

A persecução penal nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei 8.137/90

VALÉRIA MARTINEZ DA GAMA¹

Resumo: A atual Lei 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária, tem como elemento descritivo do tipo a ação de suprimir ou reduzir tributo.

A discussão sobre a independência, ou não, da esfera penal e administrativa para a persecução penal surgiu com a vigência do artigo 83 da Lei 9.430/96, que prevê o encaminhamento de representação fiscal para fins penais, relativa aos crimes contra a ordem tributária, ao Ministério Público, após o término do processo administrativo sobre o crédito tributário correspondente.

No que se refere aos crimes tipificados na Lei 8.137/97, e diante da disposição normativa prevista no artigo 83 da Lei 9.430/96, surgiu debate sobre o início da persecução penal.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.571-1 tornou incontroverso que a representação fiscal, prevista no artigo 83 da Lei nº 9.430/96, tem como destinatários os agentes fiscais, pois o Ministério Público tem autonomia para formar a sua *opinio delicti*.

Para os que atribuem ao lançamento tributário natureza jurídica declaratória, ocorrendo o crime, o *Parquet*, tendo indícios de autoria e prova de materialidade, já pode iniciar a persecução penal, pois não lhe é exigido qualquer condição de procedibilidade.

Já o posicionamento de que o lançamento definitivo é constitutivo do crédito tributário, condiciona a persecução penal à decisão definitiva do processo administrativo, seja porque é uma questão prejudicial heterogênea, nos moldes do artigo

1 – Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo

– Procuradora do Estado de São Paulo

– Especialista em Direito Tributário pela Escola Superior da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo

93 do Código de Processo Penal, seja porque o tributo é elemento normativo do tipo ou condição objetiva de punibilidade.

Palavras-chave: Tributo. Lançamento. Representação Fiscal. Crime. Ação Penal Pública Incondicionada.

Introdução

A Constituição Federal de 1988 prevê que a República Federativa do Brasil tenha uma atuação extremamente abrangente, visando assegurar a prestação de serviços públicos que favoreçam o desenvolvimento integral do Estado Democrático de Direito e, assim, alcançar seus objetivos fundamentais, dentre eles a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e a promoção do bem de todos (art.3º).

O Estado, em sentido lato, necessita de receitas para pagar as despesas previstas pelas leis orçamentárias, sob pena de que os planos governamentais que visam ao atendimento do interesse público sejam afetados.

Para que o Estado possa fazer frente às necessidades públicas das quais foi incumbido pela CF, o próprio texto constitucional previu a criação do sistema tributário nacional, que autoriza os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) a instituir tributos nos estritos limites dos comandos constitucionais.

Entretanto, ordinariamente, verifica-se que alguns ramos da sociedade promovem uma economia fiscal ilícita, acarretando evasão fiscal, que pode, eventualmente, inviabilizar o cumprimento das funções públicas mais prementes.

Este trabalho não pretende perquirir os motivos que levam à prática de atos visando à redução ou supressão de tributo, mas, sim, analisar a necessidade da finalização do procedimento administrativo fiscal, para a instauração da persecução penal em relação aos crimes contra a ordem tributária previstos, atualmente, na Lei 8.137/90, que revogou integralmente a Lei 4.729/65, que, por sua vez, havia tipificado originariamente os delitos de sonegação fiscal.

A atual Lei 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária, tipifica condutas praticadas com o fim de suprimir e reduzir tributos por meio de fraude.

O debate sobre a independência, ou não, da esfera penal e administrativa veio à tona com a vigência da Lei 9.430/96, que em seu art.83 determina:

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.

Diante desta disposição legal, tornou-se polêmica a suposta obrigatoriedade de decisão final na via administrativa (na qual se discute se houve, ou não, supressão ou redução de tributos) para se dar início à *persecutio criminis*.

Assim, este trabalho pretende debater a necessidade do exaurimento do processo administrativo fiscal, no qual se discute se, efetivamente, existe débito fiscal, para posteriormente instaurar-se a persecução penal (que engloba o inquérito e a ação penal).

Este trabalho pretende investigar se o ordenamento jurídico, que engloba os crimes contra a ordem tributária, tem como fim imediato punir o contribuinte que lesou o erário ou se é um sistema cuja punibilidade do infrator é um objetivo mediato, que está desprestigiado diante da conveniência de se utilizar a eventual persecução penal como forma de cobrança indireta de tributo, ou seja, evitar unicamente a evasão fiscal.

I. Tributo

O conceito de tributo demanda uma análise profunda para que se possa compreender qual o momento em que se pode iniciar a persecução penal nos crimes contra a ordem tributária.

Para saber se determinada conduta representa um delito tipificado pelo ordenamento jurídico como crime contra a ordem tributária, é indispensável entender o que é tributo, pois, é princípio basilar que as interpretações dos tipos penais devem ser feitas *stricto sensu*, sob pena de ferir o princípio da legalidade.

Ao longo de seu texto, a Lei 8.137/90 refere-se ao conceito de tributo, a fim de tipificar determinadas condutas como crimes contra ordem tributária, e não é por outro motivo que entender o que é exatamente tributo é *conditio sine qua non* para a compreensão dos delitos previstos na lei.

De acordo com o art. 3º. do Código Tributário Nacional: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

E sob o aspecto financeiro, tributo é uma receita do Estado, assim como as multas, doações e preços públicos, dentre outras formas de obtenção de numerário ao erário.

Depreende-se então que a relação jurídica tributária é de direito público, que surge pela ocorrência de um fato no mundo que se enquadra perfeitamente na norma tributária, tendo como sujeito ativo o Fisco e passivo o contribuinte (em regra, e excepcionalmente, um terceiro) e o objeto uma importância em dinheiro.

II. Lançamento e crédito tributário

Em princípio, o ordenamento jurídico brasileiro prevê três modalidades de lançamento: direto (de ofício), por declaração (ou misto) e por homologação (autolancamento), mas há estudiosos que admitem a possibilidade de uma lei ordinária instituir um tributo, cuja exigência não dependeria de lançamento.

Defini-se lançamento direto como aquele cujos todos os atos necessários para verificar a ocorrência do fato impositivo, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo e a penalidade cabível (se for o caso) são feitos exclusivamente pela autoridade administrativa. O IPTU é, em regra, lançado pela autoridade administrativa (direto), sem nenhuma participação do sujeito passivo.

No lançamento por declaração, o sujeito passivo tem a obrigação legal de prestar informações (através de uma declaração) à autoridade administrativa que, com base nesses dados prestados, efetua o lançamento. Exemplo típico de lançamento por declaração é o imposto de transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens e direitos (inciso I, art. 155 da CF/88), no qual o sujeito passivo declara o valor do bem transmitido e a autoridade administrativa, fundamentada nesta declaração, lança o tributo.

No lançamento por homologação (autolançamento), cujos exemplos típicos são o IPI, ICMS e atualmente também o imposto de renda, o sujeito passivo deve realizar o pagamento do tributo “sem prévio exame da autoridade administrativa” (art. 150 do CTN). Ou seja, cabe ao sujeito passivo apurar o *quantum debeatur* do tributo, informar o valor devido ao Fisco e pagá-lo no prazo fixado na lei ou decreto, antes mesmo da análise da autoridade administrativa. Posteriormente, tomando conhecimento da atividade do sujeito passivo, o Fisco expressamente a homologa.

Porém, como bem adverte Luiz Felipe Silveira Difini²:

Mas isso não é o que ordinariamente ocorre. Homologação expressa de lançamento pela autoridade é hipótese que se pode dizer inexistente. O contribuinte, na verdade, pratica todas as operações próprias do lançamento (identifica a ocorrência do fato gerador, quantifica a base de cálculo, aplica a alíquota, calcula o montante do tributo devido e até eventual multa moratória, identifica o sujeito passivo – ele próprio) e efetua o pagamento e a autoridade nada faz, nem sequer homologa expressamente aquela atividade, como previsto no art. 150, caput. Queda-se absolutamente inerte. Aplica-se, então, o disposto no § 4º do art. 150: “Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.”

Chama-se tal de “homologação tácita” do lançamento.

Diante desses conceitos, é peremptório ingressar na discussão doutrinária do momento constitutivo do crédito tributário, pois como anteriormente dito, não haverá crime sem a ordem tributária ter sido lesada por uma conduta típica e, por conseguinte, não havendo lesão ao direito material tributário, não há fundamento para o início de uma persecução penal para apuração de delitos desta natureza.

2 DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. 4ª edição atualizada. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p. 272-273.

O conceito de lançamento é fundamental para saber o momento constitutivo do crédito tributário, porque há uma discussão de longa data se o lançamento apenas reconhece a existência do crédito tributário da Fazenda Pública, decorrente da ocorrência do fato gerador ou se é por ele constituído propriamente dito.

Paulo de Barros Carvalho³ é um dos juristas que, atualmente, propugna a natureza constitutiva do lançamento. Todavia, o autor já teve opinião diversa sobre o caráter do lançamento, defendendo a eficácia declaratória do lançamento.

Em consonância com o posicionamento anterior, Carvalho⁴ em seu *Curso de Direito Tributário* (1998) propugnava:

Situamo-nos entre aqueles que não veem sentido na discussão acerca da eficácia declaratória ou constitutiva do lançamento, pelos motivos que já mencionamos ao versar sobre o nascimento da obrigação e do crédito tributário. Advogamos, francamente, a tese declarativista, que toma o lançamento como ato administrativo que formaliza a pretensão do sujeito ativo, reportando-se à data da ocorrência do fato, momento em que surgiu a obrigação tributária. Para a teoria da eficácia constitutiva, é pelo lançamento que se cria a obrigação, com o que não concordamos. (grifo nosso).

Assim como entendia Paulo de Barros Carvalho, há ainda outros juristas que defendem a natureza jurídica declaratória do lançamento, como Luiz Felipe Silveira Difini⁵.

O CTN fez opção pela corrente declarativista, ao dispor, no seu art. 113, § 1º, que a obrigação tributária “surge com a ocorrência do fato gerador”. E, ainda, o art. 144, caput, afirma que “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”. Justamente porque a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato imponível e o lançamento apenas declara tal e não cria (constitui) a obrigação é que se observará a lei vigente no momento da ocorrência do fato imponível e não do lançamento, se acaso modificada no período.

De fato, da interpretação do art.113, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN)⁶ deduz-se que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato imponível e, destarte, o lançamento teria efeitos *ex tunc*, declaratórios do fato gerador *in concreto*, portanto.

