio. *Teoria Generale del Negozio Giuridico*, Turim, 1943, p. 2, nota 2 - “O termo deriva do latim medieval ‘fact species’: que, literalmente, significa figura do fato (ὑπόθεσις, no idioma de Teófilo). A denominação é de se preferir à outra, comumente usada, de “fato jurídico”, porque indica tanto o fato propriamente dito, quanto, também, o estado de fato e de direito, no qual o fato incide e se enquadra.”

<sup>57</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, São Paulo, 1984, p. 62.

<sup>58</sup> JARACH, Dino. *O Fato Imponível - Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo*. São Paulo, 1989, pp. 87 e ss.

<sup>59</sup> MACHADO, Brandão. “Fato Gerador Complexivo - uma Questão Terminológica”, *Suplemento LTr* nº 7/82, 1982, pp. 273/275; também no prefácio ao livro *Curso de Legislação Tributária*, de MORAES, Oswaldo de. São Paulo, 1974, pp. 11-18.

tária. Não basta, portanto, a descrição prescritiva da conduta *in abstracto*. É preciso que ocorra de fato os elementos descritos na lei, evidenciando a subsunção do fato à lei.<sup>60</sup>

O direito subjetivo do Estado de exigir o tributo surge do nascimento da obrigação tributária, que se denomina crédito tributário. De igual sorte o débito do contribuinte, contrapartida da obrigação resultante da ocorrência do fato gerador, configura-se no mesmo instante. O que se tem a partir da obrigação são direito e dever, cuja liquidez e certeza depende, todavia, da ação da administração, conforme depreende-se do artigo 142 do CTN. É patente, portanto, que o cumprimento da obrigação tributária requer a aplicação da norma geral ao caso concreto.

Tal aplicação decorre da interpretação normativa. A norma jurídica tributária, ou regra-matriz de incidência, é composta de uma hipótese tributária, que deve respeitar um critério material, espacial e temporal; tendo como conseqüente tributário uma conduta formada por um critério pessoal (sujeito ativo e passivo) e um critério quantitativo da obrigação tributária (base de cálculo e alíquota).<sup>61</sup> O esquema lógico deôntico completa-se com dois vetores: o dever ser neutro e o dever ser modal, indicando o primeiro uma conseqüência e o segundo, a obrigação do sujeito devedor e o direito subjetivo do sujeito pretensor.

O aparente complexo meio sinalagmático serve para explicar o nascimento da obrigação tributária, partindo de raciocínio lógico de invejável simplicidade. Para a validade da norma jurídica tributária seria necessário que os diversos signos fossem preenchidos de maneira inexorável, viabilizando a compreensão por parte do destinatário da norma, do aplicador e do intérprete, podendo o primeiro saber da conseqüência obrigacional de seu ato e os demais cobrarem e fiscalizarem a execução da conduta.<sup>62</sup>

A norma jurídica tributária deve ter estrutura lógica capaz de prever com exatidão uma determinada conduta do contribuinte que, por sua vez, executa e efetiva a conduta e como que encaixa o ato praticado à norma, numa relação exata de subsunção. A subsunção do fato praticado dependeria de ação do contribuinte ou, na sua ausência, da autoridade fiscal competente, como nos casos de homologação ou impugnação.

Portanto, a norma jurídica elaborada pelo legislador deve conter os elementos descritos acima, de modo a prever conduta fiscal inquestionavelmente precisa, por parte do sujeito passivo que, por sua vez, efetiva a sua parte da relação tributária, por meio da execução de norma individual e concreta, funcionando como um “veículo introdutor” para a relação tributária obrigacional.<sup>63</sup>

A obrigação tributária nasce da conjugação perfeita entre a norma geral e abstrata, redigida logicamente na forma acima descrita, com a norma individual e concreta, igualmente lógica, efetuada pelo contribuinte ou, na sua falta, o agente fiscal ou a autoridade administrativa. Resta suficientemente claro que, para o contribuinte compreender a conseqüência de sua conduta, é preciso que a hipótese legal seja descrita de forma precisa, conjugando adequadamente o verbo e o seu

<sup>60</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, 1982, p. 113.

<sup>61</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, ob. cit., p. 345.

<sup>62</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*. Tese apresentada ao concurso para titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro, área de Direito Tributário, da Faculdade de Direito, da Universidade de São Paulo, 1996, p. 28.

