

**SEPARATA  
REVISTA TRIMESTRAL  
DE JURISPRUDÊNCIA  
DOS ESTADOS**

**Hugo de Brito Machado**

**A AÇÃO PENAL NOS CRIMES CONTRA  
A ORDEM TRIBUTÁRIA**

**EJV**

**EDITORA JURID VELLENICH LTDA.**

R.Dr. Gabriel Pizza, 462

CEP 02036-011 - São Paulo - SP

TEL: (011) 6950-9088 - FAX: (011) 6950-8223

<http://www.juridvellenich.com.br>

E-mail: [ejv@opus.com.br](mailto:ejv@opus.com.br)

## 1) Características gerais

- Início de publicação em 1977.
- Periodicidade Bimestral, a partir de Janeiro/97 (vol. n. 156).
- Volume entregue encadernado.
- Formato 14 x 21 cm., com média de 400 págs., papel 75 gr.

## 2) A RTJE é repositório autorizado pelos Tribunais:

- Supremo Tribunal Federal (Reg. 1/85).
- Superior Tribunal de Justiça (Reg. 25/92).
- Tribunal Superior do Trabalho (Reg. 5/94).
- Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Reg. 8/92).
- Tribunal Regional Federal da 2ª Região (PA 4849).
- Tribunal Regional Federal da 3ª Região (Reg. 4/94).
- Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Reg. 5/92).
- Tribunal Regional Federal da 5ª Região (Reg. 4/93).

## 3) Seções

- *Doutrina, Parecer, Memento e "Postulare"*.
- *Jurisprudência: Administrativa, Constitucional, Tributária, Cível, Criminal, Trabalhista e Previdenciária.*
- *Ementário de Legislação Federal (íntegra em CD).*
- *Índices por verbetes da Doutrina, Numérico da Jurisprudência e Alfabético-remissivo. No vol. de Dezembro, o Índice Geral do Ano.*

## 4) Matérias Suplementares

- Separata Extra - ocasionalmente.
- Serviço de Fornecimento de Legislação, Assessoria Jurídica e Pesquisa Jurisprudencial (por solicitação do interessado).

---

Nota - Este Artigo foi extraído da Doutrina da RTJE, daí a manutenção da numeração constante nos cabeçalhos.

# A AÇÃO PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

**Hugo de Brito Machado**

(Professor Titular de Direito Tributário da UFC.  
Presidente do Instituto Cearense de Estudos  
Tributários. Juiz aposentado do Tribunal Regional  
Federal da 5ª Região)

**SUMÁRIO:** 1. Introdução. 2. O Art. 83, da Lei n. 9.430/96. 3. A Arguição de Inconstitucionalidade. 4. O Debate no Supremo Tribunal Federal. 5. A Decisão da Corte Maior. 6. Nossa Crítica. 6.1. Não se Trata de Questão Constitucional. 6.2. O Debate entre os Ministros Velloso e Pertence. 6.3. Inconvenientes da Tese Adotada pelo Supremo Tribunal Federal. 6.4. Requisição de Informações. 7. Ação Penal Pública Condicionada. 8. Improcedência da Arguição de Inconstitucionalidade. 9. A Questão da Prescrição. 10. A Decadência do Direito de Lançar. 11. O Poder de Punir e as Garantias Constitucionais. 12. A Missão do Ministério Público. 13. O Poder de Punir e as Garantias Constitucionais. 14. A Organicidade do Direito.

## 1. Introdução

Muita vez as questões jurídicas mais relevantes são tratadas pelos diversos órgãos do Estado à luz de simples disputa de poder, e por isto mesmo são resolvidas sem qualquer preocupação com os elementos sistêmico e finalístico do direito, indispensáveis ao equacionamento adequado das mesmas. E o que é pior, quase sempre são colocados de lado os aspectos éticos do direito, e até qualquer valoração que não seja estritamente econômica.

Exemplo disto parece ser a defesa dos interesses do Erário contra os maus contribuintes, que vem sendo tratada de forma inteiramente inadequada. Desde as providências que evidenciam puro comodismo, com as constantes atribuições de ônus burocráticos ao contribuinte, até a criminalização do ilícito tributário, tem-se uma série de equívocos que tornam a relação fisco contribuinte cada vez mais tensa, conflituosa, e degradada.

No que diz respeito à ação penal, nos crimes contra a ordem tributária, tem-se verdadeira disputa de poder entre as autoridades do Ministério da Fa-

zenda, e as que integram o Ministério Público, estas últimas, ao que parece, descreditaando na lisura do comportamento daquelas, que poderiam ser complacentes com muitos contribuintes em falta.

A isto se soma a enorme proliferação de normas tributárias, a maioria veiculada através de medidas provisórias, de tudo resultando intolerável insegurança para o contribuinte, que já não sabe como se pode conduzir em suas relações com o fisco, sufocado sob enorme carga de tributos, muitos criados ou aumentados sem obediência aos preceitos da Constituição.

A rigor, todos os brasileiros que não se encontram em estado de extrema pobreza são contribuintes, e como tal estão expostos a eventual ação penal por crime contra a ordem tributária, posto que muitos pretendem a imediata propositura da ação penal, em face nem se sabe bem de que elementos, sem que se deva esperar a manifestação das autoridades fazendárias afirmando a existência de sonegação.

Ainda na vigência da Lei n. 4.729/65, firmou-se a jurisprudência no sentido de que é **pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal** (1). Ocorre que a referida lei definia a sonegação fiscal como crime formal ou de mera conduta, e por isto não era necessário determinar-se a ocorrência da existência de um tributo devido e não pago em razão do procedimento fraudulento do autor.

Com a Lei n. 8.137/90, o tipo penal em questão foi redefinido, de sorte que temos hoje em lugar do **crime de sonegação fiscal**, o crime de supressão ou redução de tributo, que é um crime material, ou de resultado, para cuja configuração é indispensável a existência de um tributo devido e não pago em virtude de um dos procedimentos fraudulentos naquela lei indicados (2). E ainda outros tipos, alguns dos quais podem ser considerados crimes formais, sendo certo porém que, em relação a qualquer deles, é sempre necessário o dolo específico consistente em não pagar tributo devido.

Mesmo assim, muitos seguiram sustentando a sobrevivência daquela jurisprudência, com uma sucessão de equívocos pois, como já tivemos oportunidade de demonstrar, o Supremo Tribunal Federal, com a Súmula n. 609, nada afirmou a respeito da existência de uma questão prejudicial, limitando-se a dizer que não havia condição de procedibilidade (3).

Seja como for, o certo é que a ação penal deve ter como pressuposto a ocorrência de um fato relevante do ponto de vista tributário, e não apenas do ponto de vista do direito em geral, de sorte que a manifestação do setor estatal especificamente incumbido da atividade de tributação é sumamente importante.

O legislador, assim, certamente para mudar o rumo do entendimento jurisprudencial, e afastar qualquer dúvida a respeito da necessidade de prévio exaurimento da via administrativa, editou norma neste sentido, como a seguir se verá.

