

## **AÇÃO PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E O EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA**

**Lísias Camargo Andrade Zanoni<sup>1</sup>  
Márcia Aguiar Arend<sup>2</sup>**

**RESUMO:** O tema envolvendo o esgotamento da via administrativa fiscal e o oferecimento da denúncia nos crimes contra a ordem tributária tipificados pela Lei nº 8.137, de 1990 é o objeto desta monografia que objetiva investigar, sob a ótica dos ramos da ciência jurídica enleados, e demonstrar a desvinculação processual que existe entre os dois fenômenos. Antes de ingressar diretamente no tema, é necessária a incursão em aspectos específicos do Direito Constitucional e do Direito Tributário relacionados, intrinsecamente, com o objeto propugnado, de modo a fixar as proposições multidisciplinares imprescindíveis à abordagem técnico-científica do tema. Tais premissas fundamentais, uma vez assentadas, nortearão o passo seguinte: a investigação direta do tema que esquadrinhará as diferenças entre o ilícito tributário e o ilícito penal tributário, o objeto do crime contra a ordem tributária, penetrando no tipo penal objetivo do artigo 1º da Lei nº 8.137, de 1990, com especial análise da elementar “tributo”, tangenciará o princípio da incomunicabilidade de instâncias e, por fim, relatará, de forma breve, os resultados de estudo empírico realizado na 10ª região fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil sobre a atividade de fiscalização e a comunicação ao Ministério Público da detecção de possíveis infrações penais contra a ordem tributária. Os aspectos jurisprudenciais, tão relevantes, serão trazidos à baila em momento oportuno.

**ABSTRACT:** The issue involving the depletion of fiscal and administrative process and the offering of the denouncement for crimes against the tax system typified by law number 8137, 1990 is the object of this paper which aims to investigate the perspective of the branches of entangled legal science, and demonstrate the procedural disconnection that exists between the two phenomena. Prior to joining directly on the subject, it is necessary to foray into specific aspects of the Constitutional Law and Tax law intrinsically related with the object advocated, in order to establish the essential multidisciplinary propositions to the technical-scientific subject's approach. Such pivotal premises, once settled, will guide the next step: direct research theme that will scan the differences between the tax offense and tax criminal offense; the

---

<sup>1</sup>Especialista, pós-graduação em Direito Público pela Universidade Federal de Santa Catarina, professor de Legislação Social e Trabalhista do Centro Universitário Campos de Andrade, monografia apresentada no Curso de Pós-Graduação em Direito Público, com ênfase em Direito Tributário da Universidade Federal de Santa Catarina, para obtenção do título de Especialista em Direito.

<sup>2</sup>Mestre em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (1998) e doutora em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (2006), professora do Complexo de Ensino Superior de Santa Catarina, da Unisul, Univille e professora do CENTRO UNIVESITÁRIO DE ENSINO SUPERIOR DO AMAZONAS.

crime object against the tax system, permeating the criminal offense purpose of article 1 of tax evasion law, with a special analysis of the elementary "tribute"; it will achieve the incommunicado instances principle and, finally, will report briefly, the empirical study results conducted in the 10th administrative district of Federal Revenue Service on the supervisory activity and communication to the public prosecutor of the detection of possible criminal offenses against the tax system. The jurisprudential aspects, as relevant, will be brought to the fore in due course.

**PALAVRA-CHAVE:** Direito Penal. Processo Administrativo. Ação Penal. Crime Tributário.

**KEYWORD:** Criminal Law. Administrative process. Criminal Action. Tax crime.

## 1. INTRODUÇÃO

O tema do presente trabalho está inserido no campo do Direito Penal Tributário, ramo do direito público que tem por finalidade regular os crimes tributários e cominar as respectivas sanções.

Especificamente, esse ramo da ciência jurídica preocupa-se com as condutas que violam, em sentido amplo, a ordem tributária, o erário, incriminando os comportamentos indesejados praticados por contribuintes que, com objetivo ilícito, deixam de recolher, total ou parcialmente, o tributo que lhe é devido, originado da relação jurídico-tributária da qual é integrante por ter realizado o fato gerador de uma obrigação tributária.

A invocação da tutela penal, motivada por razões de política criminal, deu origem, num primeiro plano histórico, à Lei nº 4.729, de 1965, que definia os crimes de sonegação fiscal, cujo tratamento processual não destoava do que já destinado pelo Código de Processo Penal aos crimes de ação penal pública incondicionada, como assim foram qualificados os delitos da mencionada lei.

Sob a égide da Constituição Federal de 1988, adveio a Lei nº 8.137, de 1990, norma penal de caráter misto que, além de tipificar os crimes contra a ordem econômica e contra as relações de consumo, previu os crimes contra a ordem tributária, que permaneceram como delitos de ação penal pública incondicionada.

Todavia, a produção legislativa nesta seara resultou na criação de obstáculos normativos à persecução criminal deste tipo de crime, frustrando a ação dos órgãos componentes do sistema penal.

O primeiro obstáculo foi fincado pela Lei nº 9.249, de 1995, que instituiu como causa de extinção de punibilidade dos crimes contra a ordem tributária o pagamento do débito antes do recebimento da denúncia, descortinando a exclusiva finalidade arrecadatória da norma em detrimento da tutela penal que outrora havia sido chamada à ação.

No ano seguinte, entrou em vigor a Lei nº 9.430 que criou a exigência para os agentes da Administração Tributária de comunicar ao Ministério Público, após findo o processo administrativo fiscal sobre a exigência de crédito tributário, a ocorrência de suposto crime capitulado nos artigos 1º e 2º da lei dos crimes contra a ordem tributária.

A intitulada representação fiscal para fins penais, inicialmente, foi revestida com o caráter de condição de procedibilidade da ação penal, o que prejudicou, sobremaneira, o exercício da pretensão punitiva estatal, pois vinculava a atuação do Ministério Público e, conseqüentemente, do Poder Judiciário, à deliberação da via administrativa.

Desmerecendo, novamente, a tutela penal nestes delitos, a Lei nº 10.684, de 2003 trouxe a figura jurídica do parcelamento de débitos tributários cujos contribuintes dele beneficiados seriam agraciados, enquanto nele permanecessem inscritos regularmente, com a suspensão da pretensão punitiva do Estado relativa aos crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990.

Reforçando seu intuito eminentemente arrecadatório, a Lei de 2003 ainda ampliou o tratamento vantajoso trazido pela Lei nº 9.249, de 1995, pois, além de manter como causa extintiva da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária o pagamento integral do débito tributário, não fixou momento processual algum para que o contribuinte realizasse tal ato.

Recentemente, a já dificultada atuação penal no combate aos delitos de sonegação fiscal, em especial os previstos nos artigos 1º e 2º da lei nº 8.137, de 1990, foi vencida em uma batalha travada no Poder Judiciário, quando, no julgamento de um *habeas corpus*, o Supremo Tribunal Federal fixou o entendimento

de que o prévio esgotamento da via administrativa fiscal é condição objetiva de punibilidade para o oferecimento da denúncia nos crimes contra a ordem tributária.

A referida decisão da Corte Suprema, seguida de algumas outras no mesmo sentido, e que dela destoam apenas em relação à natureza jurídico-penal do exaurimento da via administrativa, lança mão da teoria dos diversos ramos do direito envolvidos - como o constitucional, o tributário, o penal e o processual penal - todavia, na tentativa de harmonizar seus conceitos em busca de uma decisão justa, perde-se na técnica jurídica, produzindo um precedente favorável à sonegação fiscal.

## **2. PREMISSAS: A FIXAÇÃO DE PROPOSIÇÕES MULTIDISCIPLINARES.**

### **2.1 Do Direito Constitucional**

#### **2.1.1 Princípio da separação de poderes.**

O poder é um fato social que se manifesta em um grupo social sendo capaz de coordená-lo com o objetivo de realizar fins comuns. Neste sentido, o Estado, que é formado por um grupo social, possui um poder, denominado político.

