INSTITUTO ENSINAR BRASIL

FACULDADE DOCTUM DE VITÓRIA - DOCTUM

CURSO DE DIREITO

# LUCIANA MARIA MARIM

DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: A FALTA DE FISCALIZAÇÃO E A MOROSIDADE NO CUMPRIMENTO DAS PENALIDADES

VITÓRIA

2019

LUCIANA MARIA MARIM

DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: A FALTA DE FISCALIZAÇÃO E A MOROSIDADE NO CUMPRIMENTO DAS PENALIDADES

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Direito da Faculdade Doctum de Vitória, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

Orientador: Prof. MS. Paulo Sergio Rizzo

VITÓRIA 2019

DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: A FALTA DE FISCALIZAÇÃO E A MOROSIDADE NO CUMPRIMENTO DAS PENALIDADES

*Luciana Maria Marim[[1]](#footnote-1)*

*Prof. Orientadora de Conteúdo e Metodologia: Marianne Rios de Souza Martins[[2]](#footnote-2)*

*Prof. Orientador de Conteúdo jurídico: Paulo Sergio Rizzo[[3]](#footnote-3)*

**RESUMO**

O presente trabalho visa responder ao seguinte questionamento: Nos crimes contra a ordem tributária falta fiscalização dos entes públicos trazendo como conseqüência a morosidade no cumprimento das obrigações principal e acessória culminando na falta de cumprimento das penalidades prevista em lei? O artigo faz um comparativo do processo administrativo tributário e sua morosidade, passando pelo fato de que depois de julgado em sede administrativa, poderá ainda, o contribuinte utilizar se da via judicial, em respeito ao devido processo legal, demonstrando a morosidade para efetivação do pagamento do crédito tributário, bem como a isenção de qualquer penalidade no âmbito do Direito Penal, caso haja o pagamento do crédito tributário, oportunizando ao contribuinte inadimplente apenas o pagamento do credito tributário sem nenhuma conseqüência no âmbito penal. Utilizando-se de legislações e bibliografias sobre o tema verifica-se, que em relação aos crimes contra a ordem tributária, não vem sendo obedecido os princípios constitucionais. É imprescindível considerar que ocorrido o lançamento definitivo do credito tributário este é um crime contra a ordem tributária, e que a morosidade ou isenção deste, fere frontalmente a legalidade do Direito Penal, previsto no texto Constitucional de 1988.

**Palavras-chave:** Crédito Tributário; Tipos de Lançamentos; Processo Administrativo; Princípio do Devido Processo Legal; Legalidade estrita; Sanção penal.

**ABSTRACT**

The present paper aims to respond to the following question: In crimes against the tax order lack inspection of public entities bringing as a consequence the delays in the fulfillment of the main and ancillary obligations culminating in the failure to comply with the penalties provided by law? The article makes a comparative of the administrative tax process and its delays, passing through the fact that after being judged in administrative headquarters, the taxpayer may still use the judicial process, respecting the due process of law, demonstrating the delinquency to effect payment of the tax credit, as well as the exemption of any penalty in the scope of the Criminal Law, if

there is the payment of the tax credit, giving the defaulting taxpayer only the payment of the tax credit with no consequence in the criminal scope. Using legislation and bibliographies on the subject, it is verified that in relation to crimes against the tax order, the constitutional principles have not been obeyed. It is imperative to consider that the definitive release of the tax credit occurred, this is a crime against the tax order, and that delays or exemption from it, frontally violates the legality of Criminal Law, provided for in the 1988 Constitutional text.

**Keywords:** Tax Credit; Types of Postings; Administrative Process; Principle of Due Process of Law; Strict legality; Criminal penalty.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo uma análise do comportamento dos contribuintes que cometem Crimes Contra a Ordem Tributária que tem na Morosidade do Processo na Esfera Administrativa a certeza da impunidade no Processo Penal, ou seja, o não cumprimento das Penalidades.

O tema escolhido para o artigo envolve um assunto de bastante relevância jurídica, uma vez que trata do não cumprimento de um Princípio Constitucional tendo impactos nas esferas: Federal, Estadual e Municipal. O cerne da pesquisa nada mais é do que a averiguação da possibilidade de cumprimento com maior eficácia e celeridade ao processo contra a Ordem Tributária. Para tanto, serão analisadas decisões jurisprudenciais e posições doutrinárias, além de casos concretos de repercussão nacional.

O assunto tratado apresenta grande divergência entre os doutrinadores do Direito em virtude de previsão legal de impedimento da instalação a esfera processual penal, enquanto não terminado o processo administrativo. A princípio, o legislador pretendeu penalizar a conduta trazendo o rito ordinário, porém, tal procedimento processual penal fica impedido do cumprimento uma vez que não se findo o processo administrativo, trazendo ao processo uma morosidade sem a aplicação da punição da condução quase ineficiente ao fim, traz a sociedade um “sabor que o crime compensa”.