<sup>63</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos...*, ob. cit., p. 279.

complemento, além de situar a conduta espacial e temporalmente. Por último, deve a norma tributária geral e abstrata definir a consequência obrigacional do ato do contribuinte, prevendo as partes e a quantidade da obrigação tributária.

A simples ocorrência dos fatos prescritos em lei, contudo, tampouco é suficiente para completar a obrigação tributária, selando o seu nascimento. É necessário também, que o contribuinte descreva a sua conduta materialmente, demonstrando a adequação do fato à norma (subsunção), fazendo-o por meio de uma norma individual e concreta.<sup>64</sup>

A redação da norma individual e concreta, por parte do destinatário da norma geral e abstrata (Regra-matriz de Incidência), é o lançamento fiscal. Este lançamento pode ser feito pelo contribuinte, no caso dos tributos por homologação, como o Imposto de Renda - IR e as contribuições previdenciárias; pelo Fisco, no caso dos tributos como o Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU; ou, ainda, pelo agente fiscal, quando no exercício das suas funções, verifica a omissão do contribuinte na elaboração da norma individual e concreta. É certo que a obrigação tributária gerada a partir do lançamento fiscal nem sempre nasce com liquidez, carecendo muitas vezes de processo de apuração.

## 7. O Processo Administrativo Fiscal

A tutela jurisdicional fiscal no Estado de Direito atende à necessidade sociológica, pois representa uma defesa contra a voracidade arrecadadora.<sup>65</sup> Na medida em que as intervenções estatais crescem para atingir objetivos de justiça social, na mesma proporção aumenta a necessidade de amparo jurisdicional do contribuinte. Tanto a Constituição quanto a legislação ordinária devem atender, portanto, o contribuinte.

O CTN atribui o lançamento unicamente à autoridade administrativa, numa atividade vinculada, porém, é certo que nos tributos classificados como sujeitos ao lançamento por homologação, quem faz o ato de lançamento não é a autoridade administrativa, mas sim o próprio contribuinte. O ato de homologação pode ser considerado também um lançamento, embora não faça surgir a obrigação, apenas constate o fato pretérito quitado ou devido, em razão de ato de apuração já efetuado pelo contribuinte.

Com a transferência de grande parte das obrigações fiscais do Estado para o contribuinte, cabe-lhe estabelecer em fatos os eventos tributados, e relatar os dados componentes da relação jurídica, que lhe obriga a contribuir com determinada parcela de seu rendimento para as despesas do Estado, segundo o critério da capacidade contributiva.<sup>66</sup>

O ato jurídico praticado pelo contribuinte, fazendo as vezes do Estado, como agente identificador do fato subsumível à norma tributária, pode até não ser entendido como lançamento fiscal *stritu sensu*, restrito à autoridade administrativa, porém é uma norma igualmente individual e concreta, essencial para a constituição da obrigação tributária. Tanto isso é verdade, que o Fisco leva à inscrição

<sup>64</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos...*, ob. cit., p. 44.

<sup>65</sup> ROTHMANN, Gerd W. "O Processo Tributário", *Revista de Direito Público* nº 5, p. 84.

<sup>66</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio, "Capacidade Contributiva e Mínimo Existencial", *Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, organizado por Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zilveti, São Paulo, 1998, pp. 36 e ss.

como dívida, no livro de registro da Dívida Pública, e conseqüente execução fiscal, aquilo que o contribuinte lançou como imposto devido, nos chamados tributos por homologação.<sup>67</sup>

É certo que o lançamento é ato vinculado. A palavra “vinculado” tem o condão de restringir a atividade do intérprete e de impor ao destinatário da norma, a estrita observância da prescrição legal. “Existindo prévia e objetiva tipificação legal do único comportamento da Administração em face de situação igualmente prevista em termos de objetividade absoluta, a Administração, ao expedi-lo não interfere com apreciação subjetiva alguma.”<sup>68</sup>

Considerando então o lançamento como procedimento que, normalmente, é conferido ao contribuinte, no dever de editar a norma individual e concreta, igualmente compete ao agente fiscal, no ato de verificação do lançamento efetuado, o vínculo estreito ao texto legal. O princípio da reserva legal absoluta garante a segurança jurídica, reservando exclusivamente à lei a definição dos elementos ou notas características do tipo tributário.