## 2. O Art. 83, da Lei n. 9.430/96

Realmente, para afastar a idéia de ação penal em matéria de crime contra a ordem tributária, independentemente do que a respeito do fato reste apurado, e entendido pela autoridade da Administração Tributária, o legislador, minimizando o estado de insegurança do contribuinte, editou a norma do art. 83, da Lei n. 9.430/96, a dizer que **a representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º, da Lei n. 8.137/90, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.**

Essa norma, como adiante se verá, justifica-se plenamente, porque o Estado há de ter uma única voz, no dizer da ocorrência ou não de um crime contra a ordem tributária, não se justificando a disputa de poder e a desconfiança de uns sobre outros de seus segmentos. E quando tal desconfiança seja inevitável, outros caminhos devem ser buscados, que impliquem o mínimo de gravame para o cidadão, e jamais o sacrifício deste em favor de autoridades mal comportadas.

## 3. A Arguição de Inconstitucionalidade

Não tardou, porém, o ataque a essa norma, pelo Ministério Público, suscitando sua inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, que infelizmente perdeu excelente oportunidade para fazer cessarem muitas dúvidas a respeito do assunto.

O art. 83 estaria em conflito com o art. 129, inc. I, da Constituição, que diz ser função institucional do Ministério Público **promover, privativamente, a ação penal pública, na forma da lei.** Assim, somente ao Ministério Público está confiada a função de realizar o juízo sobre a existência, ou não, de crime, em tese, a ensejar o oferecimento de denúncia.

Essa tese, data vênia, envolve um equívoco dos mais evidentes, pois o próprio dispositivo constitucional já deixa claro que a conduta do Ministério Público há de se desenvolver **nos termos da lei.** Ou, em outras palavras, deixou o constituinte livre o legislador ordinário para definir como pública, ou privada, a ação penal neste ou naquele crime, e definir a ação penal pública como condicionada ou incondicionada. Como se vê, a questão da disputa de poder entre o Ministério da Fazenda e o Ministério Público, deve ser travada a nível de lei ordinária, e não no altiplano constitucional.

E o que é mais importante, sem que se possa descartar a coerência do sistema jurídico, nem os direitos individuais por este reconhecidos e assegurados.

## 4. O debate no Supremo Tribunal Federal

O debate que então se travou no Supremo Tribunal Federal, especialmente entre os Mins. Carlos Velloso, e Sepúlveda Pertence, é digno de atenção,

especialmente para que se veja como o poder de argumentação deste último terminou por obscurecer a tese do primeiro, embora indubitavelmente correta, e apoiada também pelo Ministro Marco Aurélio.

Vale a pena a transcrição:

“O Sr. Min. Carlos Velloso: Senhor Presidente, os crimes praticados por particulares contra a ordem tributária - reduzir ou suprimir tributo, art. 1º, da Lei n. 8.137/90 - realizam-se mediante as condutas especificadas nos incs. I a V, do mencionado art. 1º. Os crimes tipificados no art. 2º da mesma Lei n. 8.137/90, são da mesma natureza; é dizer, são crimes de sonegação fiscal: art. 2º, incs. I a V. As condutas inscritas nos incisos dos arts. 1º e 2º, adotados por particulares, têm por escopo sonegar tributo. Penso que a ação penal, em tais casos, não pode ser instaurada enquanto não existir decisão fiscal definitiva, lançamento definitivo.

Justifico.

O art. 14, da Lei 8.137/90, estabelecia:

‘Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia’.

Esse art. 14, da Lei n. 8.137/90, foi, entretanto, revogado pelo art. 98, da Lei n. 8.383/91. Todavia, a Lei n. 9.249/95, art. 34, restabeleceu a norma do art. 14, da Lei n. 8.137/90:

‘Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei n. 8.137/90, e na Lei n. 4.729/65, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia’ (art. 34, da Lei n. 9.249/95).

Sobreveio, então, a Lei n. 9.430/96, que dispôs, no seu art. 83 e seu parágrafo único:

‘Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativas aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º, da Lei n. 8.137/90, será encaminhado ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Parágrafo único. As disposições contidas no **caput**, do art. 34, da Lei n. 9.249/95, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo Juiz’.

Ora, se não se tem lançamento definitivo, decisão final definitiva, não se tem, ainda, crédito fiscal exigível. O Ministério Público não poderá, então, instaurar a ação penal, bem registrou o Ministro Marco Aurélio.

Reitero que tem-se, com os arts. 1º e 2º, da Lei n. 8.137/90, crimes de sonegação fiscal, crimes de sonegação de tributos. As condutas definidas nos incisos dos referidos artigos perseguem a sonegação de tributos...

O Sr. Min. Sepúlveda Pertence (Presidente): Todas dependem da exigibilidade do crédito fiscal com o sentido que tem no Código Tributário

O Sr. Ministro Carlos Velloso: Veja o **caput**, do art. 1º: falsificou ou alterou nota fiscal, para quê? Para suprimir ou reduzir tributo; fraudou a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, omitindo operação de qualquer natureza, para quê? Para suprimir ou reduzir tributo. Se não houver redução ou supressão de tributo, não há crime. Vale dizer, senão houver sonegação de tributo, não há crime.

O Sr. Min. Sepúlveda Pertence (Presidente): V. Excelência não admite possa o Ministério Público, por outros meios, averiguar que no fato concorrem uma conduta de fraude tributária com a prevaricação do agente fiscal?

O Sr. Min. Carlos Velloso: Os crimes praticados por funcionários públicos contra a ordem tributária, além dos previstos no Dec.-lei n. 2.248/40 - Código Penal (Título XI, Cap. I), estão tipificados no art. 3º, da citada Lei n. 8.137/90. Aí é diferente, não são crimes de sonegação fiscal, mas crimes funcionais. Aqui, estamos cuidando dos crimes dos arts. 1º e 2º, da referida Lei n. 8.137/90, e não dos crimes do art. 3º, da mesma Lei n. 8.137/90. É que o art. 83, da Lei n. 9.430/96, objeto desta ação direta de inconstitucionalidade, expressamente se refere aos arts. 1º e 2º, da Lei n. 8.137/90. É dizer, o citado art. 83 refere-se, apenas, aos crimes de sonegação fiscal tratados na Lei n. 8.137, arts. 1º e 2º.

O Sr. Min. Sepúlveda Pertence (Presidente): Não importa. O que importa é que pode dar-se o exemplo citado: a fraude fiscal do particular em concurso com a prevaricação do funcionário fiscal. E, então, naturalmente, a **informatio delicti** não virá do Tesouro...

O Sr. Min. Carlos Velloso: Temos que nos ater ao objeto da ação. Cuidamos, apenas, dos crimes contra a ordem tributária, mais especificamente dos crimes de sonegação fiscal definidos nos arts. 1º e 2º, da Lei n. 8.137/90.

Reitero que o Ministério Público não poderá oferecer denúncia, com base nos arts. 1º e 2º, da Lei n. 8.137/90, sem antes existir a decisão final no procedimento administrativo fiscal, tendo em vista o que dispõe o art. 34, da Lei n. 9.249/95, retro indicado, que estabelece que o pagamento do tributo, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia, extingue a punibilidade dos crimes definidos na Lei n. 8.137/90, e na Lei n. 4.729/65. Ora, somente com a decisão final no procedimento administrativo é que se tem como apurado o crédito fiscal realmente devido; somente com a decisão final no procedimento administrativo é que o crédito fiscal torna-se exigível. É que somente aí é que se tem realizado o lançamento (CTN, arts. 142 e ss.).

Ora, se ainda não se tem crédito fiscal apurado, em caráter definitivo, não se sabe se o crédito na verdade existe, nem se tem, ainda, o seu exato **quantum**. Como o acusado poderia pagá-lo antes da denúncia?