Nesta contextualização o que se pretende demonstrar é necessidade de criar uma celeridade aos crimes contra a ordem tributária, pois a necessidade de garantias fundamentais determinadas na Constituição Federal só pode ser efetivada com a arrecadação dos tributos e, portanto, faz-se necessário a criação de mecanismos através do devido processo legal da efetivação dos direitos oriundos das receitas tributárias.

Nos crimes contra a ordem tributária falta fiscalização dos entes públicos trazendo como conseqüência a morosidade no cumprimento das obrigações principal e acessória culminando na falta de cumprimento das penalidades prevista em lei?

Deve-se deixar claro, entretanto, que, em nenhum momento, a pesquisadora coloca-se contrária à interposição do devido processo legal, visto que tal posicionamento iria ferir garantias constitucionais, mas, tão-somente, quer demonstrar que tal morosidade no rito processual penal desconstrói a satisfação de justa punição para os executores e demonstrar a sociedade que o crime compensa devido à falta de celeridade no processo penal.

A fim de se atingir os objetivos desse projeto utilizar-se-á a pesquisa teórico-dogmática, tendo em vista que serão abordados conceitos doutrinários em confronto a Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal, para equacionar o problema apresentado na tentativa de criar uma solução para o conflito.

Os setores de conhecimento abrangidos pela presente pesquisa apresentam caráter transdisciplinar, com incidência de investigações contidas entre searas distintas da Ciência do Direito, tais como o Direito Processual Tributário, Direito Processual Penal e o Direito Constitucional. No campo do Direito Processual Tributário, destaca-se o enfoque do processo administrativo, para a apuração do crédito tributário e a sua falta de celeridade. Quanto ao Direito Processual Penal e só será aplicado quando culminado com a finalizar e a constituição do lançamento do credito tributário. Quanto à incidência do Direito Constitucional, destaca-se a referência à garantia fundamental pautada pelo princípio do devido processo legal.

O artigo está dividido em três capítulos, sendo o primeiro intitulado " Dos Crimes Contra a Ordem Tributária ", no qual são abordadas as a definição de crime tributário e os tipos de lançamentos tributários. O segundo capítulo aborda o Recurso Administrativo Fiscal e quais são os critérios informadores do Processo Administrativo Fiscal como também as técnicas de controle utilizadas nas decisões dos recursos administrativos e os recursos cabíveis. O terceiro e último capítulo tem como enfoque um comparativo entre Ineficiência da Fiscalização *versus* a Necessidade do Processo Penal, entendimento da Súmula Vinculante n 24 e ainda a falta de celeridade no processo administrativo de forma a demonstrar se o texto constitucional está de acordo com o que está sendo praticado.

**1 DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

Inicialmente, é inquestionável a necessidade de esclarece que decorre da arrecadação dos tributos é sustentação do Estado, ou seja, o Estado através do Fisco aufere receita sobre o privado. E desta arrecadação originaram-se a garantia do desenvolvimento nacional, de busca sociedade livre, justa e solidária.

Dentro deste contexto a busca do profissional contabilista, em sua vida profissional esclarecer ao contribuinte da necessidade de buscar na legislação fiscal o eixo para atentar o seu negócio, ocorre que da cultura do contribuinte brasileiro e pautada no famoso jeitinho, que após o cometimento do crime tributário, e fiscalizado é notificado para pagamento ou se quiser procurar a repartição pública para esclarecimentos através de recursos administrativos.

No embate entre fisco *versus* contribuinte nascem sempre de uma conduta descrita no artigo 1° da Lei 8.1370/1990, e dentre elas, podemos dar destaque maior aos pela falta de emissão de documentos fiscais, mais propriamente dizendo da emissão de nota fiscais na comercialização de produtos ou mesmo na prestação de serviços – omissão de receita.

Seguindo este raciocínio temos as declarações que são confeccionadas com base em informações prestadas pelos contabilistas, mas que diante da omissão de informações por parte do contribuinte são declaradas de forma inexatas ou incompletas, observa–se ao longo de nossa jornada que este processo não salva ninguém, muito pelo contrário, são reiterados mudando apenas os endereços e os estabelecimentos.

* 1. DA DEFINIÇÃO DO CRIME TRIBUTÁRIO

Para o início da nossa discussão é necessário entendimento sobre a conceituação de crime que de modo geral é um ato ou uma conduta proibida por lei praticada por uma ou mais pessoas, a doutrina neste sentido e bem pacificada e assim tem se utilizado de três aspectos para conceituar crime.

Capez, vem escrevendo sobre esta matéria, e nos ensina, *in verbis*:

Aspecto material:é aquele que busca esclarecer a essência do conceito, isto é, o porquê de determinado fato ser considerado criminoso e outro não.Sob esse enfoque, crime pode ser definido como todo fato humano que, propositado ou descuidadamente, lesa ou expõe a perigo bens jurídicos considerados fundamentais para a existência da coletividade e da paz social. Aspecto Formal:o conceito de crime resulta da mera subsunção da conduta a o tipo legal e, portanto, considera-se infração penal tudo aquilo que o legislador descrever como tal, pouco importando o seu conteúdo. Aspecto analítico: é aquele que busca, sob um prisma jurídico, estabelecer os elementos estruturais do crime. A finalidade deste enfoque é propiciar a correta e mais justa decisão sobre a infração penal e seu autor fazendo com que o julgador ou interprete desenvolva o seu raciocínio em etapas.Sob esse ângulo, crime é todo fato típico e ilícito (2012,p.134).