Se é certo que em todo grupo organizado há um poder, existem, no entanto, diferentes espécies de poderes e, em consequência, diferentes espécies de grupos sociais. Dentro da empresa, o poder do patrão sobre o empregado resulta da dependência econômica: o empregado insubmisso (...) perde o emprego. (...) Ao pensarmos no Brasil como um grupo de pessoas organizadas sob determinadas regras, que permitem a convivência de todas, verificamos ser ele também um grupo social, pertencente à espécie a que chamamos de Estado. Então, no Estado brasileiro há um poder, que sujeita a todos os habitantes do país. Damos a esse poder a designação de poder político. (SUNDFELD, 2007, p. 20-21)

À época do Estado Absolutista, o poder político se concentrava nas mãos do soberano que exercia, independentemente de outro órgão ou pessoa, as principais funções estatais.

Contraopondo-se ao regime totalitário, Montesquieu, na obra “O Espírito das Leis”, aprimora a concepção aristotélica de separação de poderes, avançando-a no sentido de que as funções do poder político deveriam ser realizadas

por órgãos distintos, autônomos e independentes entre si, em um mecanismo denominado de freios e contrapesos<sup>3</sup>, segundo o qual o exercício do poder político, fracionado entre três órgãos, permitiria seu controle, na medida em que “cada Poder corresponde a um limite ao exercício das atividades do outro. Assim, o poder freia o poder, evitando a tirania.” (SUNDFELD, 2007, p. 43)

É de se acrescentar, neste ponto, o magistério de José Afonso da Silva (2004, p.108), para quem “[...] o poder político, uno, indivisível e indelegável, se desdobra e se compõe de várias funções, fato que permite falar em distinção das funções, que fundamentalmente são três: a legislativa, a executiva e a jurisdicional.”

A separação pura dos poderes, como proclamada por Montesquieu, e sob a influência posterior dos movimentos constitucionais<sup>4</sup>, passou a ser adotada pelos Estados modernos, todavia, em razão da evolução das realidades sociais, históricas e políticas, a teoria da tripartição dos poderes, atualmente, é revisitada de modo que os poderes estatais, além de exercerem suas funções típicas, também realizam funções que lhes são, originariamente, atípicas.

Neste sentido, são as palavras esclarecedoras de Pedro Lenza (2007, p. 324-325):

[...] além do exercício de funções típicas (predominantes), inerentes e ínsitas à sua natureza, cada órgão exerce, também, outras duas funções atípicas (de natureza típica dos outros dois órgãos). Assim, o Legislativo, por exemplo, além de exercer uma função típica, inerente à sua natureza, exerce, também, uma função atípica de natureza executiva e outra função atípica de natureza jurisdicional.

E complementa o festejado administrativista Bandeira de Mello (2007, p.35):

[...] a função legislativa é a função que o Estado, e somente ele, exerce por via de normas gerais, normalmente abstratas, que inovam inicialmente na ordem jurídica, isto é, que se fundam direta e imediatamente na

---

<sup>3</sup> LENZA, Pedro. **Curso de Direito Constitucional Esquematizado**. São Paulo: Editora Método, 2007, p.324.

<sup>4</sup> André Ramos Tavares *apud* Pedro Lenza, *in* **Curso de Direito Constitucional Esquematizado**, 2007, p.39, “(...) identifica quatro sentidos para o constitucionalismo: ‘... numa primeira acepção, emprega-se a referência ao movimento político-social com origens históricas bastante remotas que pretende, em especial, limitar o poder arbitrário. Numa segunda acepção, é identificado com a imposição de que haja cartas constitucionais escritas. Tem-se utilizado, numa terceira acepção possível, para indicar os propósitos mais latentes e atuais da função e posição das constituições nas diversas sociedades. Numa vertente mais restrita, o constitucionalismo é reduzido à evolução histórico-constitucional de um determinado Estado.’”

Constituição. Função jurisdicional é a função que o Estado, e somente ele, exerce por via de decisões que resolvem controvérsias com força de 'coisa julgada' (...) Função administrativa é a função que o Estado, ou quem lhe faça as vezes, exerce na intimidade de uma estrutura e regime hierárquicos e que no sistema constitucional brasileiro se caracteriza pelo fato de ser desempenhada mediante comportamentos infralegais ou, excepcionalmente, infraconstitucionais, submissos todos a controle de legalidade pelo Poder Judiciário.

A divisão dos poderes – na forma apresentada acima - foi adotada pela Constituição brasileira de 1988, ao principiariar, em seu artigo 2º, que “são poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.”

Tal a importância deste princípio para a organização jurídica do Estado brasileiro que a Carta Política alçou-o à categoria de cláusula pétrea<sup>5</sup>, constituindo-o, verdadeiramente, como um de seus núcleos intangíveis.

Além da especialização funcional, a separação dos poderes, como consta do texto constitucional, tem por fundamento a independência orgânica que, no ensino de Silva (2004, p.110), abrange:

(a) que a investidura e a permanência das pessoas num dos órgãos do governo não dependem da confiança nem da vontade dos outros; **(b) que, no exercício das atribuições que lhes sejam próprias, não precisam os titulares consultar os outros nem necessitam de sua autorização;** (c) que, na organização dos respectivos serviços, cada um é livre, observadas apenas as disposições constitucionais e legais. (grifo nosso)

E, neste relevante aspecto, afóra os demais a serem abordados oportunamente, é que reside a importância deste princípio ao tema propugnado, pois o Ministério Público - órgão de natureza constitucional<sup>6</sup>, a quem cabe o exercício de atribuições constitucionais derivadas do poder político - prescinde da deliberação oriunda da Administração Pública Tributária para oferecer denúncia nos delitos de sonegação fiscal.

---

<sup>5</sup> Art. 60. (...)

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

III - a separação dos Poderes;

<sup>6</sup> Segundo lição de José Afonso da Silva (2004, p. 107), “o Estado, como estrutura social, carece de vontade real e própria. Manifesta-se por seus órgãos que não exprimem senão a vontade exclusivamente humana. Os órgãos do Estado são supremos (constitucionais) ou dependentes (administrativos). Aqueles são os a quem incumbe o exercício do poder político, cujo conjunto se denomina governo ou órgãos governamentais. Os outros estão em plano hierárquico inferior, cujo conjunto forma a Administração Pública, considerados de natureza administrativa. Enquanto os primeiros constituem objeto do Direito Constitucional, os segundos são regidos pelas normas do Direito Administrativo.”

“Isto quer dizer claramente que, os poderes no exercício de suas atribuições próprias não precisam de autorização, sequer consultar outros órgãos, quem dirá esperar decisão administrativa, para exercer suas prerrogativas constitucionais.” (NEVES, 2005)

O papel constitucional do Ministério Público é um tema deveres extenso, porém fundamental a este trabalho, de modo que seguirá em breves notas, a começar pelo fato de que, devido ao alargamento de suas funções ocorrido na evolução constitucional do Estado brasileiro<sup>7</sup>, o *Parquet* tem ocupado, cada vez mais, lugar de destaque na organização do Estado.

É de se notar que a Carta Magna vigente imprime-lhe o realce de instituição permanente e imprescindível à função jurisdicional do Estado, cabendo-lhe a relevante missão constitucional de defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis, segundo preceitua o *caput* de seu artigo 127.

Como salienta Alexandre de Moraes (2004, p. 534):

[...] o legislador constituinte criou, dentro do respeito à teoria dos “freios e contrapesos” (checks and balances), um órgão autônomo e independente deslocado da estrutura de qualquer dos Poderes do Estado, um verdadeiro fiscal da perpetuidade da federação, da Separação dos Poderes, da legalidade e moralidade pública, do regime democrático e dos direitos e garantias individuais: o Ministério Público.

Com a finalidade de assegurar sua independência funcional, o legislador constituinte revestiu seus membros com as seguintes garantias institucionais, igualmente estendidas aos integrantes do Poder Judiciário: vitaliciedade, inamovibilidade e irredutibilidade de subsídio.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> A Constituição Federal de 1988 atribui ao Ministério Público, conforme consagra seu artigo 129, as seguintes funções: I - promover, privativamente, a ação penal pública, na forma da lei; II - zelar pelo efetivo respeito dos Poderes Públicos e dos serviços de relevância pública aos direitos assegurados nesta Constituição, promovendo as medidas necessárias a sua garantia; III - promover o inquérito civil e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos; IV - promover a ação de inconstitucionalidade ou representação para fins de intervenção da União e dos Estados, nos casos previstos nesta Constituição; V - defender judicialmente os direitos e interesses das populações indígenas; VI - expedir notificações nos procedimentos administrativos de sua competência, requisitando informações e documentos para instruí-los, na forma da lei complementar respectiva; VII - exercer o controle externo da atividade policial, na forma da lei complementar mencionada no artigo anterior; VIII - requisitar diligências investigatórias e a instauração de inquérito policial, indicados os fundamentos jurídicos de suas manifestações processuais; e IX - exercer outras funções que lhe forem conferidas, desde que compatíveis com sua finalidade, sendo-lhe vedada a representação judicial e a consultoria jurídica de entidades públicas.