3 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª edição revista. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

4 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 10ª edição, revista e aumentada. São Paulo: Editora Saraiva, 1998. p. 258-259

5 DIFINI, 2008, p. 265-266.

6 Art.113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Entretanto, o art.142 deste mesmo CTN define lançamento como:

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

Sob a ótica deste dispositivo do CTN, a teoria de que o crédito tributário é constituído pelo lançamento é sustentada por muitos estudiosos do Direito.

Contudo, Difini⁷ tem relevância nesta questão em debate:

A distinção buscada entre crédito e obrigação tributária é artificial. O crédito é um dos elementos (prestação) da obrigação tributária. O Código optou pela tese da eficácia declaratória do lançamento, ao dispor que a obrigação tributária nasce com o fato gerador (imponível). A menção à constituição do crédito tributário no art. 142 é simples impropriedade, pois se funda em uma distinção que não se sustenta ontologicamente. (grifo nosso).

Segundo Paulsen⁸, “Com o surgimento da relação jurídico-tributária, decorrente incidência da norma tributária impositiva sobre o fato gerador, tem-se por existentes o débito e o crédito tributário.” (grifo do autor).

Mutatis mutandis revela-se um disparate admitir crédito sem obrigação ou vice-versa, seja em qualquer âmbito do direito – público ou privado.

Embora o estudo da natureza jurídica do lançamento seja relevante, o objeto deste trabalho é a análise de quando se deve iniciar a persecução penal nos crimes contra a ordem tributária e, para isso, é indispensável definir o momento em que surge o crédito tributário para o Fisco (sujeito ativo) e a correspondente obrigação tributária para o sujeito passivo (contribuinte ou responsável).

Assim, posicionando-se de acordo com a eficácia declaratória do lançamento, ou seja, no sentido de que o crédito tributário nasce com a ocorrência do fato gerador (fato imponível), em tese, os tipos penais dos crimes contra ordem tributária já poderiam ter se operado, independentemente de qualquer finalização de processo administrativo.

Por outro lado, entendendo-se que, somente com o lançamento, o crédito tributário está efetivamente constituído, por consequência, conclui-se que se deve aguardar o seu término, sem mais possibilidades administrativas de sua alteração (também denominada por alguns como coisa julgada administrativa), para verificar se algum objeto jurídico protegido pela Lei 8.137/90 foi ofendido pelo sujeito passivo.

7 DIFINI, 2008, p. 267.

8 PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 2ª edição revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. p. 166.

Contudo, essas ponderações de direito tributário sobre a natureza jurídica do lançamento acarretam algumas dúvidas em relação aos aspectos de direito penal e processual penal.

A título de exemplo, pergunta-se: os tributos autolancados (ou por homologação) que, por evidência, não têm processo administrativo para o lançamento, mesmo adotando-se a teoria constitutiva do lançamento, o Ministério Público, que é o *dominus litis* da ação penal pública, teria que aguardar a homologação expressa do Fisco ou o decurso do prazo previsto no art. 150 do CTN para dar início à persecução penal, caso tenha conhecimento de indícios de autoria e prova de materialidade de crime contra a ordem tributária?

E mais, qual seria a data de abertura da *persecutio criminis* nos chamados tributos sem lançamento, admitidos por grande parte da doutrina?

Apenas para exemplificar, novamente utiliza-se dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho⁹, defendendo a existência desses ditos “tributos sem lançamento”:

Preconceito inaceitável é o de grande parte da doutrina brasileira, para a qual o lançamento estaria sempre presente ali onde houvesse fenômeno de índole tributária. Dito de outro modo: o lançamento seria da essência do regime jurídico de todos os entes tributários.

A preposição não é verdadeira. Para sustentá-la, seus adeptos não hesitam em ver lançamento em atos que com ele não se afinam, mesmo que a experiência brasileira esteja a mostrar vários tributos que nascem, vivem e se extinguem, sem a necessidade que o Estado movimente seu aparelhamento administrativo e expeça atos da natureza daquele que examinamos.

III. Aspectos penais relevantes sobre os crimes contra a ordem tributária

O Estado, como ente soberano que é, tem o poder de punir pessoas que cometem atos considerados mais graves à sociedade e que são erigidos à condição de crime (delito).

Destarte, nem todos os bens jurídicos são protegidos pelo Direito Penal, mas apenas aqueles que são vitais para a convivência social.

Eugenio Raúl Zaffaroni e José Henrique Pierangeli¹⁰ explicam o caráter diferenciador do direito penal:

Em síntese: sustentamos que o direito penal tem, como caráter diferenciador, o de procurar cumprir a função de prover à segurança jurídica mediante a coerção penal, e esta, por sua vez, se distingue das restantes coerções jurídicas, porque aspira assumir caráter especificamente preventivo ou particularmente reparador. (grifo dos autores).

⁹ Op. cit., p. 284-286

¹⁰ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. *Manual de Direito Penal: parte geral*. 5ª edição revista e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 98-99,

Com efeito, o legislador tipifica uma conduta como crime, quando outros ramos do Direito, como o Civil e o Administrativo, não são suficientes para inibir a ofensa a bens jurídicos fundamentais à coletividade.

O descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória certamente caracteriza uma infração tributária, que pode acarretar multas tributárias, sem, no entanto, ser considerada uma conduta criminosa.

Presume-se que o legislador brasileiro deve ter entendido que determinadas condutas contra a ordem tributária eram extremamente reprováveis e que os demais ramos do Direito não se demonstravam aptos a coibi-las e, por tal motivo, tipificou-as originariamente como delitos de sonegação fiscal através Lei 4.729/65, que, por sua vez, foi integralmente revogada pela Lei 8.137/90.

A ab-rogada Lei 4.729/65 previa hipóteses abstratas incriminadoras nas quais a consumação do tipo não necessitava de resultado naturalístico. Eram delitos denominados pela doutrina como de mera conduta ou formais, que se consumavam unicamente com a prática da ação ou omissão proibida.

A atual Lei 8.137/90 em seus arts. 1º e 2º alça à condição de crime condutas praticadas por particulares visando à supressão ou redução de tributo ou contribuição social e qualquer acessório. A ocorrência do resultado naturalístico (supressão ou redução de tributo) é indispensável para a consumação do crime. Daí existir corrente doutrinária e jurisprudencial que entende que a atual lei criou tipos penais materiais e de dano, pois só se consumam com a perda real do bem jurídico tutelado¹¹, quer dizer, com a ocorrência do resultado descrito no tipo.

11 “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 – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa 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.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

Não há tipificação de modalidade culposa, sendo assim, somente haverá crime se o dolo estiver presente na conduta do agente.

Nelson Bernardes de Souza assim se posiciona:

A unanimidade da doutrina considera o delito do art. 1º da Lei nº 8.137/90 como sendo delito material, de dano, para cuja consumação é necessária a produção do resultado previsto no tipo: suprimir ou reduzir tributos. Tal não ocorria com a descrição legal da Lei 4.729/65, em que bastava a prática de qualquer das condutas, independentemente do resultado. Dificuldade de interpretação pode surgir em relação às ações típicas elencadas no art. 2º da Lei nº 8.137/90, que em sua maioria se constituem em crimes formais, ou de mera conduta. Porém, o caput do art. 2º estatui que constituem crimes da mesma natureza a prática das ações previstas em seus diversos incisos.¹² (grifo do autor).

Porém, o *Habeas Corpus* nº 81.611-8, no qual o Ministro Sepúlveda Pertence foi Relator e a ordem foi concedida por maioria de votos, faz alusão ao voto do Ministro Néri da Silveira no *Habeas Corpus* nº 77002 que conclui que os crimes do art. 1º e 2º da Lei 8.137/90 são formais:

O voto do Ministro Néri, no HC 77002, parece endossar o parecer então oferecido pela Procuradoria- Geral, a teor do qual “os crimes previstos na Lei 8.137, em particular aqueles capitulados nos arts. 1º e 2º, são formais, ou seja, não se exige a produção de um resultado para a sua consumação”, para concluir daí que “não fica impedido o Ministério Público de instaurar ação penal, apesar de ainda pendente o procedimento administrativo”.¹³

Predomina o entendimento de que pelo menos os crimes tipificados no art. 1º da Lei 8.137/90 são materiais, porém, não se adentrará na discussão sobre a natureza jurídica dos tipos penais da legislação anterior e da atual, a fim de não se desvirtuar da persecução penal.

Certo é que, em comum para ambas as leis, sonegação fiscal consiste em o contribuinte, voluntariamente, utilizar procedimentos que violem a lei e/ou regulamento fiscal com o fim de omitir ou suprimir tributo. Em outros termos, são crimes que exigem dolo específico, qual seja, o intuito de não pagar total ou parcialmente tributo (para efeitos desse trabalho, inclui-se no conceito de tributo a contribuição social a que faz alusão o *caput* do art. 1º da Lei 8.137/90).

IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.”

12 Nelson Bernardes de Souza. *Crimes contra a ordem tributária e processo administrativo. Jus Navigandi*, Teresina, ano 1, n.º 8, mar. 1997. Disponível em: [HTTP://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1311](http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1311). Acesso em: 19 jan.2009.

13 SILVEIRA, Ministro Néri, HC 77002 apud Pertence, HC 81611, 2003, p. 104.

Com objetivo de compreender acórdãos paradigmas do Supremo Tribunal Federal (ADIN nº 1.571-1 e HC/DF 81.611-8), que serão abordados mais adiante, necessário ainda se faz conceituar, mesmo que de forma sucinta, institutos primários de direito penal, a começar pelo de crime.

Damásio E. de Jesus¹⁴ afirma que crime é fato típico e antijurídico. Entretanto, para a aplicação da pena é indispensável que seja também culpável.

Fato típico é a conduta humana, comissiva ou omissiva, que se enquadra, em respeito ao princípio da reserva legal, na lei penal. Corroborando esse conceito, a descrição feita pela lei penal como conduta proibida é justamente o tipo.

No tipo penal há elementos objetivos, subjetivos e normativos.

O objetivo ou descritivo refere-se à materialidade do fato criminoso e expressa um juízo de certeza. Não demanda qualquer juízo de valor. Por exemplo, no caso do art. 1º da Lei 8.137/99 é “suprimir” ou “reduzir”, ou seja, o verbo.

O elemento subjetivo representa a finalidade, intenção do agente (sujeito ativo do crime), enquanto que o normativo é um termo ou expressão que demanda uma avaliação do intérprete do seu significado jurídico, antijurídico, moral ou social.

A antijuridicidade, sob o aspecto formal, pressupõe que o comportamento do homem seja contrário à ordem jurídica e que não esteja amparado por uma das excludentes de antijuridicidade (ou ilicitude) previstas no Código Penal, mais especificamente no art. 23, que determina não haver crime quando o agente pratica o fato jurídico em estado de necessidade, legítima defesa, estrito cumprimento de dever legal ou exercício regular de direito.