Desse modo podemos entender que segundo esses aspectos descritos acima e que a conduta humana que retira a paz social ou lesão ou ainda expõem a perigo bens jurídicos crime material.Já no crime formal estamos diante de uma conduta humana que contraia o ordenamento jurídico. E por fim o crime analítico tem em seu escopo um estudo detalhado seguro e racional da conduta humana.

No caso dos crimes tributários estes atos ou condutas estão descritas nos incisos de I a IV,artigo 1° na Lei 8.137/1990, e sendo e necessário primeiramente conhecer o texto legal, *in verbis*:

Art. 1.° 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 – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato (BRASIL, 1990).

No que tange aos crimes tributários temos no *caput* do artigo um crime material, pois a conduta neste momento é estabelecida quando a lei determina como resultado a efetiva supressão ou mesmo a redução do tributo devido, com o acréscimo de fraude.

As condutas praticadas dizem respeito tanto a obrigação principal, que certamente fará nascer uma obrigação acessória- lavratura do auto de infração.

Entendendo os seus quatros incisos, sucessivamente, no primeiro encontramos as ações: omitir – crime omissivo e prestar- crime comissivo. São condutas cometidas quando nos lançamentos por declaração, onde o contribuinte ou um terceiro faz a declaração, ou seja, efetua o preenchimento de um formulário, da forma que melhor lhe prover, entretanto ao fisco cabe o dever de fiscalizar, sendo o contribuinte notificado, caso identificado alguma inconsistência ou mesmo o recolhimento de um tributo pago ou lançado a menor.

Não pode deixar de mostrar a semelhança com o crime de falsidade ideológica descrito no Código Penal, o que a lei de crimes contra a ordem tributária foi demonstrar que a conduta típica de omitir e/ou prestar falsas informações, ou seja,faltar com verdade dos fatos geradores é um ato ilícito e devendo ser penalizado.

No inciso segundo, o legislador reportar-se a lei fiscal competente quando tratados os documentos fiscais, livros contábeis e fiscais, notando neste momento que a palavra “qualquer “ tem no seu contexto criação de artifício para iludir ao fisco criando o tão famoso caixa dois, ou mesmo uma contabilidade paralela.

No inciso terceiro tem o direcionamento aos documentos fiscais- crime de falsidade material, vale ressaltar que o documento fiscal (nota fiscal eletrônica ou fatura, nota fiscal de serviços, ou ainda o recibo) é a forma licita para proceder compra de mercadoria ou serviços e ainda o pagamento de alugueis para com este ser efetuada apuração do tributo.

Por último, o inciso quarto que nos últimos anos foi muito utilizado no país a emissão de documentos fiscais, principalmente notas fiscais de serviços – como de consultoria e assessoria, prestação de serviços gráficos entre outros ou sem a efetiva prestação de serviço ou mesmo notas fiscais superfaturadas com mercadorias sem a menor relação com a forma licitada.

Diante dos quadros descritos nota-se que o legislador foi bastante objetivo quanto ao crime cometido, sendo a conduta humana descrita na norma traz contrariedade ao ordenamento jurídico, gerando a ilicitude o que como conseqüência a punibilidade.

Fabrinni e Mirabette conceituam que seria punibilidade, *in verbis*:

A prática de um fato definido na lei como crime traz consigo a punibilidade, isto é, a aplicabilidade da pena que lhe é cominada em abstrato na norma penal. Não é a punibilidade elemento ou requisito do crime, mas sua conseqüência jurídica, devendo ser aplicada a sanção quando verificar que houve o crime e a conduta do agente for culpável. Com a pratica do crime, o direito de punir do Estado, que era abstrato, torna-se concreto, surgindo a punibilidade, que é a possibilidade jurídica do impor a sanção. (2007,p.239)

A doutrina trata a punibilidade como uma conseqüência jurídica pelo cometimento do crime, tendo o Estado o dever de punir, pois no momento do descumprimento da norma legal deixa o estado abstrato passando para o caso concreto trazendo a imposição da sanção.

1.2 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

O lançamento tributário tem seu nascimento com um auto de infração, oriundo da uma fiscalização ou de fonte dos lançamentos tributários oriundo da fiscalização das declarações prestadas pelos contribuintes.

Este lançamento tributário é de competência privativa da autoridade administrativa e seu lançamento é vinculado e obrigatório conforme estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 142, estabelece *in verbis:*

Art.142-Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tente 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. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (BRASIL, 1966).

Seguindo entendimento que o lançamento tributário, competência privativamente da autoridade administrativa, e ocorrendo com a identificação do sujeito passivo, todo ver que verificado a ocorrência do fato gerador, que por sua vez determinará: a matéria tributável, sua base de cálculo, valor do tributo devido. Para a contextualização, da constituição do lançamento tributário, como a autoridade administrativa tributária identifica o surgimento faz-se necessário compreensão dos tipos de modalidades lançamentos.