<sup>8</sup> Vide artigos 128, I, “a”, “b” e “c” e 95 da Constituição Federativa de 1988.

Ser independente significa, em primeiro lugar, que cada um de seus membros age segundo sua própria consciência jurídica, com submissão exclusivamente ao direito, sem ingerência do Poder Executivo, nem dos juízes e nem mesmo dos órgãos superiores do próprio Ministério Público. (CINTRA et al. 2004, p.213)

Em outras palavras, agora em Tourinho Filho: (2003, p. 324-325)

O órgão do Ministério Público, no exercício de suas funções, é independente. Não fica sujeito a ordens de quem quer que seja. Presta conta de seus atos à lei e à sua consciência. [...] Nem seus superiores hierárquicos podem ditar-lhes ordens no sentido de agir desse ou daquele modo dentro de um processo [...] pelas conquistas obtidas, o Ministério Público não é delegado nem subordinado a ele (refere-se ao Poder Executivo). Não recebe ordens do Governo. Age com autoridade, em nome da sociedade, da lei e da justiça.

Sublinhado, ainda que superficialmente, seu perfil constitucional, convém registrar, por fim, que, para a maioria da doutrina, os membros do Ministério Público, dentro da categorização dos agentes públicos, enquadram-se como agentes políticos, a um, por exercerem verdadeiro *múnus* público e, a dois, por estarem investidos em cargos cujas atribuições tem originário assento constitucional, realçando, assim, suas intrínsecas nuances que lhes situam em posição diferenciada em relação aos membros dos Poderes Legislativo e Judiciário, bem como dos ocupantes de cargos na Administração Pública.<sup>9</sup>

### 2.1.2 Princípio da inafastabilidade da jurisdição.

Também denominado de princípio de livre acesso ao Judiciário, ou de controle jurisdicional, ou da ubiquidade da Justiça ou, simplesmente, direito de

<sup>9</sup> Neste sentido, Di Pietro (2007, p. 478) defende que “quanto aos membros do Ministério Público, a inclusão na categoria de agentes políticos tem sido justificada pelas funções de controle que lhe forma atribuídas a partir da Constituição de 1988 (art. 129), especialmente a de ‘zelar pelo efetivo respeito dos Poderes Públicos e dos serviços de relevância pública aos direitos assegurados nesta Constituição, promovendo as medidas necessárias a sua garantia.’” Também os qualifica como agentes políticos Hely Lopes Meirelles *apud* Di Pietro (2007, p. 477). Em sentido contrário, o professor Celso Antônio Bandeira de Mello entende que os membros do Ministério Público não se amoldam à categoria de agentes políticos, usufruindo deste elemento caracterizador apenas os “titulares de cargos estruturais à organização política do País [...]”, quais sejam o Presidente da República, os Governadores, Prefeitos e vices, seus auxiliares diretos e os Senadores, Deputados e Vereadores. (Mello, 2007, p. 241)

ação, constitui-se em verdadeira garantia fundamental, expressa no art. 5º, XXXV da Constituição Federal de 1988 nos seguintes termos: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.”

Seu conteúdo condensa a proteção constitucional destinada aos titulares de direitos privados, públicos ou coletivos *latu sensu* de buscarem, junto ao Poder Judiciário, a adequada<sup>10</sup> tutela jurisdicional preventiva ou repressiva.

Daí não mais se admitir no sistema jurídico brasileiro o fenômeno da jurisdição condicionada ou da instância administrativa de curso forçado, segundo o qual o ingresso no Poder Judiciário estaria vinculado à exaustão da via administrativa.

Nesta senda, a exigência do prévio esgotamento da via administrativa fiscal para o oferecimento da denúncia nos crimes de sonegação fiscal vulnera o princípio do livre acesso à Justiça.

É o dizer de Nelson Nery Júnior (2004, p.142), pois “já se decidiu que não é de acolher-se a alegação da Fazenda Pública, em ação judicial, de que não foram esgotadas as vias administrativas para obter-se o provimento que se deseja em juízo.”

A única exceção ao direito fundamental de ação, inserida pelo constituinte originário no artigo 217, parágrafo 1º da Carta Política, refere-se à justiça desportiva, pois segundo teor do dispositivo constitucional citado, as ações relativas à disciplina e às competições desportivas somente serão admitidas pelo Poder Judiciário após se esgotarem as instâncias da justiça desportiva.

E, por óbvio, a condicionante da via administrativa fiscal exaurida para o início da *persecutio criminis* não se enquadra na singular hipótese restritiva do controle jurisdicional prevista pela Lei fundamental.

De sorte que tal exigência carece do imprescindível respaldo constitucional a lhe conferir validade jurídica, sendo que sua frágil sustentação advém, apenas, de inconsistentes manifestações de Tribunais Superiores, em especial da Corte Suprema, as quais procuram atribuir às decisões administrativas um suposto efeito vinculante.

---

<sup>10</sup> Nelson Nery Júnior (2004, p. 132-133), tangenciando o significado de tutela jurisdicional adequada, afirma que “[...] não é suficiente o direito à tutela jurisdicional. É preciso que essa tutela seja a adequada, sem o que estaria vazio de sentido o princípio. [...] A lei infraconstitucional que impedir a concessão da tutela adequada será ofensiva ao princípio constitucional do direito de ação.”

Efeito vinculante que, por sua vez, é produzido, tão-somente, por decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal na forma do artigo 102, §2º<sup>11</sup> da Constituição Federal de 1988.

Afora isso, ainda é de se notar que as decisões originadas da seara administrativa sequer têm a aptidão de produzir a coisa julgada material<sup>12</sup> – atributo exclusivo da função jurisdicional<sup>13</sup> – pois, segundo a disciplina administrativa, os atos administrativos - como os são os julgados proferidos no âmbito do processo administrativo fiscal - são plenamente sindicáveis pelo Poder Judiciário através dos meios processuais pertinentes.

É a conclusão do nobre procurador da república Douglas Fischer para quem, em percuciente artigo publicado no sítio da Associação Nacional dos Procuradores da República, “no sistema vigente, o Poder Judiciário não pode(ria) ficar vinculado e jungido às conclusões advindas da seara administrativa, embora a vinculação só exista, em verdade, nos delitos desse jaez, por conta de precedentes”<sup>14</sup> [referindo-se a posicionamentos manifestados pelo Supremo Tribunal Federal que assentam o entendimento de que antes de esgotada a esfera administrativa sobre os delitos de sonegação fiscal, não poderia ser deflagrada a persecução criminal].

Frise-se que não há dispositivo constitucional ou infraconstitucional – que, se houvesse, haveria de ser declarado inconstitucional pelo vício de incompatibilidade material, como visto – que imponha, explícita e diretamente, a necessidade de exaustão da via administrativa para oferecimento da denúncia nos crimes de sonegação fiscal, como se verá.

---

<sup>11</sup> Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

<sup>12</sup> Segundo a doutrina administrativista, é tecnicamente inapropriado o emprego da expressão coisa julgada administrativa no âmbito do Direito Administrativo, havendo se falar, para designação deste o fenômeno, em preclusão administrativa, conforme Di Pietro, 2006, p. 703.

<sup>13</sup> Nas palavras do processualista Freddie Didier Junior (2009, p. 76), “de fato, a característica que é exclusiva da jurisdição é a aptidão para a definitividade. Só os atos jurisdicionais podem adquirir essa definitividade, que recebe o nome de coisa julgada, situação jurídica que estabiliza as relações jurídicas de modo definitivo.”

<sup>14</sup> Associação Nacional dos Procuradores da República. **A impunidade: sonegação fiscal e exaurimento da esfera administrativa**. Disponível em:

[http://www.anpr.org.br/portal/components/com\\_anpronline/media/Artigo\\_Sonegacao\\_DouglasFischer](http://www.anpr.org.br/portal/components/com_anpronline/media/Artigo_Sonegacao_DouglasFischer), acessado em 18.08.2009.