Certo é que há outras causas específicas de exclusão de ilicitude, como por exemplo, o aborto praticado por médico para salvar a vida da gestante (inciso I, art. 128 do Código Penal). E justamente por serem específicas para determinados comportamentos humanos e não manterem relacionamento com os crimes contra a ordem tributária, o presente trabalho não as detalhará, para não se desviar do tema em comento.

Fixar-se-á apenas nas excludentes gerais de ilicitude do art. 23 do Código Penal, que se aplicam indiscriminadamente a qualquer conduta humana (ação ou omissão) que seria um ilícito penal, mas que em razão da incidência de uma de suas causas deixa de ser antijurídica e, destarte, não configura crime.

A antijuridicidade (ilicitude) material ou substancial “é a lesão ou perigo de lesão ao bem jurídico protegido pela norma penal violada. É, portanto, o caráter antissocial do fato típico.”¹⁵

14 JESUS, Damásio E. de. *Código Penal Anotado*. 6ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 1996. p.30.

15 BARROS, Flávio Augusto Monteiro de. *Direito Penal: Parte Geral*. Volume 1. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 234

A conceituação material da antijuridicidade permite um juízo de valor sobre os interesses penalmente protegidos, admitindo-se as causas supraleais de exclusão da ilicitude.

Relevante para o trabalho é a aceitação doutrinária das chamadas “causas supraleais” de exclusão de ilicitude, que admitem que um fato típico possa não ser ilícito em face de uma análise sobre juízo de valor.

Exemplo de “causa supraleal” é o princípio da insignificância, segundo o qual o direito penal não deve intervir quando a lesão jurídica é mínima ou aceita pelos costumes sociais.

O “crime de lesão mínima” ou de “bagatela” fundamenta-se, desde o direito romano, que tinha como brocardo *minimis non curat praetor* (o pretor não cuida de ninharias).

Com fundamento no princípio da insignificância (causa supraleal), o crime de “bagatela” não tem sido considerado antijurídico, podendo, quiçá, englobar nesse exemplo a redução de valor mínimo de tributo, que, a despeito de ser um fato típico, não seria ilícito, em razão da incidência de uma causa supraleal de antijuridicidade.

Por fim, como os acórdãos do Supremo Tribunal Federal que serão adiante estudados se referem expressamente sobre condição objetiva de punibilidade *a latere*, esclarece-se que se trata de um conceito sem previsão legal e, para muitos estudiosos do direito, sequer é uma condição vinculada à punibilidade, entendendo-a como um elemento objetivo do tipo.

Entrementes para aqueles que a aceitam como tal, é considerada como um fato jurídico futuro e incerto, não coberto pelo dolo do agente e exterior ao crime, que condiciona a imposição da pena. Nada mais é do que uma condição para punir, apontada como exemplo clássico a sentença declaratória da falência nos crimes falimentares, conforme assim determina o art. 187 da Lei nº 11.101/05:

Intimado da sentença que decreta a falência ou concede a recuperação judicial, o Ministério Público, verificando a ocorrência de qualquer crime previsto nesta Lei, promoverá imediatamente a competente ação penal ou, se entender necessário, requisitará a abertura de inquérito policial.

Pois bem, feitas estas observações sobre o direito material, substancial, que é o direito penal tributário tipificado nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90, dá-se início ao estudo mais aprofundado do respectivo direito processual penal.

IV. Aspectos gerais da persecução penal

No momento em que um crime é cometido surge imediatamente o dever do Estado de punir o agente e o correlato direito deste de se defender amplamente.

O direito processual penal é o conjunto de normas e princípios que têm por objetivo regular a pretensão punitiva do Estado e o direito de defesa do autor do

ilícito (réu), consagrando o *due process of law* previsto no inciso LIV, art. 5º da Constituição da República, segundo o qual “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

Inserir-se no princípio do devido processo legal o sistema processual penal acusatório adotado no Brasil, no qual a função de acusação é atribuída ao Ministério Público (nas ações penais públicas) ou ao ofendido ou seu representante legal (nas ações penais privadas) e a função de julgamento é conferida ao Poder Judiciário. Difere-se do sistema inquisitório, pois neste, as funções de acusação e de julgamento são de competência de um só órgão ou pessoa.

Não há dúvidas sobre o caráter nacional do Código de Processo Penal que regula, através de normas cogentes e de ordem pública (que não admitem disposição em contrário entre as partes), a persecução penal, que engloba o inquérito policial e a ação penal.

O inquérito policial é um procedimento investigatório inquisitivo, no qual o Estado, através da sua polícia judiciária, diligencia na obtenção de provas sobre a autoria e materialidade do crime e as envia ao titular da ação penal (que será o Ministério Público na ação pública ou o ofendido na privada), que analisará o material colhido e decidirá se apresentará a denúncia ou a queixa-crime.

O inquérito policial, em outros termos, tem como destinatário o titular da ação, a quem cabe analisar o mérito das provas e formar a *opinio delicti*.

É pacífico que se o titular da ação (seja ela pública ou privada) tiver elementos, indícios de autoria e prova de materialidade, que lhe permita ajuizá-la, é dispensável a instauração de inquérito policial. Portanto, o inquérito não é obrigatório, mas conveniente, pois a autoridade policial tem ao seu dispor, conforme disposições dos arts. 6º e 7º do Código de Processo Penal, uma série de diligências pertinentes para a elucidação do suposto fato criminoso, como por exemplo, “apreender os objetos que tiverem relação com o fato, após liberados pelos peritos criminais” (II, art.6º).

O art. 100 do Código Penal¹⁶ classifica a ação penal em pública e privada. Este trabalho se limitará ao conceito da ação pública, haja vista que é unânime que os crimes contra a ordem tributária previstos na Lei 8.137/90 são de ação pública.

A polêmica circunscreve sobre a natureza jurídica da necessidade da finalização do procedimento administrativo fiscal para a instauração da persecução penal em relação aos crimes contra a ordem tributária, mas jamais, uma vez cometido um ilícito penal tipificado na Lei 8.137/90, que a ação penal não seria pública, de iniciativa privativa¹⁷ do Ministério Público, seja o da União ou dos Estados.

16 Art. 100 – A ação penal é pública, salvo quando a lei expressamente a declara privativa do ofendido.

17 Art. 129 – São funções institucionais do Ministério Público: I – promover, privativamente, a ação penal pública, na forma da lei.

Discutiu-se, isto sim, se seria uma ação pública incondicionada ou condicionada, como mais adiante se analisará.

Por ora, seguem umas pinceladas nas características da ação penal pública para melhor entender o caminho trilhado na persecução penal dos crimes contra a ordem tributária.

Assim, na ação penal pública, o Ministério Público é a parte legítima para ajuizá-la, só devendo assim fazer, por óbvio, se presentes as demais condições da ação, a saber: interesse de agir e possibilidade jurídica do pedido.

Interesse de agir corresponde, no âmbito processual penal, à existência de indícios de autoria e prova da materialidade do crime, bem como à demonstração da sua utilidade para concretização do *jus puniendi*.

Já a possibilidade jurídica do pedido é a descrição na petição inicial (que no caso da ação pública é a denúncia) de um fato jurídico considerado como ilícito penal, quer dizer, considerado típico por lei.

Muito se discutiu na doutrina se a justa causa também seria um requisito (ou condição) para o exercício da ação penal e se ela se assemelhava ao interesse de agir. Todavia, independentemente do posicionamento doutrinário adotado sobre a natureza jurídica da justa causa, certo é que se tornou expressamente obrigatória a sua presença na denúncia, sob pena desta não ser recebida, conforme prescreve o inciso III do art. 395 do Código Penal, incluído pela Lei nº 11.719, de 2008.¹⁸

Mirabete¹⁹, ao comentar o art.43 do diploma processual, revogado pela Lei 11.179/08, que tratava da rejeição da denúncia ou queixa, assim se manifesta sobre a justa causa:

*Tem incluído a doutrina entre as causas de rejeição da denúncia ou da queixa, por falta de condição exigida pela lei (falta de interesse de agir), a inexistência de indícios no inquérito ou peças de informação que possam amparar a acusação. É realmente necessário que a inicial venha acompanhada de um mínimo de prova para que a ação penal tenha condições de viabilidade, caso contrário não há justa causa para o processo. Só há legitimação para agir no processo penal condenatório quando existir o *fumus boni iuris* que ampare a imputação. Tem se exigido, assim, que a inicial venha acompanhada de inquérito policial ou prova documental que a supra, ou seja, de um mínimo de prova sobre a materialidade e autoria, para que se opere o recebimento da denúncia ou da queixa, não bastando a simples versão dada pelo ofendido. Cabe a concessão de habeas corpus quando a falta de justa causa é evidenciada pela simples exposição dos fatos ou se verifica, *prima facie*, a não participação do acusado na prática do crime. Evidentemente não é necessário prova plena nem um exame aprofundado dos autos do inquérito policial ou peças de informação pelo juiz [...]*

18 Art. 395. A denúncia ou queixa será rejeitada quando: (...) III – faltar justa causa para o exercício da ação penal.

19 MIRABETE, Julio Fabbrini. *Código de Processo Penal Interpretado*. 4ª edição. São Paulo: Atlas, 1996. p. 97.

É atinente à ação penal pública o princípio da obrigatoriedade que se consubstancia no sentido de que o membro do Ministério Público, estando convencido da existência de um ilícito penal, está obrigado a promover a ação penal contra o autor da infração desde que estejam presentes as condições da ação.

Corroborando o princípio acima apontado, preconiza o *caput*, art. 127 da Carta Magna: “O Ministério Público é instituição permanente, essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis.”

Vê-se, portanto, que o Ministério Público, além de ser parte na ação penal pública, também tem a função institucional de zelar pela observância da ordem jurídica e nesse sentido atua como *custos legis* (fiscal da lei), tendo a obrigação de requerer a absolvição do réu, caso verifique a existência de uma das situações elencadas no art. 386 do Código de Processo Penal²⁰, como por exemplo, a insuficiência de provas de que o réu tenha praticado o crime.

Inclusive, o art. 257 do Código de Processo Penal, alterado pela Lei nº 11.719/08, deixou bem claro que cabe ao Ministério Público promover, privativamente, a ação penal pública e fiscalizar a execução da lei, estando este artigo do Código em perfeita consonância com os comandos constitucionais.

Finalizando essa rente inserção na parte geral do processo penal, não se pode olvidar a seguinte disposição do Código de Processo Penal:

Art. 24. Nos crimes de ação pública, esta será promovida por denúncia do Ministério Público, mas dependerá, quando a lei o exigir, de requisição do Ministro da Justiça, ou de representação do ofendido ou de quem tiver qualidade para representá-lo.