O primeiro lançamento por ofício, que está descrito no Código Tributário Nacional e estabelecido no artigo 149, *in verbis:*

 Art. 149 :“O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:I - quando a lei assim o determine;II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública (BRASIL, 1966).

O lançamento de oficio não tem qualquer participação do contribuinte, é realizado pelo fisco, tendo um rol taxativo, pois certo a lei determinando quando e como deve ser efetuado são exemplos típicos deste tipo de lançamento: IPTU, IPVA e auto de infração.

Já o lançamento por homologação e tratado no Código Tributário Nacional no artigo 150, *in verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.   § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.   § 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.   § 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação. § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (BRASIL, 1966).

O legislador no lançamento por homologação determinando o pagamento antecipado do tributo, atribuindo este recolhimento ao contribuinte ou responsável, descrevendo na norma não haver necessidade de exame prévio do fisco, sendo homologado quando a autoridade administrativa toma conhecimento.

Neste sentido, esta homologação terá a efetivação duas formas:

a) Homologação de forma tácita ocorre no prazo de cinco anos contados a partir do fato gerador, ou seja, a autoridade fiscal não manifestando sobre o pagamento será estabelecido o entendimento que o pagamento foi realizado corretamente.

b) Homologação expressa e efetivada pronunciamento sobre o pagamento do credito tributário feito pelo fisco por iniciativa própria.

As duas situações consumado o prazo prescricional estará extinto o credito tributário.

Para finalizar as modalidades de lançamento, temos o lançamento por declaração **tratado no artigo 147 do Código Tributário Nacional, dispõe *in verbis*:**

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela ( BRASIL,1966).

O lançamento por declaração ou misto, é efetuado tendo como base na declaração do contribuinte ou um terceiro, efetuando dever de entrega da declaração. No conteúdo de sua declaração está estabelecido o credito tributário que o contribuinte expõe como verídico.

E expresso no *caput* do artigo acima citado que a declaração tão apenas informativa devendo a autoridade fiscal executar a apreciação dependendo do grau de complexidade de caso concreto.

Em face de apuração da veracidade da declaração do lançamento por homologação, a autoridade fiscal poderá determinar a satisfação com as informações geradas e o uma vez pago, gerando a extinção do crédito tributário.

Inquestionável o contribuinte poderá cometer um equívoco ou erro e sem a necessidade de impugnação, ou mesmo de ser notificado proceder a retratação – o que chamado de denuncia espontânea.

De forma, caso a autoridade fiscal encontre inconsistência nas informações prestadas notificará o contribuinte para em prazo determinado traga a elucidação dos questionamentos registrados na notificação, deste recebimento nascerá o recurso administrativo fiscal.

**2. DO RECURSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

O recurso administrativo fiscal tem seu fundamento no artigo 5°, inciso LIV e LVda Constituição Federal em vigência, antes de iniciar um processo judicial ou mesmo ação fiscal e dado ao contribuinte a oportunidade de contraditar um lançamento fiscal. Como dispõe o texto constitucional, *in verbis*:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; LV - 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 (BRASIL, 1988).

O texto constitucional vem assegurar o devido processo legal, bem como, contraditória e a ampla defesa seja na esfera administrativa, seja na esfera judicial.

Na prática, tem faltado boa vontade, para eficácia do cumprimento da lei e a efetiva cobrança do credito tributário, pois ao preservar a dignidade do devedor que buscando defender se na esfera administrativa, juntamente, com a morosidade que apuração estes mesmos processos caímos na descrença do cumprimento da lei.

2.1 OS CRITÉRIOS INFORMADORES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Segundo ensinamento de Ricardo J. Ferreira, o “Processo administrativo-tributário é o conjunto de atos necessários à solução, na instância administrativa, de questões relativas à aplicação ou interpretação da legislação tributária.”

Percebe-se que o processo administrativo tributário, também denominado de ação fiscal, ou processo administrativo fiscal, caracteriza-se pelo conjunto de atos interligados, vinculados, sendo assim, autoridade fiscal tem por obrigação agir estritamente em conformidade com texto normativo. O processo administrativo fiscal terá seu início basicamente com dois momentos distintos.

O primeiro momento surge com a lavratura do auto de infração, ocorrendo quando a autoridade fiscal constata através de uma fiscalização, que a hipótese de incidência descrita na norma legal foi realizada, entretanto o sujeito passivo não realizou da forma correta descrita pelo legislador.

Já o segundo momento será realizado quando a autoridade fiscal realizando o procedimento de conferência das declarações realizadas pelo contribuinte, e/ou por responsável, ou ainda por terceiro, observa uma inconsistência na veracidade dos documentos. O contribuinte receberá no seu domicilio tributário uma notificação do lançamento constituído definitivamente o credito tributário.

No prazo de trinta dias o contribuinte uma vez notificado poderá realizar sua impugnação, ou seja, sua defesa na esfera administrativa.