A temática atrai a confluência dogmática de vários ramos da ciência jurídica, como tributário, penal e de processual penal de modo que, a seu tempo, cada um dos pontos específicos serão abordados.

### **3. Do Direito Tributário**

#### **3.1. O conceito de tributo e o primado da legalidade.**

No sistema jurídico brasileiro, há doutrinadores que afirmam derivar a idéia de tributo da Constituição Federal de 1988, em razão do tratamento minucioso dispensado pela Carta Política à atividade financeiro-tributária do Estado<sup>15</sup>, fato que não é de se estranhar, haja vista ser o Direito Constitucional a base fundamental do sistema normativo, fonte da qual se originam os demais ramos da ciência jurídica.

Caracterizada, quanto à extensão, como analítica ou extensa, a Lei Fundamental de 1998 reservou significativa parcela de seu conteúdo para tratar, detidamente, do sistema tributário nacional, o que está a indicar, segundo o magistério de autorizada doutrina<sup>16</sup>, sua estruturação formal em vários subsistemas constitucionais, como é o caso das matérias relativas às finanças públicas, à atividade tributacional e ao crédito público.

Nunca é demais encarecer que a Constituição – documento solene, também chamado Lei das Leis – é o conjunto de normas que, além de criar juridicamente o Estado, apontado quem detém seus poderes e o modo pelo qual deve exercita-los, indica a posição que as pessoas ocupam, diante deste mesmo Estado. Nos países de Constituição rígida, ela é a fonte da lei, ato normativo que pode impor direitos e deveres às pessoas. Também no Brasil, só a lei pode compelir as pessoas a fazerem ou a deixarem de fazer alguma coisa. Detalhando, só a ela é dado definir delitos e penas, impor deveres aos administrados, determinar tributos. (CARRAZA, 1998, p. 164)

Embora a Carta Magna não preveja, expressamente, um conceito de tributo, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, definiu-o como

---

<sup>15</sup> É o que defende José Antônio Minatel, citado por Leandro Paulsen (PAULSEN, 2008, p.27), para quem “a Constituição Federal, ao estabelecer as competências tributárias, as limitações ao poder de tributar e a repartição de receitas tributárias, permite que se extraia do seu próprio texto o conceito de tributo por ela considerado.”

<sup>16</sup> É o que leciona Ricardo Lobo Torres, *in* Curso de Direito de Direito Financeiro e Tributário, 2004, p. 37-38.

“toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Finalisticamente, o tributo, circundado por limitações normativas preestabelecidas, tem a função autorizada<sup>17</sup> de angariar aos cofres públicos recursos para realizar o bem comum e satisfazer as necessidades do grupo social.

O poder financeiro ou soberania financeira do Estado, pois radica no próprio art. 5º da CF, ou seja, no direito de propriedade. A soberania financeira, que é do povo, transfere-se limitadamente ao Estado pelo contrato constitucional, permitindo-lhe tributar e gastar. Não é que o Estado se autolimita na Constituição, como querem os positivistas, senão que já se constitui limitadamente, no espaço aberto pelo consentimento. O tributo, por conseguinte, sendo embora o preço e a garantia da liberdade, já nasce limitado pelo própria autolimitação da liberdade.” (TORRES, 2006, p. 63-64)

Conforme a mais atual doutrina<sup>18</sup>, impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e as contribuições parafiscais ou especiais compõem suas espécies, cujos respectivos fatos geradores funcionam como essencial elemento de sua diferenciação, não importando, para tal fim, a denominação ou a destinação do produto de sua arrecadação.

A instituição de quaisquer das espécies tributárias exige, do ente tributante, a obediência de requisitos formais e materiais previstos pela constituição, que exercem a relevante tarefa de limitar o poder tributacional.

O exercício do poder de tributar supõe o respeito às fronteiras do campo material de incidência definido pela Constituição e a obediência às demais normas constitucionais e infraconstitucionais que complementam a demarcação desse campo e balizam o exercício daquele poder. Requer a conformação com os princípios constitucionais tributários e a adequação, quando seja o caso, aos limites quantitativos (alíquotas máximas e mínimas) definidos na Constituição, em leis complementares ou em resoluções do Senado. Pressupõe, ainda, a harmonia formal com os modelos constitucionais de produção do direito: tributos (em regra) criam-se por lei ordinária; alguns, porém, demandam lei complementar para serem validamente instituídos; alguns podem ter alíquotas alteradas por ato do Executivo, enquanto outros (que formam a regra) só podem ser modificados

---

<sup>17</sup> Para Carraza (1998, p. 168), “é da essência de nosso regime republicano que as pessoas só devem pagar tributos em cuja cobrança consentirem. Tal consentimento há que ser dado, por meio de lei ordinária, pelo Poder Legislativo, com este fito reunido, conforme a Constituição. Inexiste o dever de pagar tributo que não tenha brotado da lei ordinária, já que somente por causa dela é que ele nasce e é exigível.”

<sup>18</sup> O Código Tributário Nacional, ao tratar das espécies tributárias em seu artigo 5º, assinala apenas os impostos, taxas e contribuições de melhoria, o mesmo fazendo a Constituição Federal em seu artigo 145, ainda que os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais estejam discriminados em outros pontos da Carta Magna.

por lei, inclusive no que respeita às suas alíquotas. (AMARO, 2009, p. 106-107)

Com nítida feição de garantia fundamental, o postulado da reserva legal, ponto cardeal do Estado democrático social e fiscal, determina que os entes políticos a quem a constituição outorgou competência tributária só podem instituir tributos por meio de lei formal<sup>19</sup>, salvo exceções previstas no próprio texto constitucional<sup>20</sup>.

E a lei criadora do tributo deve conferir-lhe todos os elementos necessários à sua concretização. É o que pondera o tributarista Hugo de Brito Machado (2004, p.47):

Criar um tributo é estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber se este existe, qual é o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago. Assim, a lei instituidora do tributo há de conter: a) a descrição do fato tributável; b) a definição da base de cálculo e da alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo; c) o critério para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; d) o sujeito ativo da relação tributária [...]

E arremata Carraza: (1998, p. 178-179)

Assim, criar tributos por lei não é apenas rotulá-los (isto é, declarar simplesmente que estão instituídos), mas descrever, pormenorizadamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. O princípio da legalidade exige, outrossim, que a lei descreva rigorosamente os procedimentos a serem adotados pela Fazenda Pública para o lançamento do tributo, bem como as medidas que deve tomar para seu recolhimento e fiscalização.

[...]

A eventual falta de bom senso do legislador tributário ou alguma omissão por este praticada não podem ser “superadas” pelo agente fiscal. [...] Não lhe é dado “corrigir” a lei, colmatando suas eventuais lacunas.

[...]

Em função do princípio da legalidade, as autoridades fazendárias têm o dever de lançar e arrecadas os tributos somente na medida e nos casos prescritos nas leis. Apenas à lei – e não ato infralegal – está reservado interferir na liberdade, na propriedade e nos demais direitos dos contribuintes, bem como impor-lhes deveres, exigindo-lhes um fazer concreto, um suportar ou um omitir. E, ainda assim, nos termos da Constituição.

### 3.2. A relação jurídico-tributária.

<sup>19</sup> Vide artigo 150, I da Constituição Federal de 1988 e artigo 97, I do Código Tributário Nacional.

<sup>20</sup> É o caso do imposto de importação, de exportação, de produtos industrializados e sobre operações financeiras que, em razão de sua natureza extrafiscal, podem ter suas alíquotas majoradas ou reduzidas através de decreto presidencial, segundo flexibilização prevista no artigo 153, §1º da Constituição Federal de 1988.

Para Machado (2008, p. 137), “a relação tributária é uma espécie de relação jurídica. É o vínculo que se instaura entre a entidade tributante e a pessoa que se coloca na condição de sujeito passivo de obrigações tributárias. É o vínculo jurídico que liga a entidade pública titular da competência tributária a pessoa, natural ou jurídica, que se coloca na condição de sujeito passivo efetivo ou potencial de obrigações tributárias.”

Dentre as várias teorias que surgiram para explicar a natureza da relação jurídico-tributária, o Código Tributário Nacional, bem como a maioria dos tributaristas nacionais, foram influenciados, diretamente, pela teoria da relação obrigacional *ex lege*.