O Sr. Min. Marco Aurélio: Se se usar de maior rigor, ao receber-se a denúncia inviabilizada ficará a defesa no processo administrativo, porque, para o contribuinte não ver a denúncia recebida, vai precipitar-se e efetuar o pagamento. Agora, muito cedo este colegiado deve enfrentar a matéria. Sou Relator

de um caso que remeti ao Ministério Público, em que a denúncia já está ofertada e se discute justamente sonegação.

O Sr. Min. Carlos Velloso: É certo que surge, aí, questão importante, que é a da prescrição da ação penal. Penso, entretanto, que a prescrição penal, no caso, somente começa a correr no momento em que o procedimento administrativo fiscal chega ao fim. É que somente aí é que nasce para o Estado, assim para o Ministério Público, o direito de propor a ação. Tem aplicação, então, o princípio da *actio nata*, mais velho do que a Sé de Braga.

Com essas considerações, enriquecidas pelos apartes que me concederam os eminentes colegas, concluo afirmando que o Ministério Público não pode oferecer denúncia, pelos crimes dos arts. 1º e 2º, da Lei n. 8.137/90, sem que esteja findo o procedimento administrativo fiscal. É dizer, o art. 83, da Lei n. 9.430/96, nada tem de inconstitucional.

Assim concluo, com a vênia do eminente Ministro Relator.

Indefiro a liminar" (4).

## 5. A Decisão da Corte Maior

Terminou o Supremo Tribunal Federal denegando a medida liminar, por unanimidade, nos termos do voto do Relator, cujo fundamento foi diverso daquele sustentado pelo Min. Carlos Velloso.

Realmente, para o Relator do caso, Min. Néri da Silveira, "o art. 83 em foco quer não aja a administração, desde logo, sem antes concluir o procedimento administrativo fiscal, mas essa conduta imposta às autoridades fiscais não impede a ação do Ministério Público, que, com apoio no art. 129 e seus incisos, da Constituição, poderá proceder, de forma ampla, na pesquisa da verdade, na averiguação de fatos e na promoção imediata da ação penal pública, sempre que assim entender configurado ilícito, inclusive no plano tributário. Não define o art. 83, desse modo, condição de procedibilidade para a instauração da ação penal pública, pelo Ministério Público, que poderá, na forma de direito, mesmo antes de encerrada a Instância administrativa, que é autônoma, iniciar a Instância penal, com a propositura da ação correspondente" (5).

Essa decisão pode ser considerada salomônica. Não suspendeu a vigência do art. 83, da Lei n. 9.430/96, e portanto não obrigou as autoridades da Administração Tributária a oferecerem a representação ao Ministério Público, antes de concluída a via administrativa, mas não excluiu a possibilidade de ação penal antes daquela conclusão.

Disse o eminente Ministro Celso de Melo, que ela **parece haver ratificado a orientação jurisprudencial consagrada na Súmula n. 609**. Na verdade o fez, olvidando que a antiga jurisprudência, como já afirmamos, foi construída à luz de lei rigorosamente diferente da atual quanto à estrutura do tipo penal em questão.

de um caso que remeti ao Ministério Público, em que a denúncia já está ofertada e se discute justamente sonegação.

O Sr. Min. Carlos Velloso: É certo que surge, aí, questão importante, que é a da prescrição da ação penal. Penso, entretanto, que a prescrição penal, no caso, somente começa a correr no momento em que o procedimento administrativo fiscal chega ao fim. É que somente aí é que nasce para o Estado, assim para o Ministério Público, o direito de propor a ação. Tem aplicação, então, o princípio da **actio nata**, mais velho do que a Sé de Braga.

Com essas considerações, enriquecidas pelos apartes que me concederam os eminentes colegas, concluo afirmando que o Ministério Público não pode oferecer denúncia, pelos crimes dos arts. 1º e 2º, da Lei n. 8.137/90, sem que esteja findo o procedimento administrativo fiscal. É dizer, o art. 83, da Lei n. 9.430/96, nada tem de inconstitucional.

Assim concluo, com a vênia do eminente Ministro Relator.

Indefiro a liminar" (4).

## 5. A Decisão da Corte Maior

Terminou o Supremo Tribunal Federal denegando a medida liminar, por unanimidade, nos termos do voto do Relator, cujo fundamento foi diverso daquele sustentado pelo Min. Carlos Velloso.

Realmente, para o Relator do caso, Min. Néri da Silveira, "o art. 83 em foco quer não aja a administração, desde logo, sem antes concluir o procedimento administrativo fiscal, mas essa conduta imposta às autoridades fiscais não impede a ação do Ministério Público, que, com apoio no art. 129 e seus incisos, da Constituição, poderá proceder, de forma ampla, na pesquisa da verdade, na averiguação de fatos e na promoção imediata da ação penal pública, sempre que assim entender configurado ilícito, inclusive no plano tributário. Não define o art. 83, desse modo, condição de procedibilidade para a instauração da ação penal pública, pelo Ministério Público, que poderá, na forma de direito, mesmo antes de encerrada a Instância administrativa, que é autônoma, iniciar a Instância penal, com a propositura da ação correspondente" (5).

Essa decisão pode ser considerada salomônica. Não suspendeu a vigência do art. 83, da Lei n. 9.430/96, e portanto não obrigou as autoridades da Administração Tributária a oferecerem a representação ao Ministério Público, antes de concluída a via administrativa, mas não excluiu a possibilidade de ação penal antes daquela conclusão.

Disse o eminente Ministro Celso de Melo, que ela **parece haver ratificado a orientação jurisprudencial consagrada na Súmula n. 609**. Na verdade o fez, olvidando que a antiga jurisprudência, como já afirmamos, foi construída à luz de lei rigorosamente diferente da atual quanto à estrutura do tipo penal em questão.

O Sr. Ministro Carlos Velloso: Veja o **caput**, do art. 1º: falsificou ou alterou nota fiscal, para quê? Para suprimir ou reduzir tributo; fraudou a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, omitindo operação de qualquer natureza, para quê? Para suprimir ou reduzir tributo. Se não houver redução ou supressão de tributo, não há crime. Vale dizer, senão houver sonegação de tributo, não há crime.

O Sr. Min. Sepúlveda Pertence (Presidente): V. Excelência não admite possa o Ministério Público, por outros meios, averiguar que no fato concorrem uma conduta de fraude tributária com a prevaricação do agente fiscal?

O Sr. Min. Carlos Velloso: Os crimes praticados por funcionários públicos contra a ordem tributária, além dos previstos no Dec.-lei n. 2.248/40 - Código Penal (Título XI, Cap. I), estão tipificados no art. 3º, da citada Lei n. 8.137/90. Aí é diferente, não são crimes de sonegação fiscal, mas crimes funcionais. Aqui, estamos cuidando dos crimes dos arts. 1º e 2º, da referida Lei n. 8.137/90, e não dos crimes do art. 3º, da mesma Lei n. 8.137/90. É que o art. 83, da Lei n. 9.430/96, objeto desta ação direta de inconstitucionalidade, expressamente se refere aos arts. 1º e 2º, da Lei n. 8.137/90. É dizer, o citado art. 83 refere-se, apenas, aos crimes de sonegação fiscal tratados na Lei n. 8.137, arts. 1º e 2º.