Porém, o que aqui se discute não é a possibilidade do ajuizamento da Ação Penal mas, sim, mais exatamente a utilização de maior celeridade e efetividade ao cumprimento do na esfera administrativa, no que tange aos crimes contra a ordem tributária e por fim uma tratativa de faz cumprir maiores ações de fiscalização e educação fiscal no sentido de mostrar a população brasileira que o crime será punido com eficiência.

Ao mesmo tempo, a celeridade que se pretende buscar no processo administrativo e para que seja levado ao âmbito da esfera criminal o contribuinte que comete as condutas e ou delitos, trazendo ao cidadão a certeza e que com o rito processual vai ter cumprimento, cuidando desta forma da segurança processual e da eficácia do cumprimento do devido processo legal.

Outro ponto importante é, caso efetuado a lavratura do auto de infração, existirá a possibilidade na esfera administrativa de impugnação no processo administrativo e fato e princípio constitucional, o contraditório e ampla defesa como também o devido processo legal.

 Denílson Feitosa leciona que:

O drama e a tragédia da persecução criminal transcorrem cotidianamente num cenário formado por duas forças diretivas que colidem tensamente, acarretando a contrariedade fundamental da persecução criminal: quanto mais intensamente se procura demonstrar a existência do fato delituoso e sua autoria( principio instrumental punitivo), mais se distancia da garantia dos direitos fundamentais, e quanto mais intensamente se garantem os direitos fundamentais( principio instrumental garantista), mais difícil se torna a coleta e a produção de provas que poderão demonstrar a existência do fato delituoso e sua autoria ( 2010, p. 48).

Sempre buscando a garantia dos direitos constitucionais, se o legislador buscava uma abrangência na legitimação da garantia do credito tributário, o contribuinte tem por quase certo que o recurso administrativo fiscal e a melhor tratativa para protelar a discussão judicial.

2.2 AS TÉCNICAS DE CONTROLE DAS DECISÕES NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO E OS RECURSOS CABÍVEIS

Primeiramente é preciso entender a dinâmica do recurso na esfera administrativa tributário, iniciado com a notificação do lançamento, nos dois momentos constituídos requisitos necessários para sua validade, sob pena de nulidade do ato pela não observância das determinações descritas na lei, dentre eles prazo para resposta, ou seja, prazo para impugnação.

Em relação ao prazo para o sujeito passivo impugnar, Ricardo Lobo Torres (1999), explica que no prazo de 30 dias o contribuinte poderá impugnar o auto de infração ou o lançamento notificado, instaurando assim o processo administrativo tributário, no rito contencioso, nesse tempo serão realizadas as perícias e as provas necessárias para o contraditório e a ampla defesa.

Com análise do documento emitido pelo fisco e o momento de o contribuinte dizer vou efetuar o pagamento, ocorrendo assim extinção do crédito tributário.

Entretanto se o contribuinte discorda do auto de infração ou da notificação do lançamento, deverá no prazo de 30 dias contesta tal ato.

Para efetuar suas alegações, ou melhor, contraditar todo o ato praticado pelo agente público fiscal na sapiência de ter que descrever e demonstrar a ilicitude de tal ato administrativo.

Tratando o tema, de James Marins:

A mera bilateralidade do procedimento não é suficiente para caracterizá-lo como processo. Pode haver participação do contribuinte na atividade formalizadora do tributo e isso se dá, por exemplo, quando este junta documentos contábeis que lhe foram solicitados ou quando comparece ao procedimento para esclarecer esta ou aquela conduta ou procedimento fiscal que tenha adotado na sua atividade privada. Até esse ponto não se fala em litigiosidade ou em conflito de interesse, até porque o Estado ainda não formalizou sua pretensão tributária. Há mero procedimento que apenas se encaminha para a formalização de determinada obrigação tributária (ato de lançamento). Após essa etapa, que se pode mostrar mais ou menos complexa, praticado o ato de lançamento e, portanto, formalizada a pretensão fiscal do Estado, abre-se ao contribuinte a oportunidade de insurgência, momento em que, no prazo legalmente fixado, pode manifestar seu inconformismo com o ato exacional oferecendo sua impugnação, que é o ato formal do contribuinte em que este resiste administrativamente à pretensão tributária do fisco. A partir daí instaura-se verdadeiro processo informado por seus peculiares princípios (que são desdobramentos do due processo flaw) e delimita-se o instante, o momento em que se dá a alomorfia procedimento processo modificando a natureza jurídica do atuar administrativo (2001, p.162).

Da contestação recepcionada pelo fisco em qualquer âmbito seja federal, estadual ou municipal, deverá contar com documentos que comprovem e esclareçam que auto de infração ou mesmo a notificação do lançamento é improcedente, ficando demonstrado ao fisco que seu ato e ilegítimo.

Encaminhado ao responsável competente seja o Delegado da Receita Federal do Brasil, ao mesmo ao Chefe /Agente Fiscal de Rendas no certame estadual, ou na demanda contra município ao e necessário a consulta ao decreto municipal que instituiu determinado tributo, e o mesmo conterá a quem deverá ser anunciada determinada impugnação.