Concebida para contrapor a idéia de que o liame jurídico tributário seria apenas uma relação de poder tributário, a teoria da relação obrigacional *ex lege* procura temperar o império da extrema legalidade criado pela doutrina com o momento da formação do vínculo obrigacional, daí nascendo a noção de tributo como objeto de uma relação obrigacional criada por lei.

É o que explica Ricardo Lobo Torres (2006, p. 233-234), para quem “o núcleo da definição passou a ser o vínculo obrigacional, pois a relação jurídica se firmava entre dois sujeitos – credor e devedor do tributo – que se subordinavam à lei em igualdade de condições. O tributo, portanto, tinha na lei a sua fonte ou causa, mas se definia principalmente em função do fato gerador que dava nascimento à obrigação tributária [...]”

Aperfeiçoando a abordagem, vale a transcrição de meticulosa lição do mestre Luciano Amaro (2009, p. 246-247):

O nascimento da obrigação tributária independe de manifestação de vontade do sujeito passivo dirigida à sua criação. Vale dizer, não se requer que o sujeito passivo queira obrigar-se; o vínculo obrigacional tributário abstrai a vontade e até o conhecimento do obrigado: ainda que o devedor ignore ter nascido a obrigação tributária, esta o vincula e o submete ao cumprimento da prestação que corresponda ao seu objeto. Por isso, a obrigação tributária diz-se *ex lege*. [...] O que se quer sublinhar é que o nascimento da obrigação não depende de nenhuma manifestação de vontade das partes que passam a ocupar os pólos ativo e passivo do vínculo jurídico. Basta a ocorrência do fato previamente descrito na lei para que surja a obrigação.

Os eventos fenomênicos que compõem a relação jurídica tributária são: hipótese de incidência, fato gerador, obrigação tributária e crédito tributário.

A hipótese de incidência é a previsão legal de um ato ou fato jurídico descrito abstratamente capaz de gerar a relação tributária. A materialização da hipótese de incidência é denominada fato gerador ou impositivo, que corresponde à ocorrência no mundo dos fatos do ato ou fato jurídico outrora abstratos, dando ensejo ao fenômeno da subsunção tributária.

Pela clareza, impõe-se a transcrição do magistério de Paulsen (2008, p. 139):

A lei, ao instituir determinado tributo, estabelece a sua hipótese de incidência, ou seja, a previsão abstrata da situação a que atribui o efeito jurídico de gerar a obrigação de pagar. Rigorosamente, pode-se distinguir tal previsão abstrata (hipótese de incidência), da sua concretização no plano fático (fato gerador). A hipótese de incidência integra o antecedente ou pressuposto da norma tributária impositiva. O fato gerador é a própria situação que, ocorrida, atrai a incidência da norma.

Nascida a obrigação tributária pela ocorrência do fato gerador, aquela admite duas espécies: a principal e a acessória<sup>21</sup>.

Para o objeto deste trabalho, apenas importa a obrigação tributária principal que, segundo dicção do artigo 113, §1º do Código Tributário Nacional, “[...] surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”

A primeira conclusão lógica que se extrai do dispositivo transcrito é a de que com o nascimento da obrigação tributária, erige-se o dever do sujeito passivo de pagar o tributo ou a penalidade, isto é, desde este momento o tributo já é devido; desde este momento o contribuinte tem o dever de entregar a prestação patrimonial em que consiste o tributo: está obrigado a pagar o débito tributário, a espera do qual se encontra seu credor, o Estado.

Outra conclusão refere-se às figuras da obrigação tributária e do crédito tributário – intrinsecamente ligadas ao tema proposto – cuja importância reside no fato de a disciplina que as emprestou o Código Tributário Nacional não

---

<sup>21</sup> Vide artigo 113 do Código Tributário Nacional.

permite assinalar como realidade irrefutável a argumentação explanada por parte da doutrina tributarista de que estes institutos “são as duas faces da mesma moeda”<sup>22</sup>.

Para o Código Tributário Nacional, “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.<sup>23</sup>

No entanto, em seu artigo 142, o citado Diploma prescreve que o crédito tributário somente surge com o lançamento. Ora, se o crédito decorre da obrigação, porque necessitaria do lançamento para constituir-se?

Afora isso, note-se que o Código Tributário Nacional prevê hipóteses em que tributos são devidos independentemente de ter havido o lançamento.

É o caso dos seus artigos 131, I e II, 132 e 133, de inteligência combinada com o teor de seu artigo 129, *in verbis*:

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

---

<sup>22</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: livraria do advogado, 2008, p. 165. Vide também Ricardo Lobo Torres, *in* Curso de Direito de Direito Financeiro e Tributário, 2006, p. 237.

<sup>23</sup> Transcrição do artigo 139 do CTN.

Ademais, é de se citar a hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação que tem o respectivo crédito extinto quando o contribuinte devedor realiza o pagamento do tributo devido antes de sua constituição.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º **O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito**, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. (grifo nosso)

No caso acima, “ocorrido o fato gerador, o sujeito passivo tem o dever de praticar as operações necessárias à determinação do valor da obrigação tributária e recolher o montante apurado, sem que, para isso, se imponha a prática de algum ato pelo sujeito passivo.” (AMARO, 2009, p. 334)

Frise-se, de outra ponta, que obrigação tributária e crédito tributário possuem regimes jurídicos distintos. É o que permite inferir o Código Tributário Nacional quando prescreve em seu artigo 140 que “as circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade **não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.**” (grifo nosso)

Nesta senda, são os esclarecimentos do mestre Hugo de Brito Machado, para quem “a primeira consequência da distinção entre obrigação tributária e crédito tributário, reconhecida e adotada pelo Código Tributário Nacional, é a possibilidade de relativa autonomia nos regimes jurídicos respectivos, que permite, por exemplo, manter-se íntegra a obrigação, não obstante tenha sido anulado o crédito tributário.” (MACHADO, 2008, p. 161)

Como argumento final, traz-se a lume a questão relativa à natureza do lançamento: se é verdade que o lançamento é o ato administrativo que constitui o crédito tributário, também é verdade que declara a existência da obrigação tributária. Se parte de sua natureza é declaratória, é porque declara algo que já existia: a obrigação tributária e o dever do contribuinte de pagar o tributo devido.

#### **4. SILOGISMO: OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA DA LEI Nº 8.137, DE 1990.**

##### **4.1 Sonegação fiscal: a flexibilização do controle penal tributário.**

No ano de 1965, entrou em vigor, no Brasil, a lei ordinária nº 4.729 que, com apenas doze dispositivos normativos, tinha por objeto definir os crimes de sonegação fiscal e estatuir algumas providências.

Seu artigo 1º tipificava as condutas de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.

Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

Interessante notar que, à época, a Lei nº 4.729/65, na mesma toada do Código Processo Penal, não subordinou a ação do Ministério Público - visando ao oferecimento da denúncia - à decisão originada no âmbito administrativo, no caso, fiscal.

É o que se depreende da leitura de seu artigo 7º:

Art 7º As autoridades administrativas que tiverem conhecimento de crime previsto nesta Lei, inclusive em autos e papéis que conhecerem, sob pena de responsabilidade, remeterão ao Ministério Público os elementos comprobatórios da infração, para instrução do procedimento criminal cabível.

§ 1º Se os elementos comprobatórios forem suficientes, o Ministério Público oferecerá, **desde logo**, denúncia. (grifo nosso)

§ 2º Sendo necessários esclarecimentos, documentos ou diligências complementares, o Ministério Público os requisitará, na forma estabelecida no Código de Processo Penal.

Registre-se, ainda, que ação penal nos crimes de sonegação fiscal era pública incondicionada, como sumulado pelo Supremo Tribunal Federal no enunciado de nº 609<sup>24</sup>.

Em 1990, entra em vigor da Lei nº 8.137, sendo um de seus objetivos definir os crimes contra a ordem tributária, o que o faz em seus artigos 1º, 2º e 3º, correspondendo, seus dois primeiros dispositivos, aos crimes praticados por particulares, destinando seu terceiro artigo aos crimes praticados por funcionário público.

O abrandamento na aplicação da nova lei foi sendo verificado à medida em que foi tomando corpo o entendimento doutrinário de que a consumação dos crimes contra a ordem tributária dependeria, necessariamente, da ocorrência, em primeiro plano, do resultado supressão ou redução do tributo devido, circunstância a ser inferida, como propugnado, apenas na seara administrativa.

