

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



44

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

44

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretora Financeira  
**Lidia Lobello de Oliveira Rocha**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*  
Editora, com alterações procedidas por  
*Phoenix e Dialética*

Capa (fundo)  
*Detalhe da obra*  
"100% Azul ou Quase",  
de *Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores  
*Fátima Lodo Andrade da Silva*

Fotolito da Capa  
*Binho's*

Impressão  
*Gráfica Palas Athena*

(MAIO - 1999)



*Wega Nery*  
é a autora da obra reproduzida em  
destaque na capa desta edição.

Os acórdãos estampados na íntegra  
correspondem às cópias obtidas nas  
Secretarias dos Tribunais ou se originam  
de publicações oficiais de seus julgados.  
Tiragem superior a 3.000 exemplares.  
Distribuição em todo o País.



Uma publicação mensal de  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**  
Rua Sena Madureira, 34  
CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
Fone/fax (011) 5084-4544

---

## SUMÁRIO

---

### **Doutrina**

- A isonomia entre os créditos e os débitos da Fazenda Pública - *Alessandra Dabul Guimarães* 7
- A “representação” fiscal e os crimes contra a ordem tributária - *Andreas Eisele* 21
- Reabrindo a questão do Finsocial das empresas prestadoras de serviços - *Aroldo Gomes de Mattos* 31
- O sujeito ativo do crime de sonegação fiscal - *Ary Fausto Maia* 47
- Substituição tributária e antecipação tributária - a importância da diferenciação das duas figuras - *Caroline Said Dias* 60
- A antecipação da tutela jurisdicional contra a Fazenda Pública: um balanço - *Francesco Conte* 66
- A ação penal nos crimes contra a ordem tributária - *Hugo de Brito Machado* 80
- As contribuições sociais e o descabimento de medida provisória para regular emenda constitucional, em face do art. 246 da CF - *José Eduardo Soares de Melo* 93
- Constitucionalidade material do salário-educação - *José Souto Maior Borges* 100
- Comércio exterior e novas realidades - problemas emergentes - *Marco Aurelio Greco* 116
- Contribuições previdenciárias sobre folha de salários - retenção pelos tomadores de serviços - *Maristela Miglioli Sabbag* 138
- Mais uma tentativa de retroatividade da lei tributária - *Renato Lopes Becho* 143
- A contribuição previdenciária dos servidores federais inativos e seus pensionistas - *Wladimir Novaes Martinez* 149

### **Pareceres**

- Compensação da Cofins depositada em juízo com a CSLL - *Gabriel Lacerda Troianelli* 156
- Nascimento de obrigação e crédito tributários, quando da incidência da alíquota zero - direito a crédito do IPI exigido nos insumos - *Ives Gandra da Silva Martins* 165

# A Ação Penal nos Crimes contra a Ordem Tributária

*Hugo de Brito Machado*

## 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 Fazenda, e as que integram o Ministério Público, estas últimas, ao que parece, desacreditando 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 nº 4.729/65, firmou-se a jurisprudência no sentido de que "é pública incondicionada a ação



**Hugo de Brito**

**Machado**

*é Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará, Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários e Juiz aposentado do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.*

penal por crime de sonegação fiscal.”<sup>1</sup> 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 nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, 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.<sup>2</sup> 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 609, nada afirmou a respeito da existência de uma questão prejudicial, limitando-se a dizer que não havia condição de procedibilidade.<sup>3</sup>

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 especifi-

camente 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 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 nº 9.430, de 27.12.96, a dizer que *a representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos artigos 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.*

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 for 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.

<sup>1</sup> Supremo Tribunal Federal, Súmula nº 609.

<sup>2</sup> Lei nº 8.137/90, art. 1º.

<sup>3</sup> Veja-se nosso estudo “O prévio esgotamento da via administrativa nos crimes contra a ordem tributária, na Revista do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais, nº 15, pp. 231 a 239.

### 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, inciso 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 Ministros Carlos Velloso, e Se-

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

Vale a pena a transcrição:

“O Sr. Ministro Carlos Velloso - Sr. Presidente, os crimes praticados por particulares contra a ordem tributária - reduzir ou suprimir tributo, art. 1º, da Lei 8.137, de 27.12.90 - realizam-se mediante as condutas especificadas nos incisos I a V do mencionado artigo 1º. Os crimes tipificados no artigo 2º da mesma Lei 8.137, de 27.12.90, são da mesma natureza; é dizer, são crimes de sonegação fiscal: art. 2º, incisos I a V. As condutas inscritas nos incisos dos artigos 1º e 2º, 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, de 1990, estabelecia:

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

Esse artigo 14, da Lei 8.137/90, foi, entretanto, revogado pelo art. 98, da Lei 8.383, de 30.12.91. Todavia, a Lei nº 9.249, de 26.12.95, art. 34, restabeleceu a norma do art. 14, da Lei 8.137/90:

‘Art. 34 - Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei

4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia' (Art. 34, da Lei 9.249, de 26.12.95).