Especialmente no processo administrativo, entenda-se que “a legalidade, como princípio de administração, significa que o administrador público está, em toda sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei, e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se à responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.”<sup>69</sup>

O princípio da legalidade, prescrito na nossa Constituição Federal determina que a lei, como ato do Poder Legislativo:

“(…)

- a) a hipótese da norma tributária em todos os seus aspectos ou critérios (material-pessoal, espacial, temporal);
- b) os aspectos da conseqüência que prescrevem uma relação jurídico-tributária (sujeito passivo - contribuinte e responsável, alíquota, base de cálculo, reduções e adições modificativas do quantum a pagar, prazo de pagamento);
- c) as desonerações tributárias como isenções, reduções, abatimentos, deduções de créditos presumidos, devolução de tributo paga e remissões;
- d) as sanções pecuniárias, multas e penalidades, assim como a anistia;
- e) as obrigações acessórias em seu núcleo substancial;
- f) as hipóteses de suspensão, exclusão e extinção do crédito tributário;
- g) a instituição e a extinção da correção monetária do débito tributário.”<sup>70</sup>

A tarefa, exclusivamente destinada ao legislador, de determinar abstratamente fatos como hipóteses tributárias, serve de segurança para o contribuinte contra as pretensões do Estado ávido de receitas tributárias. O tipo jurídico-fiscal serve de instrumento para o legislador poder ordenar os fatos sujeitos à tributação, separando-os segundo suas semelhanças e diferenças.

Na função de aplicar o direito, considera-se como válido o ato administrativo expedido em absoluta conformidade com as exigências normativas. Válido é,

<sup>67</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, ob. cit., p. 430.

<sup>68</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, São Paulo, 1993, p. 203.

<sup>69</sup> MEIRELES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*, São Paulo, 1964, p. 56.

<sup>70</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota 25, in *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar*, Aliomar BALEIRO, Rio de Janeiro, 1997, p. 118.

portanto, o ato adequado à lei.<sup>71</sup> No processo administrativo fiscal verifica-se tal adequação, condição de existência da obrigação tributária.

Ato administrativo impreciso e em desacordo com os dispositivos legais que efetivam o lançamento fiscal, portanto, maculam a obrigação tributária que nasceria desse ato fiscal. O agente fiscal fica obrigado a praticar o ato, plenamente baseado na lei, sem o que seu ato fica anulável.<sup>72</sup>

Dessa forma, os atos da administração pública, nos quais se incluem o lançamento e a autuação fiscal, são atos vinculados. Devem obedecer o princípio da legalidade. A vinculação do ato administrativo à prévia e objetiva tipificação legal, implica apenas um tipo de comportamento administrativo, não cabendo a autoridade administrativa a interpretação discricionária e subjetiva, quando da sua expedição. Este princípio dá estabilidade à relação jurídica tributária, tendo como partícipes o Estado, o contribuinte e a administração.

Postas essas observações, a administração, ao formalizar o lançamento de crédito tributário tem que estar atrelada indissociavelmente à lei, que implica a aplicação restrita às definições dos dispositivos legais que tratam da hipótese de incidência tributária. Com fulcro neste princípio, a autoridade administrativa fica impedida de constituir o crédito tributário fundamentado na analogia e discricionariedade, pois ao invés de aplicar o direito estaria legislando arbitrariamente sobre os critérios necessários para o nascimento da obrigação tributária.

No processo administrativo tributário o interesse da administração é a ocorrência ou não do fato gerador e aplicação deste à hipótese legal. Em caso positivo, tem-se como consequência, o lançamento fiscal. Portanto, a verificação equivocada do fato e da hipótese de incidência conduz à invalidade do lançamento por parte do Fisco.<sup>73</sup> Em suma, o crédito tributário depende da obrigação fiscal bipolar, resultado da subsunção e do lançamento.<sup>74</sup>

A verdade material está em jogo no ato do lançamento, pois nela busca-se a aplicação objetiva inequívoca, nos termos da lei, ausente, segundo parcela da doutrina, o ânimo litigante.<sup>75</sup> Não haveria sequer a pretensão mútua entre as partes, vez que o comportamento da autoridade administrativa ajusta-se exclusivamente à lei. É, portanto, defeso extrapolar a lei em prejuízo do contribuinte.<sup>76</sup> Inexistente o nexo causal entre a norma e o fato concreto, por imprestável, sequer admite-se o lançamento fiscal.