O Sr. Min. Sepúlveda Pertence (Presidente): Não importa. O que importa é que pode dar-se o exemplo citado: a fraude fiscal do particular em concurso com a prevaricação do funcionário fiscal. E, então, naturalmente, a **informatio delicti** não virá do Tesouro...

O Sr. Min. Carlos Velloso: Temos que nos ater ao objeto da ação. Cuidamos, apenas, dos crimes contra a ordem tributária, mais especificamente dos crimes de sonegação fiscal definidos nos arts. 1º e 2º, da Lei n. 8.137/90.

Reitero que o Ministério Público não poderá oferecer denúncia, com base nos arts. 1º e 2º, da Lei n. 8.137/90, sem antes existir a decisão final no procedimento administrativo fiscal, tendo em vista o que dispõe o art. 34, da Lei n. 9.249/95, retro indicado, que estabelece que o pagamento do tributo, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia, extingue a punibilidade dos crimes definidos na Lei n. 8.137/90, e na Lei n. 4.729/65. Ora, somente com a decisão final no procedimento administrativo é que se tem como apurado o crédito fiscal realmente devido; somente com a decisão final no procedimento administrativo é que o crédito fiscal torna-se exigível. É que somente aí é que se tem realizado o lançamento (CTN, arts. 142 e ss.).

Ora, se ainda não se tem crédito fiscal apurado, em caráter definitivo, não se sabe se o crédito na verdade existe, nem se tem, ainda, o seu exato **quantum**. Como o acusado poderia pagá-lo antes da denúncia?

O Sr. Min. Marco Aurélio: Se se usar de maior rigor, ao receber-se a denúncia inviabilizada ficará a defesa no processo administrativo, porque, para o contribuinte não ver a denúncia recebida, vai precipitar-se e efetuar o pagamento. Agora, muito cedo este colegiado deve enfrentar a matéria. Sou Relator

A Corte Maior deixou, data vênia, de construir positivamente, no interesse do cidadão e da Fazenda Pública, como adiante será demonstrado. Mas, como se trata de decisão proferida em juízo liminar, é razoável esperar-se que venha a decidir, em definitivo, pela existência de verdadeira condição de procedibilidade, acolhendo integralmente os fundamentos do judicioso voto do Min. Carlos Velloso.

Seja como for, como o que temos é essa decisão liminar, é a ela que dirigimos a nossa crítica, com todo o respeito.

## 6. Nossa crítica

### 6.1. Não se Trata de Questão Constitucional

Na verdade a questão de saber se a ação penal, em determinado crime, é pública ou privada, não é uma questão constitucional. O legislador tem inteira liberdade, para definir como de ação penal pública, ou privada, qualquer crime. Suas limitações são apenas aquelas previstas na Constituição, e nesta não há nenhuma norma a dizer que os crimes contra a ordem tributária são de ação penal pública, nem muito menos a dizer que a ação penal nesses crimes prescinde de representação do órgão estatal competente para a Administração Tributária.

Aliás, o próprio art. 129, inc. I, da CF, diz ser função do Ministério Público promover, privativamente, a ação penal pública, **nos termos da lei**. É claro, portanto, que a ação penal é pública, ou privada, **nos termos da lei**. E sendo pública, será condicionada, ou incondicionada, **nos termos da lei**. O que não se admite, até porque seria mesmo uma grave incoerência, é a definição da ação penal, em certo crime, como ação penal pública e a atribuição a outro órgão do Estado da competência para promovê-la.

### 6.2. O Debate entre os Ministros Velloso e Pertence

Merece exame atento o debate entre os Ministros Carlos Velloso, sustentando a tese da condição de procedibilidade, e Sepúlveda Pertence, sustentando o poder do Ministério Público de intentar desde logo a ação penal.

Quando em seu voto o Min. Velloso afirmava a necessidade de prévia apuração de crédito tributário regularmente constituído, para a configuração dos tipos penais, veio o aparte do Min. Pertence, indagando:

“Todas dependem da exigibilidade do crédito fiscal, no sentido do Código Tributário Nacional?”.

E a resposta do Min. Velloso, embora correta, foi insuficiente. Faltou-lhe a afirmação de que, em qualquer caso, o contribuinte tem a seu favor o direito de ver extinta a punibilidade pelo pagamento antes do recebimento da ação penal, e tal direito resta simplesmente excluído se prevalece o entendimento

de que a ação penal pode ser proposta antes de definitivamente constituído o crédito, com a garantia de defesa do contribuinte, para ver dele excluído o que na verdade não seja devido ao fisco.

Em seguida, novo aparte, com nova pergunta do Min. Pertence:

“Vossa Excelência não admite possa o Ministério Público, por outros meios, averiguar que no fato concorrem uma conduta de fraude tributária com a prevaricação do agente fiscal?”.

E a resposta esclarecedora do Min. Velloso, absolutamente exata, fazendo a distinção entre os crimes contra a ordem tributária e os crimes previstos nos arts. 1º e 2º, e aqueles praticados por funcionários públicos, previstos no art. 3º, da mesma Lei n. 8.137/90, e afirmando que se estava naquele julgamento apreciando apenas a argüição de inconstitucionalidade do art. 83, da Lei n. 9.430/96, que expressamente se refere apenas aos primeiros, vale dizer, aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º, da Lei n. 8.137/90.

Veio, em seguida, a colocação insistente do Min. Pertence:

“Não importa. O que importa é que pode dar-se o exemplo citado: a fraude fiscal do particular em concurso com a prevaricação do funcionário fiscal. E, então, naturalmente, a **informatio delicti** não virá do Tesouro...”.

E neste ponto a posição do Min. Velloso restou enfraquecida, data vênua, porque Sua Excelência limitou-se ao argumento formal:

“Temos que nos ater ao objeto da ação. Cuidamos, apenas, dos crimes contra a ordem tributária, mais especificamente dos crimes de sonegação fiscal definidos nos arts. 1º e 2º, da Lei n. 8.137/90”.

Tal argumento, embora correto, é insuficiente. A ele podiam ter sido somadas outras razões, tais como:

a) Se o Ministério Público tiver elementos para oferecer denúncia contra o servidor público, por crime previsto no art. 3º, da Lei n. 8.137/90, ou pelo crime de prevaricação, previsto no art. 319, do CP, que o faça. Não precisará de notícia vinda da autoridade da Administração Tributária.

b) Como nada impede que no curso da ação penal seja constatada uma possível supressão ou redução de tributo, o Ministério Público oficiará a autoridade superior da Administração Tributária, para que providencie o lançamento do tributo, até porque é importante sua arrecadação, que jamais poderá resultar da ação penal. E assim ter-se-á assegurado à Fazenda Pública o direito de arrecadar, e ao contribuinte o direito de pagar o tributo, para extinguir a punibilidade.

c) Não é razoável afastar-se uma regra específica, que é a do art. 83, da Lei n. 9.430/96, para fazer prevalecer uma regra genérica, que é a que diz respeito aos crimes de ação pública em geral. Isto contraria o princípio da especialidade, como critério que o jurista deve adotar para a superação das antinomias no sistema jurídico (6).

d) Também não é razoável que, por conta da possível ocorrência de prevaricação, se tome como regra a possibilidade de ação penal pública

incondicionada, para a generalidade dos casos. Uma regra imaginada em face de uma exceção evidentemente não se presta para os casos em geral.

e) Finalmente, também não é razoável partir-se da presunção de que entre os servidores do Ministério da Fazenda existem demônios, enquanto entre os Membros do Ministério Público só existem santos. Estes e aqueles existem em toda parte, de sorte que a presunção de comportamentos reprováveis entre os Fazendários não se presta como regra de interpretação. Aliás, esse defeito de visão que parece dominar a linha de argumentação do Min. Pertence, precisa ser repensado em nosso sistema jurídico, no qual parece prevalecer a presunção de infalibilidade dos membros do **Parquet**, especialmente de seu Chefe no Plano Federal, com a absoluta ausência de regra de competência para o oferecimento de denúncia contra ele.

f) Razoável, isto sim, é admitir-se que, se e quando o Ministério Público tiver conhecimento de indícios de prevaricação de servidores do Fisco, possa oferecer denúncia por violação do art. 319, do CP, como acima já foi dito.