Frise-se: tal não o era sob o império da Lei nº 4.729/65, segundo o qual o direito de punir do Estado, concretizado no momento em que violada a norma penal incriminadora, não tinha seu seguimento condicionado à qualquer circunstância extrapenal, desenvolvendo-se a persecução criminal sob a disciplina das regras de direito processual penal.

O afrouxamento do controle penal nos crimes contra a ordem tributária fica mais evidente com o advento da Lei nº 9.249, de 1995 que, previu, em

---

<sup>24</sup> Súmula 609 do STF: “É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal.”

seu artigo 34<sup>25</sup>, o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia como causa de extinção da punibilidade.

Ora, o Código Penal brasileiro, de 1942, já conferia tratamento jurídico à hipótese ao prever, em seu artigo 16<sup>26</sup>, a figura do arrependimento posterior, segundo a qual o agente que, após consumado o delito, repara, voluntariamente, o dano até o recebimento da denúncia, tem sua pena reduzida de um a dois terços e não extinta a sua punibilidade.

A benéfica disciplina normativa relacionada aos aspectos penais nos delitos contra a ordem tributária seguiu-se com o advento da Lei nº 9.430 no apagar das luzes do ano de 1996 que trouxe, em seu artigo 83, a figura da representação fiscal para fins penais.

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

Alguns logo atribuíram ao expediente administrativo a natureza de condição de procedibilidade da ação penal, todavia prevalecia o entendimento de que a representação fiscal para fins penais não passava de mera *notitia criminis*.

É o dizer de Andreucci (2008, p. 357): “a mencionada representação não se confunde com aquela condição de procedibilidade para a propositura da ação penal pelo Ministério Público, já que, como dissemos anteriormente, a ação penal nos crimes contra a ordem tributária é pública incondicionada.”

Neste sentido posicionou-se o Superior Tribunal de Justiça.<sup>27</sup>

Quando submetida à análise do Supremo Tribunal Federal<sup>28</sup>, a natureza jurídica da representação fiscal para fins penais, como já se era

---

<sup>25</sup> Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 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.

<sup>26</sup> Art. 16. Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços.

<sup>27</sup> Vide HC 16282/RJ, Ministro relator José Arnaldo da Fonseca, julgado em 23.03.2004; HC 29577/RS, Ministro relator Félix Fischer, julgado em 08.06.2004; e HC 37608/SP, Ministro relator Hélio Quaglia Barbosa, julgado em 09.12.2005.

<sup>28</sup> Vide ADI nº 1571.

apregoado, restou assentada como mera *notitia criminis*, não se prestando, portanto, à condição de procedibilidade da ação penal.

Posteriormente, foi publicada a Lei nº 10.684, de 2003 que instituiu o parcelamento de débitos tributários federais. Eis suas disposições para a seara criminal:

Art. 9º É **suspensa a pretensão punitiva do Estado**, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento. (grifo nosso)

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º **Extingue-se a punibilidade dos crimes** referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios. (grifo nosso)

Note-se que, além de suspender a pretensão punitiva do Estado aos que se fizerem incluir no regime de parcelamento, a lei não fixa momento processual algum para que o contribuinte realize o pagamento integral de seu débito tributário a fim de ver extinta sua punibilidade, dificultando, sobremaneira, a atuação dos órgãos que compõem o sistema penal.

A respeito, é de se citar o posicionamento da 1º Turma do Supremo Tribunal Federal no julgamento do HC 83.936/TO<sup>29</sup>, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa:

SONEGAÇÃO FISCAL E FALSIFICAÇÃO DE SINAIS PÚBLICOS E VALE POSTAL. PRELIMINAR. PARCELAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. CONCESSÃO DA ORDEM DE OFÍCIO. SUSPENSÃO DA AÇÃO PENAL. Comprovado nos autos o parcelamento e o regular pagamento do débito tributário junto à Fazenda estadual, é impositiva a suspensão da ação penal. Ordem concedida de ofício, para suspender a ação penal enquanto houver o parcelamento do débito tributário devido à Fazenda estadual. Inteligência do art. 9º, caput, da Lei 10.864/2003, c/c Lei Complementar 104/2001, que alterou o art. 151 do Código Tributário Nacional.

---

<sup>29</sup> Supremo Tribunal Federal. **Pesquisa de jurisprudência**. Disponível em:

[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(83936.NUME.%20OU%2083936.ACM S.\)\(\"JOAQUIM%20BARBOSA\".NORL.%20OU%20\"JOAQUIM%20BARBOSA\".NORV.%20OU%20\"JOAQUIM%20BARBOSA\".NORA.%20OU%20\"JOAQUIM%20BARBOSA\".ACMS.\)\(@JULG%20>=%2020040831\)\(@JULG%20<=%2020050225\)\(SEGUNDA.SESS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(83936.NUME.%20OU%2083936.ACM S.)(\). Acesso em 18.08.2009.

E ainda, na decisão do HC 85.452/SP<sup>30</sup> pela 2ª Turma da Corte Suprema, da lavra do Ministro Eros Grau:

HABEAS CORPUS SUBSTITUTIVO DE RECURSO ORDINÁRIO. APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DESCONTADAS DOS EMPREGADOS. PARCELAMENTO E QUITAÇÃO APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE, POR FORÇA DA RETROAÇÃO DE LEI BENÉFICA. As regras referentes ao parcelamento são dirigidas à autoridade tributária. Se esta defere a faculdade de parcelar e quitar as contribuições descontadas dos empregados, e não repassadas ao INSS, e o paciente cumpre a respectiva obrigação, deve ser beneficiado pelo que dispõe o artigo 9º, § 2º, da citada Lei n. 10.684/03. Este preceito, que não faz distinção entre as contribuições previdenciárias descontadas dos empregados e as patronais, limita-se a autorizar a extinção da punibilidade referente aos crimes ali relacionados. Nada importa se o parcelamento foi deferido antes ou depois da vigência das leis que o proíbe: se de qualquer forma ocorreu, deve incidir o mencionado artigo 9º. O paciente obteve o parcelamento e cumpriu a obrigação. Podia fazê-lo, à época, antes do recebimento da denúncia, mas assim não procedeu. A lei nova permite que o faça depois, sendo portanto, *lex mitior*, cuja retroação deve operar-se por força do artigo 5º, XL da Constituição do Brasil. Ordem deferida. Extensão a paciente que se encontra em situação idêntica.

A atuação dos órgãos responsáveis pela persecução criminal, nos tempos atuais, resta ainda mais prejudicada após seguidas manifestações da Corte Suprema no sentido de que o prévio exaurimento da via administrativa fiscal é condição específica da ação penal, como se vê no julgamento do HC nº 90.795/PE, HC nº 81.611/DF e, recentemente, no julgamento do RHC 90532/CE, a serem analisadas oportunamente.

Para finalizar este tópico, pertinentes, ao menos, são as ponderações das nobres promotoras de justiça do Estado de Santa Catarina, Márcia Aguiar Arend e Analú Librelato Longo:

É possível que se tenha acreditado demais na transformação da sociedade brasileira, considerando-a renovada eticamente, a ponto de criminalizar as camadas sociais superiores com a mesma contundência com que são criminalizados os chamados crimes comuns, praticados por agentes comuns. Mas, de fato, o incremento na criminalização dos sonegadores, comumente pessoas detentoras de elevado *status* social e econômico, perturbou demais o sistema e, da perturbação, foram erupcionando, aqui e ali, os artefatos

---

<sup>30</sup> Supremo Tribunal Federal. **Pesquisa de jurisprudência**. Disponível em: [http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(85452.NUME.%20OU%2085452.ACM S.\)\("EROS%20GRAU".NORL.%20OU%20"EROS%20GRAU".NORV.%20OU%20"EROS%20GRAU".NOR A.%20OU%20"EROS%20GRAU".ACMS.\)\(PRIMEIRA.SESS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(85452.NUME.%20OU%2085452.ACM S.)(). Acesso em 18.08.2009.

legislativos para obstaculizar a aplicação da lei penal em matéria de sonegação fiscal.<sup>31</sup>

#### 4.2. Ilícito tributário e ilícito penal tributário.

O ilícito tributário está vinculado ao descumprimento pelo contribuinte da obrigação tributária principal ou acessória. Nos casos em que detectado, pelo Fisco, o comportamento contrário à ordem tributária, a lei tributária confere aos agentes da Fazenda instrumentos jurídicos para sancionar o contribuinte infrator, tais como a lavratura do auto de infração com a imposição de penalidade pecuniária e, até mesmo, a execução judicial forçada.