(...)

§ 2º Seja qual for o crime, quando praticado em detrimento do patrimônio ou interesse da União, Estado e Município, a ação penal será pública.

Se a lei não exigir nenhuma condição específica de procedibilidade, a regra é que ação penal será pública incondicionada, ou seja, o Ministério Público não precisará de representação do ofendido ou de seu representante legal, nem de requisição do Ministro da Justiça para oferecer denúncia, quando estiver con-

20 Art. 386. O juiz absolverá o réu, mencionando a causa na parte dispositiva, desde que reconheça:

I – estar provada a inexistência do fato;

II – não haver prova da existência do fato;

III – não constituir o fato infração penal;

IV – estar provado que o réu não concorreu para a infração penal;

V – não existir prova de ter o réu concorrido para a infração penal;

VI – existirem circunstâncias que excluam o crime ou isentem o réu de pena (arts. 20, 21, 22, 23, 26 e § 1º do art. 28, todos do Código Penal), ou mesmo se houver fundada dúvida sobre sua existência;

VII – não existir prova suficiente para a condenação.

vencido de que determinado fato é ilícito penal e que há indícios de autoria e prova de materialidade.

É patente que os crimes contra a ordem tributária são praticados contra o erário (visto que são em detrimento do patrimônio ou interesse da União, Estado ou Município) e se enquadram perfeitamente na hipótese do § 2º do art. 24 do Código de Processo Penal, devendo ser processados por ação penal pública.

Somente quando a lei expressamente exigir a representação do ofendido ou de seu representante legal, ou a requisição do Ministro da Justiça, é que existirá uma condição de procedibilidade para o Ministério Público oferecer a denúncia. Em caso contrário, não.

Frise-se, entretanto, que em respeito à independência funcional do Ministério Público, que tem autonomia para formar a sua *opinio delicti*, a representação e a requisição são meras autorizações para a instauração do inquérito policial ou ingresso da ação penal, que não vinculam o membro do *Parquet*, que pode, se assim entender, requerer o arquivamento do inquérito policial e não apresentar denúncia.

1. Peculiaridades da persecução penal nos crimes contra a ordem tributária

Parte-se agora para o estudo das especificidades processuais penais sob o aspecto normativo, doutrinário e jurisprudencial dos crimes contra a ordem tributária.

A celeuma sobre a independência das instâncias penal e administrativa nos crimes contra a ordem tributária não surgiu com a atual vigência do art. 83 da Lei 9.430/96, já existia no ordenamento jurídico a Lei nº 4.357/64, que autorizava a emissão de obrigações do Tesouro Nacional e alterava a legislação do imposto sobre a renda, além de outras providências, e que em seu art. 11 definiu como crime de apropriação indébita determinadas condutas relacionadas ao não recolhimento de valores referentes a impostos. O § 3º do indigitado artigo assim dispunha:

§ 3º Nos casos previstos neste artigo, a ação penal será iniciada por meio de representação da Procuradoria da República, à qual a autoridade de julgadora de primeira instância é obrigada a encaminhar as peças principais do feito, destinadas a comprovar a decisão final condenatória proferida na esfera administrativa.

Para melhor entendimento sobre o conteúdo do referido § 3º é importante esclarecer que, à época da vigência da lei, a Procuradoria da República exercia conjuntamente as funções de Ministério Público Federal e de representação da União, o que não ocorre mais desde a promulgação da Constituição Federal de 1988.

Atualmente, a competência para a satisfação do crédito tributário nacional é da Advocacia Geral da União (art. 131 da CF/88), tornando o Ministério Público Federal independente e imparcial para exercer as suas funções constitucionais.

Não houve tempo hábil para maiores discussões jurisprudenciais e doutrinárias sobre o assunto, pois, já em 14 de julho de 1965 (ou seja, em menos de 1 ano após seu ingresso no ordenamento jurídico) sobreveio a Lei 4.729/65, que definiu os crimes de sonegação fiscal e determinou a revogação das disposições em contrário.

Indiscutível a revogação efetiva do § 3º, art. 11 da Lei nº 4.357/64, pois a norma revogadora (Lei 4.729/65, em especial em seus arts. 7º e 8º) foi expressa no sentido de que ao dispor de elementos comprobatórios suficientes, o Ministério Público poderia imediatamente oferecer denúncia, não fazendo a norma alusão alguma à obrigatoriedade de representação ou qualquer outro procedimento administrativo como pressuposto para o início da ação penal.

Ademais, sob a égide da Lei nº 4.729/65, que definia os crimes de sonegação fiscal, a celeuma sobre a independência entre as instâncias administrativa e penal foi esvaziada com a edição da Súmula nº 609 do Supremo Tribunal Federal, que assim dispõe: “É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal”.

Não bastasse, a própria Lei 8.137/90 assim determina: “Art. 15. Os crimes previstos nesta lei são de ação penal pública, aplicando-se-lhes o disposto no art. 100 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal.”

Nesse contexto, portanto, não haveria motivo para ter dúvida de que a ação penal para os crimes contra a ordem tributária é incondicionada, prescindindo de qualquer condição específica de procedibilidade.

Ressurgiu a discussão sobre a obrigatoriedade de decisão final na esfera administrativa fiscal para início do inquérito ou ação penal, quando veio à tona a vigência do art. 83 da Lei 9.430/96.

Assim, sem maior excursão sobre o assunto, eventual posicionamento jurisprudencial e doutrinário adotado no sentido da necessidade do esgotamento prévio da instância administrativa para oferecimento da denúncia como constitucional, estaria, em princípio, contrariando a Súmula nº 609 do STF, bem como o art. 15 da Lei 8.137/90.

Entretanto, há entendimento de que a representação fiscal prevista no art. 83 é meramente *notitia criminis* (equivalente ao Boletim de Ocorrência), não sendo indispensável para a atuação do Ministério Público na persecução penal do crime contra a ordem tributária. Na esteira dessa opinião, estaria o art. 16 também da Lei 8.137/90, que prevê a possibilidade de qualquer pessoa provocar a atuação do Ministério Público nos crimes contra a ordem tributária.

Também a Constituição é taxativa (art. 129, inciso VIII) no sentido de que é função institucional do Ministério Público “requeritar diligências investigatórias e a instauração de inquérito policial, indicados os fundamentos jurídicos de suas manifestações processuais.”

Corroborando que o *Parquet* para formar seu juízo sobre a eventual existência de ilícito penal não está adstrito ao término do procedimento fiscal, há

também as disposições previstas na Lei Complementar nº 75/93, que trata sobre a organização, as atribuições e o estatuto do Ministério Público da União, e na Lei 8.625/93, que institui a Lei Orgânica Nacional do Ministério Público e dispõe sobre normas gerais para a organização do Ministério Público dos Estados, em que ambas, respectivamente, nos arts. 8º, II e 26, I, b, determinam que no exercício de suas funções, o Ministério Público poderá requisitar informações, exames, perícias e documentos de autoridades federais, estaduais e municipais, bem como dos órgãos e entidades da administração direta, indireta ou fundacional, de quaisquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

No mesmo sentido de que o membro do Ministério Público pode formar seu convencimento sobre a existência de ilícito penal, há a previsão do próprio Código de Processo Penal, que em seu art. 27 é categórico nos seguintes termos: “Qualquer pessoa do povo poderá provocar a iniciativa do Ministério Público, nos casos em que caiba a ação pública, fornecendo-lhe, por escrito, informações sobre o fato e a autoria, e indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.”

Contudo, a contenda sobre a natureza jurídica da representação prevista no art.83, *caput*, da Lei nº 9.430/96, foi esvaziada com a decisão proferida no acórdão da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.571-1, no qual o Pleno do Supremo Tribunal Federal firmou entendimento de que o artigo *sub judice* é constitucional, pois tem como destinatários os agentes fiscais, ou seja, é uma *notitia criminis* a ser encaminhada ao Ministério Público, condicionada ao fim do processo administrativo sobre a exigência fiscal do crédito tributário, mas que em nada limita a atuação do *Parquet*, se, por outros meios, tiver conhecimento do lançamento definitivo.

Este acórdão da ADIN 1.571-1 e o proferido no Habeas Corpus/DF nº 81.611-8, também do STF, serão abordados no próximo capítulo, por terem se tornado referência para o mundo jurídico, no que se refere ao oferecimento da denúncia nos crimes contra a ordem tributária.

V. Jurisprudência comentada do STF e STJ

Este capítulo inicia-se com o estudo do acórdão da ADIN 1.571-1, pois se trata de uma decisão definitiva da Corte Suprema e, nos termos do inciso III, do § 2º do art. 102 da Constituição Federal, produz “*eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.*”

Diante de tal disposição constitucional, evidente está que a decisão proferida no referido acórdão deve ser observada pelo Poder Judiciário (tribunais e juízes) e pela Administração em sua totalidade e esferas.

A ADIN 1.571-1 foi aforada pelo então Procurador-Geral da República com fulcro no art. 103, VI da Constituição Federal e atendendo à solicitação feita por membros dos Ministério Público Federal de São Paulo. Arguiu a inconstitucio-

nalidade do *caput* do art. 83 da Lei 9.430/96 que, como já anteriormente dito, dispõe que somente após decisão final sobre a exigência fiscal exarada pelo órgão administrativo é que será encaminhada uma representação fiscal para o Ministério Público apurar eventuais crimes contra a ordem tributária, definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

Em 10 de dezembro de 2003, no mesmo Plenário do julgamento do *Habeas Corpus*/DF nº 81.611-8, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, julgou a ação improcedente e firmou a constitucionalidade do *caput*, do art. 83, da Lei Federal nº 9.430/96, ressaltando que a representação é *notitia criminis* obrigatória à Administração, mas não condição para denúncia.

Apenas a título de ilustração, segue a ementa do acórdão da ADIN nº 1.571-1:

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 83 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996. 3. Arguição de violação ao art. 129, I da Constituição. Notitia criminis condicionada “à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário”. 4. A norma impugnada tem como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público. É obrigatória, para a autoridade fiscal, a remessa da notitia criminis ao Ministério Público. 5. Decisão que não afeta orientação fixada no HC 81.611. Crime de resultado. Antes de constituído definitivamente o crédito tributário, não há justa causa para a ação penal. O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia, independentemente da comunicação, dita “representação tributária”, se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo. 6. Não configurada qualquer limitação à atuação do Ministério Público para propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 7. Improcedência da ação. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, D.J. 30.04.2004, Ementário nº 2149-2, p. 265, grifo da ementa).