### **6.3. Inconvenientes da Tese Adotada pelo Supremo Tribunal Federal**

Além dos aspectos já referidos, a tese adotada pelo Supremo Tribunal Federal, segundo a qual o Ministério Público pode promover a ação penal antes da decisão definitiva da autoridade administrativa, tem dois graves inconvenientes, a saber: a) afasta a tese do Min. Velloso quanto ao início do prazo prescricional, e b) deixa em aberto a questão de saber se a autoridade administrativa está obrigada a atender requisição do Ministério Público a respeito de crime contra a ordem tributária.

O primeiro de tais inconvenientes é visível. O segundo, porém, está a merecer melhor exame, e isto é o que passamos a fazer.

### **6.4. Requisição de Informações**

Admitindo-se que o Ministério Público pode promover a ação penal, por crime contra a ordem tributária, antes da decisão final da autoridade administrativa, fica em aberto a questão de saber se esta é obrigada a fornecer-lhe informações e documentos sobre o fato.

Se o dever de fazer a representação ao Ministério Público só é exigível depois da decisão definitiva no âmbito da administração, não é razoável admitir-se que a autoridade administrativa seja obrigada a atender a requisição, pelo Ministério Público, antes daquela decisão, de meios indispensáveis à propositura da ação.

É claro que o Ministério Público pode requisitar informações e documentos à autoridade administrativa, mesmo antes de qualquer decisão desta, se houver indícios de prevaricação. Não existindo, porém, tais indícios, a requisição do Ministério Público será incabível.

## **7. Ação Penal Pública Condicionada**

Resulta evidente, portanto, que em relação aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º, da Lei n. 8.137, a ação penal é pública condicionada à representação da autoridade administrativa.

Sobre o tema já escrevemos (7):

### **“2. Condição de Procedibilidade e Questão Prejudicial.**

#### **2.1. Constatação do Equívoco**

O exame de manifestações jurisprudenciais e doutrinárias concernentes à questão de saber se, nos crimes contra a ordem tributária, o exaurimento da via administrativa é indispensável à propositura da ação penal, demonstra que na maioria dos casos a questão não tem sido adequadamente colocada, sendo visível a confusão feita por muitos entre condição de procedibilidade e questão prejudicial, como se constata dos vários julgados citados por Decomain, e da posição doutrinária daquele eminente membro do Ministério Público do Estado de Santa Catarina, que chega a invocar a Súmula n. 609, do STF (8).

#### **2.2. A Súmula n. 609, do STF.**

Diz a Súmula n. 609, da Corte Maior, que ‘é pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal’. E a partir desse enunciado, formou-se uma jurisprudência, inteiramente equivocada, no sentido da desnecessidade de prévia decisão administrativa, confundindo condição de procedibilidade com questão prejudicial.

O exame dos acórdãos dos quais resultou aquele enunciado demonstra que nos mesmos cuidava-se apenas da questão processual de saber se a ação, nos crimes fiscais, dependia de representação da Fazenda. Tanto que, no terceiro daqueles julgados, um Recurso Extraordinário contra acórdão do Tribunal de São Paulo, que considerou indispensável a prévia constituição do crédito tributário, o Ministro Relator, depois de registrar a divergência jurisprudencial em torno da questão, concluiu no sentido de que a ação penal não está, de modo algum, condicionada à instauração e ao julgamento do processo fiscal. Ressalvou, todavia: **se a questão penal nela versada estiver, porventura, condicionada ao desate da questão fiscal, resolver-se-á o problema pela disciplina legal da prejudicialidade heterogênea (CPP, arts. 92 e ss.) (9).**

#### **2.3. Distinção Relevante**

A condição de procedibilidade concerne exclusivamente ao processo, enquanto a questão prejudicial diz respeito ao direito material. Questão prejudi-

cial, no dizer preciso de Greco Filho, "é uma infração penal, ou uma relação jurídica civil cuja existência ou inexistência condiciona a existência da infração penal que está sob o julgamento do Juiz" (10). Constitui grave equívoco, portanto, a invocação da Súmula n. 609, do STF, para fundamentar decisão que diz inexistente a questão prejudicial tributária, vale dizer, a questão de saber se existe, ou não, tributo devido, relativamente ao qual se deu a ação dita criminosa. Ou para fundamentar decisão que afirma irrelevante, no Juízo penal, a decisão da autoridade da Administração Tributária que julga improcedente a ação fiscal, afirmando indevido o tributo exigido.

#### **2.4. Questão Prejudicial e Unidade do Direito**

A questão prejudicial diz respeito ao direito material, e o seu adequado deslinde é essencial à unidade do direito.

Em admirável voto vencido, asseverou o Min. Luiz Vicente Cernicchiaro, com inteira propriedade, que proclamada a inexistência do ilícito, ainda que administrativamente, não pode o Ministério Público, com esteio no mesmo fato, promover a imputação criminal. 'Seria contraditório, afrontando a unidade do direito, o Estado (na espécie o Estado de Santa Catarina), num momento enuncia licitude e a seguir proclama a criminalidade' (11).

Tem-se, portanto, de adotar o que o Min. Marco Aurélio denomina uma interpretação 'homenageante do devido processo legal, avesso, a mais não poder, às soluções que, embora práticas, resultem no desprezo à organicidade do direito' (12).

### **3. A Questão Prejudicial e a Integração do Tipo**

#### **3.1. O Tipo Penal**

Como questão de direito material, a questão prejudicial decorre da formulação do tipo penal. E como essa formulação, no Direito brasileiro, sofreu significativa alteração, já não é válida a invocação da jurisprudência formulada à luz da lei anterior.

A desatenção para a evolução legislativa, no concernente à tipificação do crime fiscal, parece ter contribuído para o cometimento de equívocos, sobretudo porque reforçada com a invocação da doutrina italiana, sendo certo que as leis, na Itália e no Brasil, evoluíram em sentido diametralmente opostos.

#### **3.2. Ligeira Incursão no Direito Italiano**

A tese predominante na jurisprudência parece ter origem na lição de Manzini. Ao apreciar o RHC n. 50.523-SP, o Supremo Tribunal Federal de certa forma acolheu a doutrina italiana, citada no acórdão do Tribunal de Al-

çada Criminal do Estado de São Paulo, que invocou lição de Manzini, para concluir que: a) o Juiz penal não está obrigado a aguardar a solução da Instância administrativa, para permitir a movimentação da ação penal, e b) no julgamento do fato denunciado como sonegação fiscal não está vinculado à solução eventualmente dada pela Instância administrativa. Isto é, pode o Juiz penal condenar quando o contribuinte tenha sido liberado pela administração fiscal como absolvê-lo, na hipótese contrária (RTJ n. 65, p. 62). É interessante, portanto, o exame do direito penal tributário italiano, a ver-se como foi ali tratada a questão.