Ocorre que, “quando as infrações aos direitos e interesses do indivíduo assumem determinadas proporções, e os demais meios de controle social mostram-se insuficientes ou ineficazes para harmonizar o convívio social, surge o Direito Penal com sua natureza peculiar de meio de controle social formalizado, procurando resolver conflitos e suturando eventuais rupturas produzidas pela desinteligência dos homens.” (BITENCOURT, 2003, p. 2)

E, a partir de 1965, o legislador brasileiro, com as alterações vistas no item anterior, alçou determinadas condutas caracterizadas tão-somente como ilícito tributário à categoria de crime.

Tal manobra revela o caráter fragmentário do Direito Penal, que exurgindo do postulado penal da intervenção mínima, caracteriza-o como a *ultima ratio* do ordenamento jurídico<sup>32</sup>, pois a ele cabe qualificar, no universo dos fatos, os comportamentos humanos mais indesejados como infração penal e, sobre eles, traçar as consequências mais drásticas do sistema jurídico: a pena.

Como assevera Fernando Capez (2006, p. 601):

---

<sup>31</sup> Ministério Público do Estado de Santa Catarina. **Revista Jurídica do Ministério Público Catarinense**, v.3, n.5, jan/abr 2005. Disponível em: [http://www.mp.sc.gov.br/portal/site/conteudo/cao/ceaf/revista\\_juridica/revista05internet.pdf](http://www.mp.sc.gov.br/portal/site/conteudo/cao/ceaf/revista_juridica/revista05internet.pdf). Acesso em 18.08.2009.

<sup>32</sup> O Direito Penal é a *ultima ratio* do ordenamento jurídico, isto é, somente atua se os demais ramos do Direito forem incapazes de tutelar bens relevantes do indivíduo e da sociedade. Desse princípio decorre a subsidiariedade – a intervenção do Direito Penal só se justifica quando fracassarem as demais formas protetoras do bem jurídico – e a fragmentariedade – nem todos os bens jurídicos são protegidos pelo Direito Penal, que somente sanciona as condutas mais graves praticadas contra os bens mais relevantes.

Sucedem que determinadas práticas defraudatórias do fisco se revelam tão danosas e constituem hábito tão arraigado em nosso sistema que o legislador foi obrigado a erigi-las à condição de crime, a fim de reforçar os mecanismos jurídicos de repressão a tais práticas atentatórias ao regular funcionamento do Estado e, por conseguinte, ofensivas à subsistência do próprio corpo social. Sem dúvida que o legislador não poderia ficar impassível, fazer vista grossa a essa prática costumeira e danosa. Por duas razões. A uma, porque, via de regra, envolve o emprego de manobras que por si sós constituem crime, tais como a falsidade material, ideológica ou o uso de documento falso, o que denota a maior gravidade das condutas. A duas, porque, como dissemos, tal prática constitui grave atentado à manutenção do Estado e, por conseguinte, da própria sociedade.

Como explanado, ainda que superficialmente, os ilícitos tributários e os ilícitos penais tributários possuem regimes jurídicos distintos.

Os primeiros são regidos pelas normas de direito tributário e de direito administrativo, enquanto que aos crimes aplicam-se as normas de direito penal e de direito processual penal.

Aos injustos culpáveis tributários são cominadas penas privativas de liberdade, aplicadas, exclusivamente, pelo Poder Judiciário, o que não ocorre nos ilícitos tributários.<sup>33</sup>

#### **4.3. Objeto dos crimes de sonegação fiscal.**

Convém registrar, neste momento, que o objeto do crime pode ser material - a pessoa ou a coisa sobre a qual recai a conduta criminosa do agente - e jurídico - é o bem ou interesse tutelados pela norma penal.

É o claro ensino de Mirabete (2003, p. 126-127):

Objeto do delito é tudo aquilo contra o que se dirige a conduta criminosa. Devem ser considerados, em seu estudo, o objeto jurídico e o material. Objeto jurídico do crime é o bem-interesse protegido pela lei penal [...]. Conceituam-se bem como tudo aquilo que satisfaz a uma necessidade humana, inclusive as de natureza moral, espiritual, etc, e interesse como o liame psicológico em torno desse bem, ou seja, o valor que tem para seu titular. São bens jurídicos a vida (protegida nas tipificações de homicídio, infanticídio, etc), a integridade física (lesões corporais), a honra (calúnia, difamação e injúria) [...]. Objeto material ou substancial do crime é a pessoa ou a coisa sobre a qual recai a conduta criminosa, ou seja, aquilo que a ação delituosa atinge. Está ele direta ou indiretamente indicado na figura penal.

---

<sup>33</sup> Para Patrícia Schoerpf, “mister é destacar que é a natureza da norma contida no preceito (penal ou tributário), e não da sanção cominada por seu descumprimento, que especificará o âmbito em que se encontra inserido o instituto (ilícito penal ou tributário), de modo que a modalidade de sanção (privativa de liberdade, restritiva de direitos ou multa), em princípio, não serve como critério classificatório da espécie normativa.” (2008, p.86)

Nos crimes contra a ordem tributária, “o objeto jurídico vem representado pelos interesses estatais vinculados à arrecadação de tributos devidos à Fazenda Pública. Protege-se o erário público, a fé pública e a Administração Pública”, como preleciona Ricardo Andreucci (2008, p. 355), trilhando a mesma senda Capez (2006, p. 623)

Quanto ao seu objeto material, esclarece Andreucci (2008, p. 355) que “[...] vem representado pelo tributo, contribuição ou qualquer acessório, reduzido ou suprimido por uma das condutas estampadas em cada tipo penal.”

Entende Hugo de Brito Machado (2008, p. 322) que o bem jurídico protegido nos crimes contra a ordem tributária “[...] é a eficácia da ordem tributária e não o que a Fazenda Pública possa afirmar ser o seu direito de arrecadar o tributo. Esse direito pertence a cada pessoa jurídica de Direito Público interno, vale dizer, à União, aos Estados Membros e aos Municípios, e ainda às entidades autárquicas às quais tenha sido atribuída competência para arrecadar tributo.”

#### **4.4. Tipo objetivo: obrigação tributária e crédito tributário.**

Neste tópico, passa-se ao enfrentamento direto do objeto de estudo: a prévia exaustão da via administrativa fiscal e oferecimento da denúncia nos crimes contra a ordem tributária, em especial do artigo 1º da Lei nº 8.137, de 1990.<sup>34</sup>

---

<sup>34</sup> É de se transcrever a compilação feita por Capez, *in* Curso de Direito Penal, volume 4: legislação penal especial. São Paulo: Saraiva, 2006, segundo a qual surgiram três correntes sobre a temática: “a) o art. 83 da Lei nº 9.430/96 não criou condição objetiva de procedibilidade, de forma que o MP não está obrigado a aguardar o prévio exaurimento da via administrativa. [...] Nesse sentido, decidiu o Plenário do STF que o art. 83 da Lei n. 9.430/96 não criou condição de procedibilidade, tendo apenas previsto o momento em que as autoridades competentes da área da Administração Federal devem encaminhar ao Ministério Público Federal expedientes contendo *notitia criminis* acerca dos delitos definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

b) o art. 83 da Lei n. 9.430/96 não criou condição objetiva de procedibilidade, de forma que o MP não está obrigado a aguardar o prévio exaurimento da via administrativa para oferecer a denúncia; contudo, a apuração da existência do tributo em processo administrativo constitui questão prejudicial heterogênea. [...] uma vez oferecida a ação penal poderá o juiz suspende-la, bem como o curso do prazo prescricional com base no art. 93 do CPP, a fim de que em procedimento administrativo fiscal se apure a existência de tributos reduzidos ou suprimidos. [...] A existência ou não de supressão ou redução de tributos ou contribuições é elementar do tipo, no

Isto em razão de que, como já anunciado, há manifestações doutrinárias e posicionamentos jurisprudenciais, inclusive oriundos do Supremo Tribunal Federal, sustentando que, para o oferecimento da ação penal nos crimes contra a ordem tributária, é necessário o esgotamento da via administrativa fiscal, pois, somente neste momento tem-se a possibilidade de se verificar se houve ou não a supressão ou redução de tributo, como tipifica o *caput* do artigo 1º<sup>35</sup> da Lei nº 8.137, de 1990.