Aos órgãos julgadores caberá a análise da demanda, bem como julgamento da presente lide. Julgado improcedente o pedido do contribuinte este poderá, caso seja conveniente, recorrer do julgamento dos levando para a segunda instância. Evidenciado que a decisão em primeira instância e monocrática, ao passo que a de segunda instância será julgada pelo colegiado.

Outro fator interessante que vale ressaltar, será a oportunidade ao contribuinte de não satisfeito com o resultado administrativo de seu recurso procurar a via judicial. Já o fisco tem neste julgamento de recurso administrativo um efeito vinculante, sendo assim tornar se essencial que sejam cumpridos os requisitos legais tanto para formação do auto de infração, bem como a notificação do lançamento, no caso de dúvida ou vicio formal o julgamento será para o contribuinte.

**3. INEFICIÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO X NECESSIDADE DO PROCESSO PENAL**

Na busca constante de uma solução para a morosidade do processo administrativo tributário e na constante insatisfação da população brasileira que necessita de ver o Estado efetivar o Dever de Punir.

A ausência da ação fiscalizadora por parte do Estado e a morosidade dos processos administrativos, causam autorização ao não cumprimento da Lei Tributária uma vez que a morosidade no âmbito do processo administrativo, é o impedimento para o início do cumprimento do processual penal, outrora ainda nos deparamos, com a famosa “anistia” causando certo conforto e a certeza da impunidade.

Assim sendo, e usando a explicação de Maria do Socorro Carvalho Brito (2003), o nascimento de uma obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, não efetuado o pagamento que espontaneamente pelo contribuinte, ou por aquelas pessoas a quem a lei transfere ou incumbe essas obrigações, pode ser exigido pelo Fisco o pagamento do tributo ou a penalidade pecuniária decorrente, mediante o seu lançamento, o que poderá dar ensejo a um conflito e nascimento do processo administrativo.

Com o lançamento fiscal constituído, o contribuinte ou responsável e notificado pelo fisco para efetuar o pagamento ou mesmo no prazo de 30 dias normalmente, contestar a demanda fiscal através do recurso administrativo fiscal. E neste ponto temos o verdadeiro gargalo para efetivação das condutas ilícitas trazidas pelo não cumprimento do artigo 1° da Lei 8.137/1990 que traz como conseqüência uma morosidade na arrecadação tributária de onde e fomentada a maioria das políticas públicas para a população brasileira.

Assim, a utilização de meios de impugnação no âmbito administrativo, traz postergação do cumprimento da penalidade, tendo como amparo princípios constitucionais: do contraditório e da ampla defesa, bem como o devido processo legal.

Mas o anseio da sociedade brasileiro e ver a celeridade no processo e o cumprimento da norma processual penal, o que hoje mais impede este cumprimento e o fator morosidade processual administrativo verso prazos recursais é um dos fatores que impedem que a resposta judicial, culminando na indignação social com as votações das casas legislativas em leis que beneficiamos contribuintes infratores, com redução de multas e juros, e parcelamento para pagamentos de infrações a qualquer momento.

Ora lembrando que a Constituição Federal em vigência em seu artigo 5 ° inciso LIV determina que seja dada a parte contrária o devido processo legal sendo assim descrito “Ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal (BRASIL, 1988).”

A utilização do Princípio da Celeridade no Processo Administrativo e no Processo Tributário merece ser analisada de forma mais aprofundada a fim de se verificar a conformidade entre a previsão legal, disposta na Lei nº 8.1370/1990 e o cumprimento da penalidade. Ademais e salientar sempre lembrar que o objetivo é o cumprimento da obrigação tributária principal que será extinta com o pagamento do imposto, ficando claro que o objetivo é a arrecadação do tributo.

3.1 O ENTENDIMENTO DA SÙMULA VINCULANTE Nº 24 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Desta forma o recurso administrativo tributário, onde o contribuinte mesmo quando todas as situações demonstradas no curso do processo são desfavoráveis ao êxito da derrubada do auto de infração ou mesmo da notificação do lançamento, é dado ao contribuinte a oportunidade de contraditar, resguardando o devido processo legal, ainda, o contraditório e ampla defesa ao acusado.

Também nota-se que muitas vezes de toda sorte lançada alguns contribuintes tem sido notificados com fatos geradores prescritos o que torna uma grande dor de cabeça para fazer com que o fisco entenda que não existe conduta ilícita ou mesmo se houve, este perdeu a oportunidade de manifestar-se antes do prazo prescricional.

Ainda lembra-se que o lançamento definitivo, ou seja, a constituição do crédito tributário em definitiva, e lenta no processo administrativo, uma vez identificado total desleixo ou mesmo falta de conhecimento de uma cobrança efetiva e eficaz por parte do fisco.

3.2 A FALTA DE MÃO DE OBRA PARA CELERIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO

O Supremo Tribunal Federal no âmbito de sua competência, que tem como escopo constitucional a tutela da Constituição Federal, interpretou o artigo 1 ° Lei 8.137 /1990 como para defender onde: “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” *o*  que se posicionou no sentido de que não cabe, portanto a instauração de Ação Penal, antes proferidas no âmbito administrativa efetiva conclusão do devido processo legal, ou seja, a produção da prova material, visto que o procedimento administrativo e o condutor exclusivo para a celeridade processual.