Constata-se a relevância da aplicação da norma ao caso concreto para a constituição da obrigação tributária. Por outro lado, o processo administrativo tributário tem o condão de rever o lançamento efetuado pela administração ou pelo contribuinte para posterior e definitiva constituição do crédito tributário. Assim, o processo administrativo alinha-se em importância à aplicação, posto o que aplicação representa.

<sup>71</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*, São Paulo, 1995, p. 216.

<sup>72</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo...*, ob. cit., p. 127.

<sup>73</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo e SOUZA, Gustavo Contrucci A. de. "Verdade Material no Processo Administrativo Tributário", *Processo Administrativo Fiscal*, 3º vol., coordenado por Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo, 1998, p. 145.

<sup>74</sup> GALVÃO, Marcelo Lavocat. *A Constituição do Crédito Tributário como Pressuposto da Ação Penal nos Crimes contra a Ordem Tributária*, dissertação de mestrado, USP, São Paulo, 2002, p. 100.

<sup>75</sup> XAVIER, Alberto. *Do Lançamento...*, ob. cit., p. 160.

<sup>76</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, São Paulo, 1996, p. 168.

A melhor doutrina brasileira do direito tributário consagrou o processo administrativo como um feixe de atos. Estes atos, ou procedimentos, vão desde o fato gerador, ou hipótese de incidência, até o cumprimento da obrigação tributária dentro da via administrativa e, em caso de omissão do contribuinte, estendem-se pelo processo administrativo até a inscrição da dívida pública.<sup>77</sup> O processo administrativo sujeita-se, assim, à correta sistematização de todas as modalidades em que se apresente perante o Fisco e o contribuinte.<sup>78</sup> Como não poderia deixar de ser, sujeita-se o processo administrativo aos princípios consagrados na Constituição.

## 8. A Garantia Constitucional do Contribuinte

Não por acaso garantiu a Constituição, artigo 5º, inciso LV, aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. Ora, se por um lado a obrigação tributária somente é considerada completa com o lançamento e este é considerado, também, como o resultado do processo administrativo em caso litigioso, os direitos ao contraditório, ampla defesa e recurso condicionam o direito subjetivo do Estado ao esgotamento da esfera administrativa.

Contrário senso, o direito constitucional mencionado no parágrafo anterior seria letra morta. Portanto, além de inconstitucional, a supressão de uma instância de conhecimento de tamanha relevância somente seria tolerável com a renúncia expressa do contribuinte.<sup>79</sup> Por força da própria Constituição, que não premia a coisa julgada administrativa e confere ao judiciário a última palavra em questão de defesa de direitos do cidadão, este pode optar por prescindir da fase administrativa e seguir diretamente ao Judiciário.<sup>80</sup> O direito subjetivo do Estado frente ao contribuinte, entretanto, somente nasce após a consolidação da obrigação tributária.

Tal obrigação, em caso de dissenso entre Fisco e contribuinte, depende de processo administrativo, com o rigor descrito no artigo 5º, inciso LV, da Constituição. Em atenção a esse preceito constitucional, o legislador complementar estabeleceu no Código Tributário Nacional, artigo 201, que a dívida ativa somente seja inscrita após esgotado o prazo para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular. Com efeito, o CTN premiou o princípio do “due process of law” e da ampla defesa, ainda, nos artigos 142 (prerrogativa administrativa), 145 (direito de impugnação) e 151 (procedimento administrativo e seus recursos). No procedimento administrativo deve-se, pois, repelir o arbítrio e a ofensa aos direitos do sujeito passivo da obrigação tributária.<sup>81</sup>

A segurança jurídica do contribuinte, objetivo nítido do constituinte e do legislador infraconstitucional, depende da comprovação material da exação fiscal, mediante o devido processo administrativo, com ampla defesa e seus recursos

<sup>77</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*, São Paulo, 1973, pp. 87/88.

<sup>78</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *O Processo Administrativo e em Especial o Tributário*, São Paulo, 1975, p. 13.

<sup>79</sup> BITTAR, Djalma. “Instâncias Administrativa e Judicial (em Controvérsia de Natureza Tributária ainda em Fase de Direito Material)”, *Revista de Direito Tributário* nº 53, p. 206.

<sup>80</sup> Constituição Federal, artigo 51º, inciso XXXV.