Sobreveio, então, a Lei 9.430, de 27.12.96, que dispôs, no seu artigo 83 e seu par. único:

'Art. 83 - A representação fiscal para fins penais relativas 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.

*Parágrafo único - As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26.12.95, 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 artigos 1º e 2º, da Lei 8.137, de 1990, crimes de sonegação fiscal, crimes de sonegação de tributos. As condutas definidas nos incisos dos referidos artigos perseguem a sonegação de tributos...

*O Sr. Ministro Sepúlveda Pertence (Presidente) -* Todas dependem da exigibilidade do crédito fiscal, com o sentido que tem no Código Tributário Nacional?

*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. Ministro Sepúlveda Pertence (Presidente) -* V. Exa. 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. Ministro Carlos Velloso -* Os crimes praticados por funcionários públicos contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-lei 2.248, de 1940 - Cód. Penal (Título XI, Cap. I), estão tipificados no artigo 3º, da citada Lei 8.137, de 1990. Aí é diferente, não são crimes de sonegação fiscal, mas crimes funcionais. Aqui, estamos cuidando dos crimes dos artigos 1º e 2º da referida Lei 8.137, de 1990, e não dos crimes do art. 3º da mesma Lei 8.137/90. É que o artigo 83, da Lei 9.430, de 1996, objeto desta ação direta de inconstitucionalidade, expressamente se refere aos artigos 1º e 2º, da Lei 8.137/90. É dizer, o citado art. 83 refere-se, apenas, aos crimes de sonegação fiscal tratados na Lei 8.137, arts. 1º e 2º.

*O Sr. Ministro 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. Ministro 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 artigos 1º e 2º, da Lei 8.137, de 1990.

Reitero que o Ministério Público não poderá oferecer denúncia, com base nos artigos 1º e 2º, da Lei 8.137, de 1990, sem antes existir a decisão final no procedimento administrativo fiscal, tendo em vista o que dispõe o art. 34, da Lei 9.249, de 26.12.95, retro indicado, que estabelece que o pagamento do tributo, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia, extingue a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137, de 1990, e na Lei 4.729, de 1965. 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, artigos 142 e segs.).

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. Ministro 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. Ministro 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 artigos 1º e 2º, da Lei 8.137, de 1990, sem que esteja findo o procedimento administrativo fiscal. É dizer, o art. 83, da Lei 9.430, de 1996, nada tem de inconstitucional.

Assim concluo, com a vênha do eminente Ministro Relator. Indefiro a liminar.<sup>4</sup>

## 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 Ministro Carlos Velloso.

Realmente, para o relator do caso, Ministro 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 MP, que, com apoio no art. 129 e seus incisos, da Constituição, poderá proceder, de forma ampla, na

<sup>4</sup> ADIn 1.571-1 - União Federal, Rel. Ministro Néri da Silveira, RDDT nº 39, pp.121/122.

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 MP, 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.<sup>55</sup>

Essa decisão pode ser considerada salomônica. Não suspendeu a vigência do art. 83, da Lei nº 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 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.

A Corte Maior deixou, data vênua, 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 Ministro Carlos Velloso.

Seja como for, como o que temos é essa decisão liminar, é a ela que dirigi-

mos 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 prescindir de representação do órgão estatal competente para a Administração Tributária.

Aliás, o próprio art. 129, inciso I, da Constituição Federal, 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.

<sup>55</sup> Revista Dialética de Direito Tributário, nº 39, p. 119.

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

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

E a resposta do Ministro 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 Ministro Pertence:

“V. Exa. 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 Ministro Velloso, absolutamente exata, fazendo a distinção entre os crimes contra a ordem tributária e os crimes previstos nos artigos 1º e 2º, e aqueles praticados por funcionários públicos, previstos no art. 3º, da mesma Lei nº 8.137/90, e afirmando que se estava naquele julgamento apreciando apenas a argüição de inconstitucionalidade do art. 83, da Lei nº 9.430/06, que expressamente se refere apenas aos primeiros, vale dizer, aos crimes previstos nos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90.

Veio, em seguida, a colocação insistente do Ministro 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 Ministro 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 artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137, de 1990.”

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

- a) Se o MP tiver elementos para oferecer denúncia contra o servidor público, por crime previsto no art. 3º, da Lei nº 8.137/90, ou pelo crime de prevaricação, previsto no art. 319 do Código Penal, 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 MP 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 nº 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.<sup>6</sup>

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 Ministro 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 Código Penal, como acima já foi dito.