Após a análise da ADIN 1.571-1, ingressa-se na raiz do *habeas corpus* impedido perante o STF, procedente do Distrito Federal, cujo relator foi o Ministro Sepúlveda Pertence e o órgão coator o Superior Tribunal de Justiça. Trata-se de um *habeas corpus* originário, cuja previsão está estampada na alínea “i”, inciso I do art. 103 da Constituição Federal e que se tornou cabível no caso em apreço, em razão do paciente ter indicado o STJ como coator.

Em 10 de dezembro de 2003, a mesma data do julgamento da ADIN 1.571, o Plenário do Tribunal, por maioria de votos, concedeu o *habeas corpus*, nos termos do relator, vencidos a Ministra Ellen Gracie e os Ministros Joaquim Barbosa e Carlos Britto, que o indeferiram. A sessão plenária foi presidida pelo Ministro Maurício Corrêa e o Ministério Público Federal foi representado pelo Vice-procurador-geral, Dr. Antonio Fernando Barros e Silva de Souza.

Como o Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, concedeu o *Habeas Corpus*/DF nº 81.611-8 nos termos do voto do Relator, será apreciado mais detalhadamente o voto do Ministro Sepúlveda Pertence. E, para apresentar as divergências de opiniões entre os Ministros da Suprema Corte, serão analisados com maior profundidade os votos contrários dos Ministros Joaquim Barbosa e Ellen Gracie (que fundamentaram em grande parte o do Ministro Carlos Britto).

Consta do Relatório do *Habeas Corpus*/DF nº 81.611-8 que o Ministério Público Federal denunciou o paciente por crimes contra a ordem tributária, mais especificamente em relação aos tipos descritos no art. 1º, I e II da Lei 8.137/90 c/c art. 71 do Código Penal; a reprodução de trechos da denúncia apresentada em 18 de junho de 1997, que foi recebida pela 4ª Vara Federal Criminal da Comarca de São Paulo; a informação que foi impetrado *habeas corpus* (HC 23.669) perante o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que o indeferiu, assim como ocorreu com o recurso ordinário apresentado perante o Superior Tribunal de Justiça (RHC 9191) e que diante do esgotamento recursal, impetrou-se o *Habeas Corpus* originário nº 81.611-8 perante o Supremo Tribunal Federal.

O Relator também transcreve parte do parecer do Subprocurador-geral da República Cláudio Fonteles, que opinou pelo indeferimento da ordem sob o argumento que a discussão administrativa do crédito tributário não pode impedir a instauração do processo penal através da denúncia, mas que, no seu entender, representa uma questão prejudicial heterogênea facultativa, conforme dispõe do art. 93 do Código de Processo Penal²¹.

Logo no início de seu voto, no item 17, o Ministro Relator Sepúlveda Pertence manifesta seu entendimento de que “falta de justa causa para a ação penal pelos crimes de resultado contra a ordem tributária, antes que, por força da decisão final do processo administrativo, se torne definitivo o lançamento do tributo em causa.”

Entende o Ministro Relator Sepúlveda Pertence que o crime previsto no art. 1º da Lei 8.137/90 é material ou de resultado e assevera:

57. Dessa necessidade de acerto ou concretização da existência e extensão dela é que arranca a distinção no Código. Tributário – que ainda assusta aos que apreendemos com os civilistas a essencial bilateralidade das relações obrigacionais – entre a obrigação tributária – que “surge com a ocorrência do fato gerador” (CTN, art. 113, § 1º) – e o crédito tributário – que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir (...) pelo lançamento” (CTN, art. 142).

[...]

59. Efeito preclusivo que, como é sabido, se manifesta – no que interessa – contra a administração, pela impossibilidade de revisão do lançamento, em desfavor do contribuinte, salvo hipóteses legais, restritas e taxativas (CTN, arts. 145, III e 149).

[...]

64. O ponto é indagar dos reflexos penais dessa eficácia preclusiva da decisão definitiva do procedimento administrativo do lançamento, em favor do contribuinte ou contra ele.

21 Art. 93. Se o reconhecimento da existência da infração penal depender de decisão sobre questão diversa da prevista no artigo anterior, da competência do juízo cível, e se neste houver sido proposta ação para resolvê-la, o juiz criminal poderá, desde que essa questão seja de difícil solução e não verse sobre direito cuja prova a lei civil limite, suspender o curso do processo, após a inquirição das testemunhas e realização das outras provas de natureza urgente.

65. Se é contra ele – de modo a reafirmar a evasão fiscal –, para não acender a grita da corrente majoritária dos “declarativistas”, que, por isso, de regra, atribuem retroatividade ao lançamento –, convém não ir até o ponto de enxergar nessa hipótese, na decisão administrativa, um elemento essencial do tipo, que só com o advento dela se consumaria.

66. O que verdadeiramente ilide o juízo positivo de tipicidade – quando se cogita de crime de dano –, é a eficácia preclusiva da decisão administrativa favorável ao contribuinte: irreversível essa, corolário iniludível da harmonia do ordenamento jurídico impede que a alguém – de quem definitivamente se declarou, na esfera competente para a constituição do crédito tributário, não haver suprimido ou reduzido tributo devido – se possa imputar ou condenar por crime que tem, na supressão ou redução do mesmo tributo, elemento essencial do tipo.

67. Se a recíproca é verdadeira, em termos de tipicidade, não cabe, entretanto, levá-la às últimas consequências.

[...]

71. O Código Tributário Nacional, posto que editado em 1966, tem-se consensualmente como recebido, no tópico, pelos subsequentes textos constitucionais, incluído o vigente.

72. Nele, como visto – malgrado surja a obrigação tributária do fato gerador (art. 113, § 1º) – o crédito tributário só é constituído pelo lançamento – susceptível de revisão, porém, mediante “impugnação do sujeito passivo” (art. 145, III), manifestada a qual só ao termo do procedimento ou processo administrativo se terá por definitiva a existência e o conteúdo da relação tributária, pondo fim à “incerteza objetiva, resultante da simples potencialidade de uma contestação”, como elucida o mestre Alberto Xavier.

73. De tudo resulta que, enquanto pendente o processo administrativo, essa incerteza objetiva sobre a existência e o conteúdo da obrigação remanescerá.

74. Ora – dadas, de um lado, a competência privativa da Administração fiscal para “constituir o crédito tributário” e, de outro, que o crime definido no art. 1º da Lei 8.137 pressupõe a existência de tributo – rectius, do crédito tributário – que, mediante uma das condutas prescritas, o agente antes houvesse logrado “suprimir ou reduzir” –, não se pode afirmar, sequer para a denúncia, a ocorrência desse pressuposto, enquanto, a respeito, não opere, pelo menos, o efeito preclusivo da decisão final do processo administrativo.

75. Não se trata – é imperativo notar – de subordinar a denúncia à prévia certeza de todos os elementos de fato necessários à sua procedência: seria imperdoável retrocesso relativamente à autonomia do direito da ação, pilar de todo o Direito Processual moderno.

76. Cuida-se, sim, de hipótese extraordinária única – posto que não única –, em que, quando não a tipicidade, a punibilidade da conduta do agente – malgrado típica – está subordinada à decisão de autoridade diversa do juiz da ação penal.

77. Por isso – se não se quer, para fugir de polêmica desnecessária, inserir a decisão definitiva do processo administrativo de lançamento entre os elementos do tipo do crime contra a ordem tributária – a questão apenas se desloca da esfera da tipicidade para a das condições objetivas de punibilidade.

[...]

84. A equação é semelhante à da espécie: nesta – sempre no suposto da sua retroatividade –, à data do fato gerador da obrigação tributária ou, pelo menos, àquela do lançamento originário, o crime material contra a ordem tributária, desde então, estaria consumado.

85. Não obstante, a sua punibilidade – pelas razões sistemáticas antes apontadas – estará subordinada à superveniência da decisão definitiva do processo administrativo de revisão do lançamento, instaurado de ofício ou em virtude da impugnação do contribuinte ou responsável: só então o fato – embora, na hipótese considerada, já aperfeiçoada a sua tipicidade – se tornará punível.

86. Até então, por conseguinte, a denúncia será de rejeitar-se, nos termos do art. 43, III, C. Pr. Pen., por “faltar condição exigida pela lei para o exercício da ação penal.”

87. É certo que, em consequência, se estará a erigir uma decisão administrativa em condicionante da instauração de um processo judicial.

88. Autores de vulto chegam, por isso, a identificar, na espécie, uma questão prejudicial obrigatória.

89. Sem tomar de logo compromisso com a equiparação da decisão administrativa discutida às questões prejudiciais *stricto sensu* (C. Pr. Pen., arts.92-94), a semelhança é patente: a diferença é que, nessas últimas, a decisão subordinante estará também confiada ao Poder Judiciário, ao passo que aqui se cuidaria de subordinar a abertura do processo a uma decisão do poder Executivo.

90. A circunstância não me parece decisiva: tenho a pretensão de haver demonstrado no voto-vista proferido na Extr 793-00 – que, de tais situações, não resulta ofensa ao princípio fundamental da separação e independência dos poderes, mas, ao contrário, o respeito a ele.

91. Assim, no caso, trata-se, na verdade, é de não usurpar a competência privativa da Administração para o ato de constituição do crédito tributário (CTN, art. 142), sujeito ele mesmo, de resto, ao controle judicial de sua validade, quando se lhe anteponha pretensão de direito subjetivo violado do contribuinte.

[...]

94. O que decorre, sim, de ser a ação penal incondicionada é que, uma vez implementada essa condição objetiva de punibilidade, não depende o MP para denunciar da “representação fiscal” prevista na lei como simples dever de comunicação de sua ocorrência...²² (grifo do autor).

Depreende-se da manifestação reproduzida que o Ministro Relator Sepúlveda Pertence admite, ao menos em questões tributárias, a não bilateralidade entre a obrigação e o correspondente crédito tributário.²³ Esta percepção não foi comparatilhada pelo Ministro Moreira Alves que afirmou: “Não é possível que de um fato gerador nasça uma obrigação sem que haja um crédito. Pode haver um crédito ilíquido, mas a homologação é tão-somente quanto à liquidez”.²⁴

Conforme já apontados nos itens 84, 85, 86, 87, 88, 89, 90 e 91, o Relator esclarece o que seria condição objetiva de punibilidade e questão prejudicial obri-

22 SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, trechos do voto do Min. Sepúlveda Pertence D.J. 13.05.2005, Ementário nº 2149-2, p. 109-117.

23 Cf. itens 57 e 72

24 STF, Ementário nº 2149-2, p. 121.

gatória nos crimes contra a ordem tributária, prescindível, portanto, entregar-se a reiterar o estudo pormenorizado desses conceitos.

Por outro lado, no seu voto, o Ministro também deixa claro que as condições objetivas de punibilidade são inconfundíveis com os elementos do tipo e que somente a decisão definitiva do lançamento torna líquido o crédito tributário.