Entendendo o Supremo Tribunal Federal, no referido julgamento, que negar a possibilidade de impetração de Ação Penal fere os princípios e garantias constitucionais. Eis a do referido Precedente Representativo:

Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal ([ADI 1.571 MC](http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347135)), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da [Lei 8.137/1990](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm) — 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. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia ([Lei 9.249/1995](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm#art34), 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. ([HC 81.611](http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807), rel. min. **Sepúlveda Pertence,** P, j. 10-12-2003, DJ de 13-5-2005*).*

Em que pese à decisão do Supremo Tribunal Federal referir-se exclusivamente aos crimes previstos no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo, é perfeitamente cabível a utilização, conforme expressa previsão da lei que instituiu, entretanto, e o segundo questionamento que se faz lançar a controvérsia, morosidade no cumprimento das penalidades, contribuem para a impunidade, seja na esfera administrativa ou na esfera penal.

Segundo definição de Odete Medauar, *apud* Carlos Eduardo Faraco Braga,

O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las. (p. 189, 2005.)

Neste sentido o Supremo Tribunal Federal reconheceu a necessidade de garantir ao sujeito passivo o direito de contraditar como também não ter seu direito limitado antes que sejam produzidas todas as provas licitas ao processo.

Interessante é a definição dada por Sergio Ferraz e Adilson Abreu Dallari:

Em oposição ao princípio da verdade formal, inerente aos processos judiciais, no processo administrativo se impõe o princípio da verdade material. O significado deste princípio pode ser compreendido por comparação: no processo judicial normalmente se tem entendido que aquilo que não consta nos autos não pode ser considerado pelo juiz, cuja decisão fica adstrita às provas produzidas nos autos; no processo administrativo o julgador deve sempre buscar a verdade, ainda que, para isso, tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados (2001, p.38).

O contribuinte tem como vantagem a aplicação do princípio da verdade material, no qual qualquer elemento de prova deve ser levado em conta pelo órgão decisório, ou seja, devem buscar sempre a verdade ainda que este busque de outros elementos para fazer valer a verdade aos autos pelos interessados.

Trata-se de uma peculiaridade que não existe na “justiça comum”, pois apenas as provas apresentadas nos autos em momentos oportunos, nos moldes legais, é que podem ser objeto de apreciação pelo julgador da demanda.

3.3 SUGESTÕES A RESPEITO DO PROBLEMA APRESENTADO

Quando o Supremo Tribunal Federal faz seu pronunciamento através de uma Súmula Vinculante como esta do referido trabalho, vem deixar claro o fundamento que dará o verdadeiro sentido a sua interpretação, onde o seu eixo axial será um artigo ou mais do texto constitucional.

No caso da Súmula Vinculante n 24 onde os crimes cometidos são de ordem tributária, portanto, diretamente ligado ao bem estar da população, ou seja, a efetivação de políticas públicas ficando claro que aqui o interesse mais é tão somente a arrecadação do tributo.

Ora, nota-se que os órgãos de fiscalização seja da União, dos Estados ou mesmo dos Municípios vem sofrendo um sucateamento e trazendo como prejuízo uma política de fiscalização e arrecadação tributária exaurida de falhas humanas: a primeira a falta de fiscalização e a segunda a falta de criação de processo para dar andamento aos processos administrativos tributários e assim poder elucidar o caso concreto e efetiva a medida cabível.

Se legalmente, conforme descreve o Código Tributário Nacional, é preciso o lançamento definitivo do crédito tributário, ainda o seu não pagamento e ou parcelamento,para que seja efetuada a inscrição em dívida ativa, para que finalmente seja iniciada a cobrança através de um processo de execução fiscal, notamos que assim o decurso do tempo e ultrapassado alguns exercícios fiscais.

Ficando nítido que o legislador foi suave e tolerante demais uma vez que todo credito tributário tem como finalidade assegurar o artigo 3 º da Constituição Federal *in verbis:*

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;II - garantir o desenvolvimento nacional;III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.(BRASIL,1988)

E o fundamento constitucional para a cobrança e arrecadação dos tributos são acima descritos são fundamentais para construção de uma sociedade livre, justa e solidaria e traga a garantia do desenvolvimento nacional e o dever do Estado em manter os serviços e assim trabalhar para erradicação da pobreza e da marginalização, através da implantação de políticas públicas, culminando na diminuição das diferenças sócias, não é possível abrandar a fiscalização do tributo origem do êxito dos objetivos fundamentais constitucionais.

**CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Por todo o desenvolvimento e estudo desempenhado no trabalho de anos que veio com a consumação deste trabalho verifica-se a que nos crimes contra a ordem tributária, temos no processo administrativo tributário a ferramenta que foi criada pelo legislador com a finalidade de redimir erros ou faltas de penas monta, mas que na realidade e perfeitamente reavaliada pelo pequeno contribuinte e imediatamente sanada.