<sup>81</sup> RODRIGUES, Walter Piva. “Processo Administrativo Fiscal Irregular e Medidas Judiciais Passíveis de serem Tomadas para a sua Regularização”, *Processo Administrativo Fiscal*, 3º vol., coordenado por Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo, 1998, p. 243.



inerentes. As decisões administrativas em matéria tributária devem competir exclusivamente aos órgãos fazendários, vinculando toda a administração pública.

Recentemente, o Estado de São Paulo reforçou a importância do processo administrativo fiscal, restaurando na lei o princípio do duplo grau de jurisdição administrativa.<sup>82</sup> A iniciativa da administração do Estado de São Paulo veio ao encontro dos anseios do contribuinte, pressionado pela penalose tributária e sujeito a toda sorte de desmandos por parte da administração tributária.

## 9. Conclusão

A independência de instâncias não confere ao Estado o direito de imputar ao contribuinte uma conduta criminal de natureza fiscal antes da configuração da obrigação tributária prejudicial ao tipo penal. Nulo o auto de infração resultante da ação fiscal, nula a obrigação tributária, carece de legalidade qualquer ação penal ou inquérito.<sup>83</sup> Daí a importância da constituição do crédito tributário como pressuposto da ação nos crimes contra a ordem tributária.

O tipo penal de redução ou supressão de tributo, mediante condutas fraudulentas depende de prévia decisão definitiva da autoridade administrativa acerca da obrigação tributária.<sup>84</sup> Até final constituição incontestada da obrigação tributária, qualquer resultado de conduta do contribuinte deve ser considerado atípico, em função da garantia constitucional do contribuinte de insurgir-se contra o poder de tributar do Estado.<sup>85</sup> Adote-se, por questão de segurança jurídica, esse entendimento.

O caráter definitivo do lançamento tributário leva o jurista atento a concluir pela atipicidade do crime contra a ordem tributária até que se dê o efeito preclusivo da decisão do processo administrativo. Acena o STF alterar seu posicionamento quanto à interpretação da teoria de independência de instâncias, ao que parece, atendendo à tese defendida neste artigo, em julgamento de *habeas corpus*, que motivou, inclusive, a suspensão do julgamento da ADIn nº 1.571-UF.<sup>86</sup>

Tomando-se como válida a função garantidora do tipo penal, que assegura ao cidadão a prática de tudo aquilo que a lei não veda, de modo a preservar a liberdade diante do arbítrio do Estado, é absurdo imaginar ação penal com tipo incompleto, sem núcleo. A segurança jurídica deve impor-se, nesse sentido, frente ao Estado-juiz, Estado-administração e Estado-legislador.<sup>87</sup>

*De lege ferenda*, para atender aqueles que defendem a tese da independência de instâncias como instrumento de pressão fiscal para o contribuinte faltoso pagar o tributo antes da denúncia, podem ser feitas algumas sugestões alternativas: a) estabelecer, na lei penal, aumento de pena para os casos de litigância de má-fé no

<sup>82</sup> Lei Complementar Estadual nº 939/2003, que institui o código de direito, garantias e obrigações do contribuinte no Estado de São Paulo.

<sup>83</sup> TRF 3ª Região, HC nº 96.03.060711-8, *DJU* 9.10.1996 (conferir no original).

<sup>84</sup> TRF 5ª Região, Apelação Criminal 1.728/PE, Rel.: Araken Mariz, *DJU* 24.9.1999.

<sup>85</sup> MACHADO, Hugo de Brito. "Prévio Esgotamento da Via Administrativa e Ação Penal nos Crimes contra a Ordem Tributária", *Revista Brasileira de Ciências Criminais* nº 15, São Paulo, pp. 231/239.

<sup>86</sup> *Informativo do STF* nº 286, de 23.10.2002, voto do Min. Sepúlveda Pertence, acompanhado do voto do Min. Gilmar Mendes, no HC nº 81.611/DF.

<sup>87</sup> MORAES, Maurício Zanoide de. *O Problema da...*, ob. cit., p. 188. Acrescente-se a garantia sugerida, por oportuno e diante das investidas de independência, também ao "Estado-Ministério Público".

processo administrativo fiscal; b) relevar o caráter prejudicial do lançamento fiscal nos casos de falta de retenção na fonte (apropriação indébita); c) conferir caráter incidental ao processo administrativo, no curso de ação ou inquérito penal, com efeito suspensivo; d) postergar a contagem da prescrição penal nos crimes contra a ordem tributária, que somente começaria a correr no momento em que o processo administrativo seja concluído.