No item 86 de seu voto, o Ministro faz referência ao então vigente inciso III do art. 43 do Código de Processo Penal, que tratava, em outros termos, das condições da ação. Todavia, este artigo foi expressamente revogado pela Lei nº 11.719/2008, mas a doutrina e a jurisprudência podem perfeitamente se utilizar de seu conteúdo material na interpretação jurídica da nova norma contida no inciso II do art. 395 do mesmo diploma processual, que determina a rejeição da denúncia quando “faltar pressuposto processual ou condição para o exercício da ação penal”, assim como também o faz no inciso III, quando não estiver presente a justa causa.

Após discussão acadêmica travada na sessão, na qual participaram ativamente os Ministros Moreira Alves, Sepúlveda Pertence, Carlos Velloso, Nelson Jobim, Ilmar Galvão, Gilmar Mendes e Marco Aurélio, o Ministro Gilmar Mendes, em seu voto, acompanhou o Relator e deferiu a ordem.

Em sequência, a Ministra Ellen Gracie assim justificou seu pedido de vista:

*A questão central envolvida neste habeas corpus e nesta discussão me parece fundamental delimitar exatamente a configuração do princípio de separação entre as esferas penal e administrativa. Será o lançamento fiscal condição de procedibilidade para a ação penal? Sê-lo-á sempre? Será obrigatória, como quer o eminente Relator, a retirada da condição de punibilidade? No caso, como se disse da Tribuna, a sensível redução do valor efetivamente cobrado, ou pretendido cobrar e não recolhido, é suficiente para elidir uma conduta eventualmente delituosa?*²⁵

Na sessão posterior, o Ministro Sepúlveda Pertence aditou seu voto, com meticoloso fundamento, para nos termos do item 3 da ementa do *Habeas Corpus*/DF nº 81.611-8 constar que, “enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo.”

A Ministra Ellen Gracie apresentou seu voto na sessão do dia 22 de outubro de 2003, no qual fez considerações de ordem prática do caso sob julgamento entre as quais que: o paciente se utilizou de todos os direitos que lhe asseguram o ordenamento jurídico para defender-se da imputação de ter praticado infração que justificasse os termos da autuação, tanto que a Ministra ressaltou que, por ocasião do recebimento da denúncia, em 1998, os autos já tinham mais de 4.500 páginas, tendo o contribuinte noticiado que aguardava a publicação da decisão

25 STF, Ementário nº 2149-2 p. 133

do Conselho de Contribuintes, para após recorrer à Câmara Superior de Recursos Fiscais e, por fim, se necessário, apelar ao Ministro de Estado.

Alertou ainda a Ministra que, se o paciente obteve decisão administrativa parcialmente acolhida, para redução do valor do tributo devido, foi em razão de ter primeiramente ocultado todas as receitas auferidas e somente tardiamente ter apresentado demonstrativos de prejuízos.

Para a Ministra, o art. 83 “não se endereça ao Ministério Público, mas visa a impedir que dele se soneguem informações que, necessariamente, levariam à proposição de ação penal, nos crimes contra ordem tributária.”²⁶

E para fundamentar seu voto que indeferiu a ordem, a Ministra registra sua *ratio iuris*, nos seguintes termos:

A obrigação tributária de caráter geral e abstrato é a que se contém na lei. Lá estão descritas, com precisão, as hipóteses de incidência tributária. Quando ocorra o fato típico nela previsto, a obrigação tributária se concretiza e individualiza. Sabe-se, a partir daí, quem deve, quanto deve e quando se deverá fazer o recolhimento.

Ora, quando, no mundo dos fatos, se intermedia a venda de 360 unidades habitacionais e se auferem resultados financeiros decorrentes de tal atividade, o fato torna-se juridicamente relevante para efeitos tributários e sujeita seu titular ao atendimento de impostos que estão, desde já, certos e definidos em seus elementos fundamentais: base de cálculo, alíquotas, vencimento e obrigações acessórias. Pode suceder – como parece ter ocorrido no caso – que, o contribuinte, pela boa razão de haver ocultado seus ganhos à fiscalização, se viu obrigado a também omitir prejuízos que, eventualmente, sofreu e que teriam repercussão sobre os valores a serem recolhidos. No procedimento administrativo tais prejuízos foram reconhecidos e o valor inicial da autuação acabou reduzido. Isso não quer dizer, porém, que não fosse certa, desde a ocorrência do fato gerador, a obrigação tributária que, inatendida no vencimento, teve seu ingresso suprimido aos cofres públicos.

Não foi o julgamento redutor do conselho de contribuintes que tornou certa a obrigação tributária. A lei já continha os dispositivos que autorizaram o conselho a reconhecer e acatar a comprovação tardia das perdas verificadas nos exercícios de 1992 e 1993 e, assim, reduzir o valor bruto inicialmente apurado.

O tributo era devido em seu vencimento e este prazo tem cômputo que parte da data do fato gerador. As obrigações tributárias são devidas, todos sabemos, em prazo certo. E, seja no montante inicialmente levantado pela autuação, seja naquele reduzido pelo Conselho – não importa a dimensão – o tributo era devido e deixou de ser atendido no vencimento. Não há previsão de arrecadação que se sustente, nem projeção orçamentária possível sem a expectativa de que a atividade econômica do país, num determinado exercício fiscal, gere um quantitativo determinado de ingressos. Quando a inadimplência, como no caso, resulte de omissão absoluta de comunicação da ocorrência das operações tributáveis, a conduta atrai a sanção penal.

Querer erigir o lançamento, e seus efeitos preclusivos em relação ao fisco, em momento a partir do qual surja para o contribuinte a obrigação de colaborar no custeio da má-

26 STJ, Ementário nº 2149-2, p. 143

quina pública é inverter o fluxo determinado em lei. A preclusão, que se opera em favor do contribuinte, não pode ser transformada em dies a quo do nascimento da obrigação tributária.

Aliás, à base de tanta controvérsia parece estar um equívoco, que coloca em polos opostos contribuintes e fisco. A relação tributária se estabelece, na realidade, entre a sociedade e seus membros que nela encontram o respaldo de seus direitos e para com ela assumem obrigações, na forma da lei. A administração tributária intermedia o recolhimento das obrigações tributárias, nada mais. Se este setor do serviço público for ineficiente ou insuficiente para evitar que alguns membros da sociedade se furtem a suas obrigações, nem por isso deixa o MP de ter justa causa para a ação penal, independentemente da fixação exata do quantum debeatur.²⁷

A Ministra Ellen Gracie posicionou-se no sentido de que quando ocorre o fato imponible (denominado no voto ora transcrito como fato típico), a obrigação tributária já existe e é exigível, pois é passível de liquidez, já que é neste momento em que se sabe o sujeito passivo, o valor do débito e o seu vencimento.

Ponderou que a eventual ineficiência do serviço público (Administração) que facilita alguns membros da sociedade a não cumprirem com suas obrigações tributárias, não pode ser motivo que justifique o início da persecução penal pelo Ministério Público.

O Ministro Nelson Jobim deferiu a ordem, acompanhando o posicionamento adotado pelo Relator, fazendo referências ao voto por ele proferido no julgamento do *Habeas Corpus* de nº 77.002, no qual abordou o desenvolvimento das legislações que trataram dos crimes de sonegação fiscal como instrumento de arrecadação utilizado pelo Estado. Também fez considerações sobre a evolução do direito à ampla defesa na esfera administrativa, especialmente no que tange às controvérsias entre o Fisco e o Contribuinte.

A derradeira sessão do julgamento do *Habeas Corpus*/DF nº 81.611-8 foi inaugurada com o voto-vista do Ministro Joaquim Barbosa, que concordou com o Relator em relação à natureza jurídica material dos crimes do art.1º da Lei 8.137/90, porém divergiu quanto ao resultado do *habeas corpus* e, por tal motivo, indeferiu a ordem. O cerne da discordância fica claro quando o Ministro Joaquim Barbosa afirma que não concorda com o Relator “quando atribui ao lançamento definitivo a natureza jurídica de condição objetiva de punibilidade.”²⁸

Mais adiante, o Ministro disserta:

Ora, o crime de sonegação fiscal é de fácil compreensão. Praticada a conduta descrita no tipo penal e produzido o resultado, que é a supressão do tributo ou contribuição, está consumada a prática do ilícito penal. Noutras palavras, nesse tipo de crime o delito se consuma quando se verifica o resultado lesivo ao Fisco.

27 STF, Ementário nº 2149-2, p. 148-149

28 STF, Ementário nº 2149-2, p. 169

Observe-se que o resultado naturalístico é descrito no próprio tipo, o que faz a doutrina classificar esses crimes como crimes de resultado (de dano ou materiais).

Assim, não me parece razoável acrescentar aos elementos do crime algo que o legislador nele não quis incluir. A decisão da autoridade administrativa acerca da impugnação do contribuinte poderá ter duas naturezas distintas. Se ela for no sentido de indeferir a impugnação do contribuinte e confirmar a existência do débito tributário, constituirá um elemento adicional de comprovação da materialidade do crime.

[...]

Se julgar procedente a impugnação do contribuinte, a decisão do Fisco constituirá no máximo um elemento de exclusão de tipicidade.

Em suma, não vejo como condicionar o exercício da ação penal a um “evento futuro e incerto, extrínseco ao crime”, que é o conceito doutrinário das condições objetivas de punibilidade.

Além dessa primeira objeção, preocupam-me certas dificuldades que surgiriam caso venha a se consolidar o entendimento de que o lançamento definitivo seria uma condição objetiva de punibilidade. Essas dificuldades referem-se às hipóteses relacionadas ao chamado lançamento por homologação.

Nesses casos, como se sabe, a legislação atribui ao contribuinte o dever de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa (Código Tributário Nacional, art. 150). Esta, ao tomar conhecimento do exercício pelo contribuinte de tal prerrogativa, expressamente a homologa. Mas, segundo o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, se, no prazo de cinco anos, contados do fato gerador, a Administração Tributária não se manifestar acerca da antecipação do tributo feita pelo contribuinte, ocorre a homologação tácita, ficando definitivamente extinto o crédito tributário. Fica, portanto, preclusa qualquer atividade do Fisco com relação àquele fato impositivo.

Ora, nesta hipótese, por definição, inexistente qualquer decisão administrativa sobre o lançamento. Ao contrário, o lançamento feito pelo contribuinte tem, desde o início, grande probabilidade de assumir caráter definitivo.

[...]

Daí a perplexidade que me leva a uma primeira indagação: qual seria, nesse caso, o fato ou o ato jurídico consubstanciador da condição objetiva de punibilidade?

Outra indagação me ocorre, não seria um perfeito flou artístique considerar a inércia do Estado como uma condição objetiva de punibilidade?