Na Itália, a reforma do direito penal tributário, realizada em 1982, teve dois objetivos: um, a abolição da 'prejudicial tributária', considerada causa de retardamento da justiça penal em matéria tributária; o outro, a redefinição do crime, conseqüente à essa nova realidade processual.

Antes de 1982, a definição do tipo penal era centrada na evasão do imposto, isto é, sobre o evento de dano ao Erário, exigindo para sua identificação o acertamento da relação tributária. Com a reforma, foram redefinidos os tipos penais de sorte a que não mais fosse necessário tal acertamento, podendo assim ser o julgamento confiado ao Juízo penal, ainda que desprovido este de específica competência em matéria tributária (13).

Na explicação de Tesouro, o princípio, para o imposto direto, segundo a Lei de 1929, estendido ao IVA pelo decreto que o instituiu, era o de que a ação penal não podia ter curso se não tornado definitivo o lançamento do tributo. Entretanto, explica aquele mestre, constatou-se que tal princípio fez praticamente inoperante a eficácia intimidatória da sanção penal porque, dada a prolixidade do processo tributário, a ação penal podia iniciar-se só muito tempo depois do conhecimento do fato ilícito.

O princípio, todavia, tinha sua justificação lógica, porque o crime de evasão só podia ser afirmado depois que fosse determinado o imposto devido, donde resultava lógico que o Juízo penal tivesse vez depois que o Juízo tributário tivesse resolvido a controvérsia fiscal. Para abolir a prejudicial era condição indispensável a modificação da norma incriminadora, a qual agora, prevalentemente, não considera crime a evasão (omissão, incompleta ou infiel declaração), mas o cometimento de fato propiciador ou instrumental da evasão, ou outro fato cuja afirmação não implica resolver a questão de quantificação (14).

Não obstante extremamente complexo, o direito penal tributário italiano tem pontos importantes a serem observados, tais como: a) a relativa ligação entre o Juízo penal e o tributário, tanto que, em regra, a sentença irrecorrível de condenação, ou de absolvição tem autoridade de coisa julgada no processo tributário no que concerne aos fatos materiais que foram objeto do juízo penal (art. 12, § 2º, da Lei n. 516/82); b) em conseqüência, a possibilidade de com base nos fatos materiais afirmados pelo Juízo penal, a Administração Tributá-

ria fazer lançamento, se não atingido tal direito pela decadência; c) o reconhecimento doutrinário de que a prevalência do Juízo penal é justificada por uma disfarçada desconfiança do legislador em relação aos Juízos tributários (15).

De todo modo, a análise da doutrina italiana demonstra que, ali, a lei anterior definia como crime a evasão, por isto mesmo se considerava indispensável o prévio lançamento do tributo, ou, em outras palavras, a determinação da ocorrência da efetiva supressão, ou redução, de um tributo legalmente devido constituía uma circunstância prejudicial. Tinha-se a prejudicial tributária. E para afastá-la, a reforma penal alterou a definição do crime, que deixou de ser um crime material, de resultado, para tornar-se um crime de mera conduta, ou crime formal.

### 3.3. Retornando ao Direito Brasileiro

No Brasil deu-se o contrário, como se passa a demonstrar. Com a Lei n. 8.137/90, operou-se a substituição de tipo penal de mera conduta, crime formal, por tipo penal em que o elemento essencial é precisamente a supressão ou redução do tributo. Crime de resultado (16).

Realmente, a Lei n. 4.729/65, definiu o crime de sonegação fiscal, cujo tipo descreveu em seu art. 1º, mediante ações ou omissões todas elas relativas a obrigações tributárias acessórias, sem colocar o resultado como elemento integrativo do tipo, não obstante exigisse para a configuração deste, em qualquer caso, o dolo específico.

Já a Lei n. 8.137/90, define o crime contra a ordem tributária de duas formas. A primeira, em seu art. 1º, dizendo que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as condutas que indica em seus cinco incisos. E a segunda, em seu art. 2º, dizendo que constituem crime da mesma natureza, condutas relativas a obrigações acessórias (incs. I e V); o não recolhimento de tributo cobrado ou descontado, que muitos denominam apropriação indébita de tributo (inc. II), além de reproduzir, com ligeira alteração, o tipo que estava na lei anterior, de exigir, pagar ou receber percentagem sobre incentivo fiscal (inc. III), acrescido de outro, configurado pela conduta de deixar de aplicá-lo ou aplicá-lo indevidamente (inc. IV).

Pode-se afirmar, assim, que a lei atual define a supressão ou redução de tributo (art. 1º) como crime material, ou de resultado. Sua configuração exige que se defina a existência de um tributo devido, para que se possa afirmar sua supressão, ou redução, mediante uma ou mais das condutas descritas na lei.

É indubitoso, portanto, que a invocação do direito italiano não ampara a tese que vem sendo adotada em alguns julgados, no Brasil. Pelo contrário, a análise do direito italiano demonstra que, em nosso caso, sendo o crime de supressão ou redução de tributo um crime de resultado, não se pode afastar a questão preindicial tributária”

Hoje, exatamente em razão da prejudicial tributária, que sempre sustentamos existir a partir da Lei n. 8.137/90, que redefiniu os crimes em questão, dúvida já não pode haver. E foi para eliminar qualquer dúvida a respeito que o legislador, com o art. 83, da Lei n. 9.430/96, a decisão definitiva no âmbito da Administração Tributária, foi erigida em condição de procedibilidade.

O legislador considerou mais relevante o interesse na arrecadação do tributo, do que o de aplicar penas prisionais ao contribuinte. Somente se este, diante do lançamento definitivo, não paga o tributo como lhe permite a lei, é que surge o poder dever do Estado, de aplicar-lhe a sanção penal.

### **8. Improcedência da Argüição de Inconstitucionalidade**

A rigor, a pretensão do Ministério Público deve ser integralmente rejeitada, porque, embora privativa do Ministério Público a ação penal pública, a questão de saber se a ação penal pública há de ser condicionada, ou não, à representação do ofendido, é indiscutivelmente do âmbito da lei ordinária, não se podendo, razoavelmente, questionar a constitucionalidade de uma lei que condicione a ação penal, nos crimes contra a ordem tributária, à representação da autoridade fiscal competente.

Este aspecto, porém, não foi colocado em debate. Não se questionou sobre o âmbito, se da Constituição, ou da lei ordinária, da questão da definição da ação penal pública, como condicionada ou incondicionada. Travou-se, em vez deste, o debate a respeito da questão de saber se a decisão administrativa deveria ser considerada, ou não, uma condição para a propositura da ação. E a final foi denegada a liminar pretendida pelo Ministério Público, ao argumento de que a norma atacada, vale dizer, o art. 83, da Lei n. 9.430/96, não o impede de promover a ação penal, desde que disponha de outros meios para tanto. Esta ressalva, porém, não se justifica, posto que os argumentos em que se apoia somente podem ser aceitos nos casos em que exista suspeita de prevaricação, e neste caso, como foi amplamente demonstrado, a ação penal será contra a autoridade administrativa, e não contra o contribuinte.

O que de nenhum modo se justifica, seja diante dos aspectos éticos do direito penal, seja diante de seus aspectos utilitaristas, é a propositura da ação contra o contribuinte, deixando intocada a autoridade que esteja sob suspeita de prevaricação.