### 6.3. Inconvenientes da tese adotada pelo STF

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 Ministro 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 hou-

<sup>6</sup> Norberto Bobbio, Teoria do Ordenamento Jurídico, trad. de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos, 4ª ed., Editora da Unb, Brasília - DF, pp. 95/96.

ver 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 nº 8.137, a ação penal é pública condicionada à representação da autoridade administrativa.

Sobre o tema já escrevemos:<sup>7</sup>

### *“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 nº 609, do Supremo Tribunal Federal.<sup>8</sup>

#### *2.2. A Súmula nº 609, do STF*

Diz a Súmula nº 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 desneces-

sidade 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. Resaltou, 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 (C. Pr. Pen., artigos 92 e seguintes).’*<sup>9</sup>

#### *2.3. Distinção relevante*

A condição de procedibilidade concerne exclusivamente ao processo, enquanto a questão prejudicial diz respeito ao direito material. Questão prejudicial, 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.”<sup>10</sup> Constitui grave equívoco, portanto, a in-

<sup>7</sup> Hugo de Brito Machado: *O prévio esgotamento da via administrativa nos crimes contra a ordem tributária*, Revista do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais, nº 15, pp. 231 a 235.

<sup>8</sup> Pedro Roberto Decomain, *Crimes Contra a Ordem Tributária*, Obra Jurídica, Florianópolis, 1994, pp. 194/195.

<sup>9</sup> RE nº 77.945 - SP, relator o Ministro Xavier de Albuquerque, RTJ nº 71, pp. 846/847.

<sup>10</sup> Vicente Greco Filho, *Manual de Processo Penal*, Saraiva, São Paulo, 1991, p. 151.

vocação da Súmula nº 609, do Supremo Tribunal Federal, 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 Ministro 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.'<sup>11</sup>

Tem-se, portanto, de adotar o que o Ministro 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.'<sup>12</sup>

### 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 Recurso de Habeas Corpus nº 50.523 - SP, o Supremo Tribunal Federal de certa forma acolheu a doutrina italiana, citada no acórdão do Tribunal de Alçada 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 admi-

<sup>11</sup> STJ, 6ª Turma, RHC nº 2699-0-SC, relator Ministro Pedro Acioli, acórdão publicado na íntegra no Repertório IOB de Jurisprudência nº 24/94, 2ª quinzena de dezembro de 1994, texto nº 3/10400, pp. 475/471.

<sup>12</sup> Parte final da ementa do RE nº 198.958-1-RS, DJU I de 17.05.96, p. 16.351.

nistração fiscal como absolvê-lo, na hipótese contrária (RTJ nº 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 a 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.<sup>13</sup> 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 eva-

são 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 controversia 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.<sup>14</sup>

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 516/1982); b) em conseqüência, a possibilidade de com base nos fatos materiais afirmados pelo Juízo penal, a Administração Tributária 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.<sup>15</sup>

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 tri-

<sup>13</sup> Cf. Giovanni Fiananca - Enzo Musco, *Diritto Penale Tributario*, Giuffrè, Milano, 1992, pp. 1 a 3.

<sup>14</sup> Cf. Francesco Tesouro, *Instituzioni di Diritto Tributario*, 4ª edição, UTET, vol. 1, p. 288.

<sup>15</sup> Cf. Augusto Fantozzi, *Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1994, p. 490.

buto, 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 nº 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.<sup>16</sup>

Realmente, a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, 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 nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, 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 indi-

ca em seus cinco incisos. E a segunda, em seu art. 2º, dizendo que constituem crime da mesma natureza, condutas relativas a obrigações acessórias (incisos I e V); o não recolhimento de tributo cobrado ou descontado, que muitos denominam apropriação indébita de tributo (inciso II), além de reproduzir, com ligeira alteração, o tipo que estava na lei anterior, de exigir, pagar ou receber percentagem sobre incentivo fiscal (inciso III), acrescido de outro, configurado pela conduta de deixar de aplicá-lo ou aplicá-lo indevidamente (inciso 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 prejudicial tributária.”

Hoje, exatamente em razão da prejudicial tributária, que sempre sustentamos existir a partir da Lei nº 8.137/90, que redefiniu os crimes em questão, dúvida já não pode haver. E foi para eliminar qualquer dúvida a respeito que o le-

<sup>16</sup> Cf. Paulo José da Costa Jr. e Zelmo Denari, *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, Editora Saraiva, São Paulo, 1995, pp. 100/101; Pedro Roberto Decomain, *Crimes contra a Ordem Tributária*, Obra Jurídica, Florianópolis-SC, 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. 42/43; Aristides Junqueira Alvarenga, *Crimes Contra a Ordem Tributária*, em livro de igual nome, coordenado por Ives Gandra da Silva Martins, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1995, p. 52.

gislador, com o art. 83 da Lei nº 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 Arguição 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 afinal foi denegada a liminar pretendida pelo Ministério Público, ao argumento de que a norma atacada, vale dizer, o art. 83, da Lei nº 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 apóia 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.