Ora, o que ocorre nesta hipótese é que não estamos diante de um evento futuro e incerto (condição), mas da passagem de certo lapso temporal, uma vez que, para haver homologação tácita (pela decadência), não pode existir impugnação pelo Fisco. Caso esta ocorra, não haverá, por definição, lançamento por homologação, e sim lançamento de ofício, conforme expressamente previsto no art. 149, V, do Código Tributário Nacional.

Em outras palavras, na hipótese do lançamento por homologação, teríamos, em rigor, um “termo objetivo de punibilidade”. Só que, curiosamente, teríamos um natimorto, pois, ao mesmo tempo em que surge o relevante penal, o crédito tributário se extingue, fazendo desaparecer o *ius puniendi*.

E essa conclusão revela a seguinte violação do princípio político do direito penal da subsidiariedade: ou seja, somente com o desinteresse da intervenção estatal na esfera patrimonial.

nal de uma pessoa (menos grave) é que surgiria a intervenção estatal mais grave, isto é, a possibilidade de aplicação da sanção penal.²⁹ (grifo do autor)

Continuando, o Ministro entende que a solução a ser dada ao caso é a prevista no art. 93 do Código de Processo Penal, já reproduzido neste trabalho. E, com base no artigo mencionado, o Ministro afirma:

Veja-se que o deslinde acerca da relação jurídica tributária é estranho ao direito penal, de forma que, em louvor à regra da especialidade, tal relação jurídica há de ser mais bem apreciada pelo juízo ou órgão que ordinariamente cuida dessa matéria.

Assim, a decisão acerca da existência ou inexistência de crime fiscal compete exclusivamente ao Poder Judiciário, mas o ato de lançamento continua sendo atribuição da Administração Pública.

[...]

Assim, um determinado comportamento humano, amoldado à hipótese da regra matriz de incidência e do tipo penal, estará subsumido à norma jurídica tributária e à penal, sujeitando o agente às respectivas consequências.

De forma objetiva, o lançamento definitivo condiciona apenas a ação de execução fiscal, até porque não existe, para esse fim, ação de conhecimento fiscal.

À luz desse entendimento, havendo os requisitos para oferecimento da denúncia, o Ministério Público deverá oferecê-lo. A seguir, o juiz poderá seguir dois caminhos diferentes, para resolver a questão prejudicial.

O primeiro, que me parece metodologicamente desinteressante, seria o da decisão, em caráter incidental (ou seja, na motivação), sobre a ocorrência do fato jurídico tributário, hipótese em que não haveria coisa julgada material.

Já o segundo, mais coerente com tudo aquilo exposto, é o da suspensão do processo penal, cumulada com a suspensão do prazo prescricional, na forma do art.93 do Código de Processo Penal, para que se aguarde o desfecho acerca do lançamento.

Dessa forma, após a decisão administrativa sobre o lançamento definitivo (portanto, sobre a ocorrência ou não ocorrência do fato impositivo, nos termos da lei tributária), ou a ação penal se encerrará sem julgamento do mérito, ou retomará seu curso com a prova da existência do resultado naturalístico exigido pelo art. 1º da Lei 8.137/1990.³⁰

Diante das manifestações do Ministro Joaquim Barbosa, que expressamente se referiu ao voto do Ministro Relator Sepúlveda Pertence, este solicitou confirmação de voto para deixar bem consignado seu entendimento:

Claro que, para ficar num ponto, atraí, à primeira vista, a caracterização do curso do processo administrativo até o lançamento definitivo como uma prejudicial heterogênea, embora muito heterogênea, porque a prevista no Código de Processo Penal é a pendência de outro processo judicial, e, aqui, o que se tem é um processo administrativo.

29 STF, Ementário nº 2149-2, p. 171-175

30 STF, Ementário nº 2149-2, p. 180-183.

Acontece que o grande problema, posto com uma clareza e uma dramaticidade invejáveis no voto do Ministro Nelson Jobim, é que, mal ou bem, a lei deu ao contribuinte o direito potestativo de impedir a ação penal pelo pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia. E suspensão do processo para aguardar a solução, embora no âmbito administrativo – isso não me causa espécie –, de questão prejudicial heterogênea implica a suspensão de um processo em curso e, consequentemente, requer o prévio recebimento da denúncia. De tal modo que, se ao final dessa prejudicial administrativa heterogênea se concluir que o contribuinte deve um décimo daquilo que, inicialmente, lhe fora lançado, estaria ele impedido de exercer o direito potestativo, que mal ou bem, lhe deu a lei, de impedir, de extinguir a punibilidade pelo pagamento, antes do processo, isto é, do recebimento da denúncia. De sua vez, o parcelamento tem por suposto a confissão. O pressuposto do parcelamento é a confissão do débito tributário. É exatamente a situação oposta àquela na qual o contribuinte está discutindo a existência ou o montante do seu débito.³¹ (grifo do autor).

Passou-se, então, ao voto do Ministro Carlos Ayres Britto, que sob o argumento de que não se convenceu da “tese de que o crédito tributário só se consuma e se perfaz com o lançamento” e é da competência funcional privativa do Ministério Público propor ação penal pública, desde que haja indícios de autoria e certeza da materialidade do crime, indeferiu a ordem, seguindo os votos da Ministra Ellen Gracie e do Ministro Joaquim Barbosa e pedindo escusas ao Ministro Relator Sepúlveda Pertence para dele discordar.³²

O Ministro Cezar Peluzo acompanhou o voto do Relator e concedeu a ordem, divergindo apenas quanto à identificação de “tributo” no texto legal para defini-lo como elemento normativo do tipo e não como condição de punibilidade.

Os Ministros Marco Aurélio e Carlos Velloso também acompanharam o voto do Relator e concederam a ordem.

Finalizando o julgamento, o Ministro Cezar Peluzo aditou seu voto para deixar cristalino seu ponto de vista sobre a prescrição penal nos crimes contra a ordem tributária, assim como também requereu aditamento em voto-vista o Ministro Joaquim Barbosa para tecer breves considerações sobre o mesmo tema, mas que deixam de ser reproduzidas, por não ser o objetivo deste trabalho a análise da prescrição penal nos crimes em comento.

Constata-se, portanto, que o *Habeas Corpus*/DF nº 81.611-8 é referência no mundo jurídico para a persecução penal nos crimes contra a ordem tributária, principalmente por ter sido rico em apreciações sobre institutos jurídicos e ter sido julgado pelo Pleno do Supremo.

Não se pode olvidar, todavia, que referido *habeas corpus* não tem efeito vinculante e que faz alusão a legislação que foi alterada, como a revogação do art. 43 do Código de Processo Penal e a inclusão da justa causa no inciso III do art. 395 do mesmo diploma processual.

31 STF, Ementário nº 2149-2, p. 185-186.

32 STF, Ementário nº 2149-2, p. 188.

Ademais, a questão não é pacífica, tanto que o paciente do *Habeas Corpus*/DF nº 81.611-8 teve muito de seus recursos denegados, tendo de se socorrer dessa espécie excepcional de *habeas corpus* originário no Supremo para trancar a denúncia.

Por outro lado, o STJ tem grande número de julgados em dissonância com o referido acórdão, como por exemplo:

RHC – SONEGAÇÃO FISCAL – IRPJ, PIS, CONFINS E OUTROS – ART. 83 DA LEI Nº 9.430/96 – CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE OU CONDIÇÃO OBJETIVA DE PUNIBILIDADE – PRECEDENTES STF E STJ – PROSSEGUIMENTO DA AÇÃO PENAL. 1. Não se reconhece no art. 83, da Lei nº 9.430/96, condição de procedibilidade para que o Ministério Público possa ofertar denúncia contra alguém sujeito às cominações da Lei nº 8.137/90. Tal norma se dirige ao Executivo e não ao “Parquet”, que não necessita aguardar o final do procedimento administrativo-fiscal para a “*persecutio criminis*”. 2. A tese de que se trataria de condição objetiva de punibilidade, além de ter sido debatida em instância de origem, implicaria a apreciação do próprio mérito da causa, com exame aprofundado dos fatos e provas, o que não condiz com a estreiteza do “*mandamus*”. 3. O certo é que, havendo a denúncia descrita, com minúcias, fatos que, teoricamente, são considerados infringentes de norma penal, não há como trancar, em seu nascedouro, a respectiva ação penal. 4. Recurso improvido.³³

Considerações finais

Após o exame das características próprias do sistema tributário, penal e processual penal expostos, pode-se chegar às seguintes conclusões.

Adotando-se o entendimento do Ministro Néri da Silveira que, em seu voto no *Habeas Corpus* nº 77002, concluiu que os crimes do art. 1º e 2º da Lei 8.137/90 são formais³⁴, é indiscutível a desnecessidade de processo administrativo para apurar o resultado “supressão” ou “redução” do tributo para consumação do delito contra a ordem tributária. Aliás, nesse sentido, de que o crime em comento não necessariamente é de resultado, também comungou a Ministra Ellen Gracie em seu voto no *Habeas Corpus*/DF nº 81.611-8³⁵.

A doutrina era tranquila sobre a natureza de crimes de mera conduta ou formais tipificados na revogada lei contra a sonegação fiscal (Lei 4.729/65).

Porém, com a vigência da atual Lei 8.137/90, a tese de que os crimes contra a ordem tributária são materiais ou de resultado, ao que parece, é estável na doutrina e jurisprudência pátria e, conseqüentemente, há diversos entendimentos sobre a necessidade, ou não, do Ministério Público aguardar o término do processo administrativo do lançamento definitivo para oferecer denúncia.

33 SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, D.J. 16.11.1998, p. 121

34 SILVEIRA, Ministro Néri, HC 77002 apud Pertence, *Habeas Corpus*/DF nº 81.611-8, 2003, p. 104.

35 STF, ementário nº 2191-1, p. 143

Primeiramente, é bom lembrar que se tornou incontroverso com o julgamento da ADIN 1.571-1, cuja decisão tem efeito vinculante em relação a todas as instâncias do Poder Judiciário e órgãos da Administração Pública, que a ação penal nos crimes contra a ordem tributária é incondicionada e a representação a que se refere o *caput* do art. 83 da Lei 9.430/96 tem como destinatários os agentes fiscais. Em outras palavras, terminado o processo administrativo tributário e constatado eventual configuração de crimes tipificados no art. 1º e 2º da Lei 8.137/90, a Administração tem a obrigação de enviar *notitia criminis* ao Ministério Público.

Ultrapassado este ponto, ingressa-se no âmago deste trabalho: o Ministério Público precisa esperar a finalização do procedimento fiscal para a instauração da perseguição penal?