Entretanto um artifício ardiloso na mão daqueles que buscam o fazer errado sempre com a certeza da impunidade ou mesmo da morosidade do processo administrativa tributária e ainda se este não logra êxito, não haverá problema algum em buscar as vias judiciais.

Enquanto isso a exigibilidade do credito tributário estará suspensa e de forma pratica não haverá arrecadação, por conseqüência não haverá recursos para os objetivos fundamentais constitucionais.

O que fundamento esta ferramenta é a morosidade da apuração no processo administrativo tributário o crime contra a ordem tributária necessita para sua efetivação da constituição em definitivo do credito tributário, sem o qual ainda não teremos materialidade primordial para penalização. De toda sorte quando o contribuinte ajusta ou demonstram que o lançamento é indevido ou o auto de infração é anulável ainda terá o descontentamento de aguardar anos para que seja efetivado fato que criou tal recurso administrativo tributário.

Sendo assim é fundamental, e de prima importância trazer soluções para erradicar os problemas, ou melhor, os crimes praticados de cunho tributário uma vez sendo até retórico que este fará o êxito quando os fiscalizadores usarem de processos informatizados mais elaborados cruzando informações de origem e aplicação dos recursos.

Outro ponto que deverá ser levado em conta não e a mudança na lei mais sim o como interpretá-la a luz do princípio fundamental constitucional da dignidade da pessoa humana.

Se por um lado a finalidade do direito tributário é tão somente arrecadar trazendo à multa a opção da punibilidade tornam brandas e solidárias para que os contribuintes criminosos, continuem praticando seus atos ilícitos.

E sempre triste a análise verificada que tributo não paga é a continuidade da não realização de políticas públicas, que sem recursos não terão andamento e por conseqüência desencadeamento numa falta de geração e renda, uma falta de responsabilidade do agente.

Se o objetivo do Estado é tributar o privado para que desta renda auferida busque a realização do desenvolvimento sócio econômico e geração da diminuição das desigualdades sociais, e fato que o desleixo com a arrecadação, digo falta de fiscalização, em conjunto com a morosidade para apuração e constituição definitiva credito tributário através do lançamento.

Conclui-se pela a necessidade da aplicação de regras penais mais severas, uma vez que, todo crime contra ordem tributária, fere frontalmente a dignidade da pessoa humana, e que a lentidão no recebimento da multa não satisfaz o ente fiscal, criando a celeuma da impunidade certa.

**REFERÊNCIAS**

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil.* Brasília-DF: Senado Federal, 1988. Disponível em. ˂<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> ˃. Acesso em: 11 jun. 2019

BRASIL. Lei 5.172, de 25.10.1966 – *Código Tributário Nacional.* Disponível em. ˂<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> ˃. Acesso em: 11 jun. 2019.

BRASIL. Lei nº 8.137,de27 de dezembro de 1990. *Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências*.*Diário Oficial da União,* Brasília, 27 dez. 1990. Disponível em. ˂http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/LEIS/L8137.htm˃. Acesso em: 10 jun. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante nº 24.* Disponível em. <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>> Acesso em: 10. jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal Pleno, *HC 81.611-DF*, Rel. Ministro Sepúlveda Pertence, 10.12.2003, m.v. DJ 13.05.2005. Disponível em. < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=79896>. Acesso em: 11. Jun. 2019.

BRITO,Maria do Socorro Carvalho . *O Processo Administrativo Tributário no Sistema Brasileiro e a Sua Eficácia.*Disponível em: **<** <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/30478-31873-1-PB.pdf>> Acesso em:11.jun.2019.

CAPEZ,Fernando. *Direito Penal*: Parte geral. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

FEITOSA, Denilson. *Direito Processual Penal*. Niteroi: Impetus, 2010.

FERRAZ, Sergio; DALLARI, Adilson Abreu. *Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros. 2001.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial).* São Paulo: Dialética, 2001.

MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 9.ed. rev. e atual. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, p. 189, 2005. Disponível em. < http://ambitojuridico.com.br/site/?n\_link=revista\_artigos\_leitura&artigo\_id=16206#\_ftn5> . Acesso em: 11 jun. 2019.

MIRABETTI, Julio Fabrini, FABRINI, Renato. *Manual de Direito Penal*. 24.ed. São Paulo:Atlas 2007.

TORRES, Ricardo Lobo*. Curso de Direito Financeiro e Tributário***.**18. ed., revista e atualizada, Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

1. Acadêmica do 10º Período do Curso de Direito da Faculdade Doctum de Vitória - ES. E-mail:lmarim.cursos@gmail.com [↑](#footnote-ref-1)
2. Advogada, Mestre em Direito e Garantias Fundamentais pela FDV. Professora Universitária. Email:

   mriosmartins@terra.com.br [↑](#footnote-ref-2)
3. Advogado, Mestre em Direito e Garantias Fundamentais pela FDV. Professora Universitária. Email:

   ps\_rizzo@hotmail.com [↑](#footnote-ref-3)