### **9. A Prescrição**

Um argumento freqüentemente colocado contra a exigência de exaurimento da via administrativa, como condição para a propositura da ação penal, nos crimes contra a ordem tributária, é o da prescrição.

Quem sustenta, como temos sustentado, que a decisão final no processo administrativo é condição indispensável para a propositura da ação penal,

chega à conclusão lógica de que não tem início o curso da prescrição antes daquela decisão.

Na verdade, aplica-se ao caso o princípio da **actio nata**, como afirmou, com inteira propriedade, o Min. Carlos Velloso. A prescrição a extinção da ação em decorrência da inércia de seu titular. Sem a possibilidade da propositura da ação não se pode falar em inércia, e, portanto, não se pode admitir o curso do prazo prescricional. Tal princípio está expresso no art. 116, do CP, a dizer que a prescrição não corre enquanto não resolvida em outro processo, questão de que dependa o reconhecimento da existência do crime. A razão é a mesma. Se existe um impedimento ao início, ou ao curso regular da ação penal, não se pode cogitar de prescrição.

No âmbito do Ministério da Fazenda, onde parece prevalecer o entendimento segundo o qual o art. 83, da Lei n. 9.430/96, não estabeleceu condição de procedibilidade, está sendo estudado um anteprojeto de lei dispendo sobre a suspensão da prescrição nos crimes contra a ordem tributária. Seria acrescentado um inciso ao art. 116, do CP, com a seguinte redação:

“III - enquanto não proferida decisão final na esfera administrativa em procedimentos de apuração e exigência de crédito tributário ou previdenciário, relativos a fatos que tipifiquem também crimes contra a ordem tributária, desde que ainda não ajuizada a respectiva ação penal”.

Parece-nos, todavia, que esta não é a melhor solução. Se existe a possibilidade da propositura da ação penal, então o curso da prescrição é uma decorrência lógica. Não é razoável admitir-se que a prescrição não corre, enquanto não proferida a decisão final na esfera administrativa, se desta não está a depender o Ministério Público para promover a ação penal.

Melhor, portanto, será a inclusão de um inciso no art. 111, do CP, assim: V - nos crimes contra a ordem tributária, na data em que se tornar definitiva a decisão final na esfera administrativa, no procedimento de apuração e exigência do crédito respectivo.

Assim, ficará assegurado ao Estado o direito à propositura da ação penal, para punir aqueles que efetivamente tenham praticado os delitos em questão, e ao mesmo tempo garantido ao contribuinte o direito de defender-se contra exigências fiscais indevidas.

## 10. A Prescrição e a Questão Prejudicial

Razoável, outrossim, é considerar-se que a decisão final da Administração não constitui propriamente uma condição de procedibilidade, mas uma questão prejudicial. Tal como ocorre no direito processual civil, esta deve ser entendida de modo abrangente de qualquer decisão de autoridade a respeito de qualquer pendência que lhe caiba resolver. “Há de ser entendida de forma ampla por atingir não somente julgamento de outra causa (de relação jurídica que constitui objeto de outra causa pendente), como também da declaração de

existência ou inexistência de relação jurídica a ser definida por autoridade outra que não o Juízo cível, já que pode alcançar o criminal ou mesmo a administrativa" (17).

Não é razoável que a questão de saber se ocorreu, ou não, supressão ou redução de tributo devido esteja pendente de decisão administrativa, e desde logo seja proposta a ação penal, porque admitida esta poder-se-á chegar ao absurdo de uma condenação no Juízo criminal, de alguém que a Fazenda Pública afirma não haver suprimido, nem reduzido, tributo nenhum.

É importante observar a evolução jurisprudencial, posto que o Judiciário a final é a última esperança do cidadão contra o arbítrio. E neste assunto parece ser tal evolução muito lenta, mas positiva. O Superior Tribunal de Justiça que, preso à doutrina da autonomia das Instâncias havia já decidido não admitindo a existência da questão prejudicial, recentemente decidiu reconhecer que a decisão administrativa tem relevância no Juízo penal. Julgado seu, do dia 25 de maio deste ano de 1999, do qual foi Relator o eminente Min. Vicente Leal, porta a seguinte ementa:

"Penal. Crime contra a ordem tributária. Lançamento. Auto de infração. Cancelamento na Instância administrativa. Ação penal. Ausência de justa causa. **Habeas corpus**.

Em sede de crime contra a ordem tributária, instaurada a ação penal fundada em auto de infração, a subsequente decisão administrativa, de caráter definitivo, que julga improcedente o lançamento, faz desaparecer a justa causa para o curso da ação, impondo-se o seu trancamento.

Recurso ordinário provido. **Habeas corpus** concedido" (18).

Essa decisão merece aplausos, pois na verdade a tese da autonomia das Instâncias não pode conduzir ao absurdo de ver-se alguém condenado por supressão ou redução de tributo, enquanto o órgão do Estado, incumbido da atividade de tributação, diz não ter sido praticada supressão nem redução de nenhum tributo pelo acusado.

Mais aplausos merece, a propósito da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a posição que tem assumido naquela Corte o Min. Edson Vidigal, que é professor de direito processual penal, e está expressa também em excelente artigo de doutrina, que termina assim:

"Por tudo isto tenho sustentado que o exaurimento da Instância administrativo-fiscal, para apuração da responsabilidade tributária, é condição de procedibilidade para a propositura da ação penal. E assim tenho votado, na esperança de que o debate induza os demais que julgam a novas reflexões, de modo a que a nossa jurisprudência possa evoluir também quanto a esse delicado tema" (19).

## 11. A Questão da Decadência Tributária

Outro argumento que tem sido colocado contra a tese que defendemos consiste em que, admitida a necessidade de decisão no procedimento admi-

nistrativo fiscal, ter-se-ia encurtado injustificadamente o prazo da prescrição penal, posto que nos termos do art. 173, do CTN a autoridade administrativa dispõe de apenas cinco anos para proceder o lançamento.

Tal argumento, data vênia, é absolutamente inconsistente, para não se dizer que é sofismático.

Realmente, decorrido o prazo de cinco anos, nos termos do art. 173, do CTN, já não tem mais a Administração Tributária o direito potestativo de constituir o crédito tributário. E com certeza, em conseqüência, já não é mais possível cogitar-se de ação penal pelo crime de supressão ou redução do tributo. Isto, porém, não significa um encurtamento do prazo prescricional. Cuida-se, isto sim, de dois prazos inteiramente distintos e inconfundíveis, dos quais dispõe o Estado para agir contra o contribuinte que tenha praticado supressão ou redução de tributo.

O primeiro prazo é decadencial. É prazo ligado ao exercício do direito potestativo de lançar, vale dizer, de constituir o crédito tributário. Prazo que, segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal diz respeito apenas ao início da ação fiscal. Basta a lavratura do auto de infração, ou a simples notificação do lançamento de ofício, para que se tenha como exercitado aquele direito potestativo e por isto mesmo não se cogite mais de decadência desse direito.

A Fazenda Pública tem o poder dever, ou direito potestativo de lançar o tributo. Tem interesse de agir, para haver os recursos necessários ao Estado. É exatamente esse interesse que conta com a proteção penal. Se não o exerce, no prazo legalmente estabelecido, é evidente que não subsiste a proteção penal. A extinção do poder de punir, neste caso, decorre da negligência da Fazenda Pública.