Posicionando-se no sentido da natureza jurídica declaratória do lançamento, o crédito tributário nasce juntamente com a ocorrência do fato imponible e neste momento o agente criminoso já opera a supressão ou a redução do tributo; quer dizer, o crime se consuma e, por ser incondicionada a ação, o Ministério Público tendo indícios de autoria e prova de materialidade (seja através de inquérito policial ou qualquer outro elemento de informação) pode oferecer a denúncia, pois não há pressuposto algum de procedibilidade para a ação penal.

Contudo, para aqueles que enxergam que o crédito tributário é constituído pelo lançamento, é indispensável aguardar o término do procedimento administrativo, para que a ação penal pública incondicionada seja ajuizada pelo *Parquet*.

Para estes juristas, que veem o lançamento definitivo como constitutivo do crédito, se desdobram duas situações para a propositura da ação penal.

Uma, segundo a qual a apuração da existência de crédito tributário na via administrativa retrata uma questão prejudicial heterogênea, que leva à suspensão do processo criminal, nos exatos termos do art. 93 do Código de Processo Penal, caminho este aceito, por exemplo, pelo Subprocurador-geral da República Cláudio Fonteles no seu parecer, e pelo Ministro Joaquim Barbosa no seu voto no julgamento do *Habeas Corpus*/DF nº 81.611-8, retratado no Título V deste trabalho.

Outra, na qual a tipicidade da conduta criminosa está condicionada à decisão definitiva do processo administrativo, pois o tributo seria elemento normativo do tipo ou condição objetiva de punibilidade. Este entendimento corresponde à tendência do Supremo Tribunal Federal exarada através da ementa do *Habeas Corpus*/DF nº 81.611-8.

Independentemente do entendimento adotado a respeito da natureza jurídica do lançamento (declaratória ou constitutiva), percebe-se maior dificuldade em suprimir ou reduzir tributo lançado de ofício (direto), pois todos os aspectos indispensáveis para apuração do fato imponible são verificados pela autoridade administrativa.

Em contrapartida, no tributo autolancado (por homologação) há uma possibilidade mais concreta de realização de um ato que configure crime tipificado

na atual Lei 8.137/90, haja vista que cabe ao sujeito passivo apurar o seu débito tributário e o correlato crédito da Fazenda.

É difícil aceitar que nos tributos autolâncados, o Ministério Público (*dominus litis* da ação penal pública) tenha que aguardar a homologação expressa do Fisco ou o decurso do prazo previsto no art. 150 do CTN para dar início à persecução penal, caso tenha informações suficientes de indícios de autoria e prova de materialidade de crime contra a ordem tributária, que não tenham sido colhidas através de uma decisão final em processo administrativo sobre a exigência do crédito tributário.

Salvo melhor juízo, a antiga Lei 4.729/65 sobre os crimes de sonegação fiscal, na qual não se precisava apurar a supressão ou a redução de tributo para a consumação do crime, era salutar para o bom desempenho da persecução penal, haja vista que não era preciso discutir a necessidade, ou não, do término do processo administrativo do lançamento. De acordo com revogada lei, havendo lastro indiciário suficiente de crime, o membro do Ministério Público podia oferecer a denúncia.

Alegar que o lançamento é obrigatório para que a Fazenda Pública possa reclamar a prestação pecuniária decorrente da incidência do fato impositivo é ignorar o princípio básico segundo o qual ninguém pode se escusar de cumprir a lei, sob o pretexto de que não a conhece. Este princípio está previsto no art. 3º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, que a despeito da sua denominação, é aplicável a todas as leis, não apenas às civis.

Portanto, ninguém pode alegar ignorância da lei, ainda mais quando se refere aos aplicadores do Direito.

Uma vez vigente uma lei tributária *latu sensu*, que cria um tributo, o seu preceito geral e coercitivo vincula todas as pessoas. É o que dispõe o indigitado art. 3º.

Constam da norma jurídica tributária o critério material, como por exemplo, ser proprietário de bem imóvel, o sujeito ativo e passivo, a alíquota, a base de cálculo e os elementos espaciais e temporais suficientes para que a pessoa física ou jurídica subsuma à lei tributária a que é destinatária e possa averiguar se é sujeito passivo do tributo, apurar o débito (através dos elementos materiais – base de cálculo e alíquota), o prazo e o local para o pagamento. Com esses dados, é perfeitamente possível tornar o tributo líquido e certo, pois na norma estão presentes todas as informações indispensáveis para a apuração do crédito tributário.

No *Habeas Corpus*/DF nº 81.611-8, a Ministra Ellen Gracie corroborou esse posicionamento de que ocorrido o fato impositivo, a obrigação tributária já existe, é exigível e passível de liquidez, pois neste momento o sujeito passivo tem como apurar o valor do débito e o seu vencimento.

Se o contribuinte tem o dever de saber as normas que incidem sobre seus bens e/ou suas atividades, que eventualmente gerem tributos, quanto mais os estudiosos do Direito, que têm preparo acadêmico para interpretação das leis e, por consequência, capacidade de apurar se ocorreu efetivamente o fato impositivo, quem é o sujeito passivo e o crédito tributário a ser pago em determinado prazo e local.

Exemplo dessa aludida facilidade são as normas do Ajuste Anual do Imposto de Renda de Pessoa Física, que não exigem conhecimento sobrenatural para que o Ministério Público (no caso o Federal) constata que determinado contribuinte não informou um rendimento, informação esta que o membro do *Parquet* pode obter por qualquer meio, que não seja necessariamente a decisão final de um processo administrativo relacionado ao lançamento.

Portanto, é de se questionar o entendimento do Ministro Relator Sepúlveda Pertence no *Habeas Corpus*/DF nº 81.611-8 e acompanhado pela maioria dos demais Ministros da Suprema Corte, de que somente a decisão definitiva do lançamento torna líquido o crédito tributário.

No caso do *Habeas Corpus*/DF nº 81.611-8 causa estranheza uma empresa de grande porte não depositar o valor incontroverso do tributo. Por que procrastina o pagamento do que realmente entende devido? Na verdade, após ter sido autuada por ocultar uma receita, o que se vê é a protelação ao máximo do pagamento do tributo devido (até mesmo o *quantum debeatur* notoriamente reconhecido pelo sujeito passivo) para se aguardar um “favor fiscal”, seja através de uma renúncia tributária, ou parcelamentos complacentes.

Difícilmente a empresa, enquanto discute administrativamente o seu débito tributário, tenta se compor com a Fazenda Pública, seja depositando ou parcelando o valor incontroverso, nos termos da lei. Prefere aguardar os infundáveis recursos, como deixou claro o paciente do *Habeas Corpus*/DF nº 81.611-8 que informou que, se necessário, iria recorrer até ao Ministro do Estado!

Em última instância, essas práticas não deixam de ser um estímulo ao sonegador, em desprestígio ao contribuinte que, ciente de suas obrigações tributárias decorrentes da ocorrência do fato impositivo, as respeita *in totum* com o Estado. A esta inversão de valores, a mídia, através de seus jornalistas, colunistas e comentaristas, se refere à “falta de punibilidade”, expressão, infelizmente muito conhecida pelos brasileiros, independentemente de seu grau de instrução ou condição socioeconômica.

Tais condutas demonstram o dolo do agente, intenção franca de suprimir e reduzir tributo, não se podendo deixar de reconhecer, no mínimo, o *fumus boni juris* para fundamentar a denúncia por crime contra a ordem tributária.

No contexto da jurisprudência da Suprema Corte de relegar à decisão definitiva do processo administrativo a existência de débito tributário, por considerar o lançamento uma condição objetiva de punibilidade ou elemento normativo do tipo, será que não se está invadindo a área de competência do Ministério Público, a quem incumbe formar a *opinio delicti*?

Respeitando opiniões contrárias, o procedimento administrativo tributário não pode vincular a *opinio delicti* do Ministério Público e tampouco o convencimento do magistrado, inviabilizando o fim buscado pelo Direito Penal, que é evitar, ou quando não possível, repreender, através de uma sanção criminal, atos lesivos ao erário.

Referências Bibliográficas

BARROS, Flávio Augusto Monteiro de. *Direito Penal: Parte Geral*. Volume 1. São Paulo: Saraiva, 1999.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*. 40ª edição, atualizada e ampliada. São Paulo, Saraiva, 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade* nº 1.571-1/UF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Gilmar Mendes. Ementário nº 2149-2, D.J. 30.04.2004.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* nº 81.611-8/DF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Ementário nº 2191-1, D.J. 13.05.2005.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 609. In: D.J. de 29.10.1984, p. 18114; DJ de 30.10.1984, p. 18202; DJ de 31.10.1984, p.18286.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Ordinário de Habeas Corpus* nº 7726/PR, Sexta Turma, Relator: Ministro Anselmo Santiago. D.J. 16.11.1998, p. 121.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 12.779/RJ, Quinta Turma, Relator: Ministro José Arnaldo da Fonseca. D.J. 09.06.2003, p. 279.

CAPES, Fernando. *Curso de Direito Penal: legislação penal especial*. Volume 4. 3ª edição revista e atualizada até a Lei n. 11.466/2007. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 2ª edição revista. São Paulo: Editora Saraiva, 1999.

_____, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 10ª edição, revista e aumentada. São Paulo: Editora Saraiva, 1998.

_____, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª edição revista. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

CRUZ, Flávio da. et al. *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada*. 5ª edição. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2006.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 27ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. 4ª edição atualizada. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

FREITAS, Vladimir Passos. et al. *Código Tributário Nacional Comentado: dou-*

trina e jurisprudência, art. por art. , inclusive ICMS e ISS. 4ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

JESUS, Damásio E. de. *Código Penal Anotado*. 6ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MEIRELES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 26ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2001.

MIRABETE, Julio Fabbrini. *Código de Processo Penal Interpretado*. 4ª edição. São Paulo: Atlas, 1996.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática das Taxas*. 2ª edição. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2007.

NUCCI, Guilherme de Souza. *Código de Processo Penal Comentado*. 3ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

OLIVEIRA, Regis Fernandes; HORVATH Estevão. *Manual de Direito Financeiro*. 5ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 2ª edição revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil: parte geral*. Volume 1. 32ª edição, atualizada de acordo com o Código Civil (Lei nº. 10.406, de 10.1.2002). São Paulo: Saraiva, 2002.

SOUZA, Nelson Bernardes de. Crimes contra a ordem tributária e processo administrativo. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 1, n.8, mar. 1997. Disponível em: [HTTP://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1311](http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1311). Acesso em: 19 jan.2009.

TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de Incentivos Fiscais – Efeitos no Tempo. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 121, 2005.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI José Henrique. *Manual de Direito Penal: parte geral*. 5ª edição revista e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