A prescrição da ação penal é coisa claramente distinta. Dela somente se pode cogitar quando a Fazenda, atenta na defesa de seus interesses, age, inicia o procedimento administrativo.

## 12. A Missão do Ministério Público

Ao Ministério Público não cabe apenas a tarefa de promover a ação penal. É também de sua competência a **defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis**. Se tem conhecimento de algum fato que pode ter significação tributária pode, a mais que isto, deve provocar a autoridade administrativa para que atue, para que inicie o procedimento administrativo contra o contribuinte faltoso. Se não o faz, é conivente com a negligência fazendária, de sorte que nada justifica sua pretensão de punir.

Por outro lado, o seu dever de defender a ordem jurídica não pode ser entendido de forma simplória, como se o Ministério Público fosse um inimigo

do cidadão, sempre pronto para acusá-lo do cometimento de crimes, sem qualquer atenção para os deveres das autoridades, inclusive as fazendárias.

A missão de defender a ordem jurídica inclui, com certeza, o dever de defender acima de tudo a Constituição, cuidando de preservar as garantias fundamentais que a mesma promete ao cidadão contribuinte, que trabalha e produz, gerando os recursos de que se vale o Estado em sua atividade tributária.

### 13. O Poder de Punir e as Garantias Constitucionais

É importante ter sempre em mente que o poder de punir há de ser exercido pelo Estado sem o amesquinamento das garantias constitucionais. Por isto mesmo o Supremo Tribunal Federal já decidiu pela nulidade de ação penal na qual foram utilizadas provas obtidas por meios ilícitos, o que demonstra de forma eloqüente a prevalência das garantias constitucionais sempre que estas se colocam em confronto com o poder de punir.

Entre as garantias constitucionais prometidas ao contribuinte está a de que este somente será obrigado a pagar o tributo devido nos termos da lei.

Inadmissível, portanto, a utilização de ação penal como forma de compelir o contribuinte a pagar o tributo antes mesmo que tenha sido concluído o procedimento no qual se faz o accertamento da relação tributária. Procedimento que se desenvolve perante a autoridade competente para dizer qual é o tributo devido.

Como assevera o Min. Edson Vidigal, “não se cogita aqui criar-se, pela jurisprudência, um manto sagrado para proteger quem sonega impostos. O País tem perdido muito com a evasão fiscal. No combate a essa evasão, no entanto, direitos constitucionais individuais têm sido, muitas vezes, desrespeitados.

A ordem jurídica não é um estoque de lâminas com as quais o Estado vá se armando para intimidar cidadãos ou até para feri-los em seus direitos, conforme cada situação”.

Penso, aliás, que as atitudes arbitrárias de muitas autoridades da Administração Tributária, do Ministério Público e do próprio Poder Judiciário, infelizmente, prestam serviço à descrença no direito, e assim contribuem para a evasão tributária, na medida em que o contribuinte, violentado em seus direitos em face daquelas arbitrariedades, vai se firmando a convicção de que o direito não existe e portanto também ele contribuinte não está obrigado ao cumprimento da lei.

### 14. A Organicidade do Direito

Ressalte-se, por fim, que a interpretação segundo a qual o prévio exaurimento da via administrativa é indispensável à propositura da ação penal nos crimes contra a ordem tributária é, no dizer autorizado do Min. Marco Aurélio, uma interpretação “homenageante do devido processo legal, aves-

so, a mais não poder, às soluções que, embora práticas, resultem no desprezo à organicidade do direito” (20).

Essa organicidade, essencial no direito porque este é um sistema, não se compadece com a incongruência. E incongruência maior não pode haver do que a autonomia das Instâncias penal e administrativo-fiscal, entendida de forma absoluta, a ponto de se admitir que alguém possa ser condenado como autor do crime de supressão ou redução de tributo, enquanto o órgão estatal competente para a arrecadação deste afirma que tal pessoa não suprimiu nem reduziu tributo nenhum.

#### Notas de rodapé:

(1) Supremo Tribunal Federal, Súmula n. 609.

(2) Lei n. 8.137/90, art. 1º.

(3) Veja-se nosso estudo “O Prévio Esgotamento da Via Administrativa nos Crimes Contra a Ordem Tributária”, na *Revista do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais*, n. 15, pp. 231-239.

(4) ADIn n. 1.571-1, União Federal, Rel. Min. Néri da Silveira, RDDT n. 39, pp. 121 e 122.

(5) *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 39, p. 119.

(6) Norberto Bobbio, *Teoria do Ordenamento Jurídico*, trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos, 4ª ed., Edunb, Brasília, pp. 95 e 96.

(7) Hugo de Brito Machado: “O Prévio Esgotamento da Via Administrativa nos Crimes Contra a Ordem Tributária”, *Revista do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais*, n. 15, pp. 231-235.

(8) Pedro Roberto Decamain, *Crimes Contra a Ordem Tributária*, *Obra Jurídica*, Florianópolis, 1994, pp. 194 e 195.

(9) RE n. 77.945-SP, Rel. o Min. Xavier de Albuquerque, RTJ n. 71, pp. 846 e 847.

(10) Vicente Greco Filho, *Manual de Processo Penal*, Saraiva, São Paulo, 1991, p. 151.

(11) STJ, 6ª Turma, RHC n. 2.699-0/SC, Rel. Min. Pedro Aciole, acórdão publicado na íntegra no *Repertório IOB de Jurisprudência* n. 24/94, 2ª quinzena de dezembro de 1994, Texto n. 3/10400, pp. 475-471.

(12) Parte final da ementa do RE n. 198.958-1/RS, DJU-I de 17-5-96, p. 16351.

(13) Cf. Giovanni Fiadanca, Enzo Musco, *Diritto Penale Tributario*, Giuffrè, Milano, 1992, pp. 1-3.

(14) Cf. Francesco Tesaro, *Istituzioni di Diritto Tributario*, 4ª ed., UTET, vol. 1, p. 288.

(15) Cf. Augusto Frantozzi, *Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1994, p. 490.

(16) Cf. Paulo José da Costa Jr. e Zelmo Denari, *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, Ed. Saraiva, São Paulo, 1995, pp. 100 e 101; Pedro Roberto Decomain, *Crimes Contra a Ordem Tributária*, *Obra Jurídica*, Florianópolis, 1994, p. 48; Gerd W. Rothmann, *A Extinção da Punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária*, em *Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário*, volume de apoio, pp. 42 e 43; Aristides Junqueira Alvarenga, *Crimes Contra a Ordem Tributária*, em livro de igual nome, coordenado por Ives Gandra da Silva Martins, Ed. RT, São Paulo, 1995, p. 52.

(17) José de Moura Rocha, *Processo de Conhecimento*, Forense, Rio de Janeiro, vol. 1, p. 491.

(18) STJ, 6ª Turma, RHC n. 8.335-SP, Rel. Min. Vicente Leal, julgado em 25.05.99, DJU I, de 14-6-99, p. 228.

(19) Edson Vidigal, “Fluxos de Cadeia ou de Caixa: o Exaurimento da Instância Administrativo-Fiscal como Condição de Procedibilidade para a Ação Penal”, *Revista da AJUFE*, n. 60, jan-março/99, p. 68.

(20) Parte final da ementa do RE n. 198.958-1/RS, DJU-I de 17-5-96, p. 16351.