É o que professa Hugo de Brito Machado (2008, p. 364), para quem “nos crimes contra a ordem tributária tem-se, para a configuração do tipo, a necessidade de afirmação, pela autoridade administrativa competente, da existência de tributo devido, para que se possa no juízo penal afirmar a ocorrência da conduta consistente na supressão ou redução de tributo, e assim tipificado o crime.”

Para o eminente jurista, “no sistema jurídico brasileiro, compete privativamente à autoridade administrativa dizer da existência, e dimensionar economicamente a relação tributária. [...] Assim, a manifestação definitiva da autoridade da Administração Tributária é indispensável para que se possa ter como configurado o crime de supressão ou redução de tributo.”<sup>36</sup>

Compartilhando tal entendimento, o culto advogado Dion Fin Nishi:<sup>37</sup>

Não obstante ser pública incondicionada a ação penal nos crimes contra a ordem tributária, o Ministério Público não poderá oferecer denúncia por crimes desta natureza antes da constituição definitiva (na esfera administrativa), do crédito tributário correspondente, quando a Lei prevê como circunstância elementar do crime (material ou formal), a existência de um tributo. Isso porque em nosso ordenamento jurídico a competência privativa para a constituição do crédito tributário é da autoridade administrativa [...].

---

sentido de ser o resultado punível, é a própria tipicidade. Sem a ação típica não há que se falar na existência de crime.

c) O MP está obrigado a aguardar o prévio exaurimento da via administrativa para oferecer a denúncia. [...] De qualquer forma, a tendência do STF, atualmente, é a de aguardar o desfecho do procedimento administrativo.”

<sup>35</sup> Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: [...]

<sup>36</sup> Ministério da Educação. **Portal domínio público**. Disponível em:

<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/bd000027.pdf>. Acesso em 18.08.2009.

<sup>37</sup> BALTHAZAR, Ubaldo César (Org). **Estudos de direito tributário**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004, p. 48.

Parece carecer de razão tal posicionamento em virtude de que, como já salientado em tópicos anteriores, o objeto material dos crimes contra a ordem tributária é o tributo<sup>38</sup> e não o crédito tributário.

E o tributo é devido a partir do momento em que realizado o fato gerador da obrigação tributária; o tributo vincula-se à obrigação tributária, o elo jurídico entre o direito de receber e o dever de pagar aquilo que é devido.

E o crédito tributário, que decorre da obrigação tributária, une-se ao ato administrativo do lançamento que, além de constituí-lo, tem a natureza de declarar a existência de algo que já existia: a obrigação tributária, de onde se origina, frise-se, o dever de pagar tributo.

Impede, aqui, registrar a posição de Douglas Fischer<sup>39</sup>:

[...] É dizer: para a existência do tributo não há dependência do lançamento tributário a ser realizado pela autoridade competente (funcionário público) e sua ulterior confirmação nas instâncias administrativas. [...] Noutras palavras, a ocorrência da infração não pode ser condicionada a eventual lançamento tributário. A lesão ao bem jurídico tutelado pelo delito material do art. 1º da Lei 8.137/90 [...], se dá com a conduta (ação) de supressão ou redução de tributo que, insiste-se, estando ligado à obrigação tributária, existe independentemente do lançamento (ato administrativo para, em consequência, gerar o crédito tributário, que em nada se identifica com a exigência perfectibilizadora do tipo penal).

Neste sentido, Márcia Aguiar Arend e Analú Librelato Longo concluem que “[...] a existência do crédito, que sob o aspecto temporal, surge após a obrigação tributária, não é elementar dos crimes previstos na Lei nº 8.137/90. Pressuposto dos crimes contra a ordem tributária, na verdade, é a existência da obrigação tributária.”<sup>40</sup>

---

<sup>38</sup> Saliente-se que o termo *tributo* empregado pelo *caput* da Lei nº 8.137/90 é elemento objetivo deste tipo penal. Segundo a dogmática penal, os elementos objetivos do tipo dividem-se em: descritivos e normativos. No ensinamento de Rogério Greco (2007, p. 171), “elementos descritivos são aqueles que têm a finalidade de traduzir o tipo penal, isto é, de evidenciar aquilo que pode, com simplicidade, ser percebido pelo intérprete. Elementos normativos são aqueles criados e traduzidos por uma norma ou que, para sua efetiva compreensão, necessitam de uma valoração por parte do intérprete, ou, na definição de Zaffaroni, “são aqueles elementos para cuja compreensão se faz necessário socorrer a uma valoração ética ou jurídica”. Conceitos como dignidade e decoro (art. 140 CP), sem justa (arts. 153, 154, 244, 246 e 248 do CP), podem variar de acordo com a interpretação de cada pessoa ou em virtude do sentido que lhe dá a norma. São considerados, portanto, elementos normativos, porque sobre eles, necessariamente, deve ser realizado um juízo de valor.

<sup>39</sup> Associação Nacional dos Procuradores da República. **A impunidade: sonegação fiscal e exaurimento da esfera administrativa.** Disponível em: [http://www.anpr.org.br/porta1/componen1s/com\\_anpronline/media/Artigo\\_Sonegacao\\_DouglasFischer](http://www.anpr.org.br/porta1/componen1s/com_anpronline/media/Artigo_Sonegacao_DouglasFischer), acessado em 13.08.2009.

<sup>40</sup> Ministério Público do Estado de Santa Catarina. **Revista Jurídica do Ministério Público Catarinense**, v.3, n.5, jan/abr 2005. Disponível em:

Para Andreas Eisele<sup>41</sup>, citado pelas cultas promotoras de justiça catarinenses:

O núcleo dos tipos (penais em branco) que descrevem os crimes contra a ordem tributária de conteúdo material (que apenas se consumam com a ocorrência do resultado consistente da evasão tributária), é estruturado mediante a indicação de condutas que implementem a irregular inadimplência da prestação de uma obrigação tributária (de forma frauduleta ou não), independentemente da eventual constituição posterior do crédito correspondente a essa relação jurídica (eis que o crime se consuma com a ocorrência do dano e a atividade da vítima imediata na busca de sua reparação é uma hipótese que pressupõe a existência dessa consequência do fato. Dessa forma, a existência da obrigação tributária é um pressuposto para a tipicidade da conduta (pois a elementar tributo é o objeto de sua prestação), mas a existência do crédito tributário com aquela relacionado é irrelevante no âmbito da tipicidade penal do fato.

De outra ponta, o argumento de se condicionar a ocorrência da supressão ou redução de tributo à manifestação da Administração Tributária através do lançamento também não se sustenta, haja vista o Código Tributário Nacional admitir o pagamento de tributo pelo contribuinte antes de qualquer manifestação da Fazenda Pública, como ocorre em casos de tributos lançados por homologação.

Para o enriquecimento do trabalho, diga-se, ainda, que a Lei nº 8.137/90, em seu artigo 16, faculta a qualquer pessoa do povo “provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nesta lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.”

Tal prerrogativa decorre da natureza pública incondicionada da ação penal nestes crimes, como determinado por seu artigo 15<sup>42</sup>.

Note-se que o Código de Processo Penal – Decreto Lei nº 3.689, de 1941 – já possui disposição de semelhante teor:

Art. 27. Qualquer pessoa do povo poderá provocar a iniciativa do Ministério Público, nos casos em que caiba a ação pública, fornecendo-lhe, por escrito,

---

[http://www.mp.sc.gov.br/portal/site/conteudo/cao/ceaf/revista\\_juridica/revista05internet.pdf](http://www.mp.sc.gov.br/portal/site/conteudo/cao/ceaf/revista_juridica/revista05internet.pdf). Acesso em 18.08.2009.

<sup>41</sup> EISELE *apud* AREND e LONGO. Ministério Público do Estado de Santa Catarina. **Revista Jurídica do Ministério Público Catarinense**, v.3, n.5, jan/abr 2005. Disponível em: [http://www.mp.sc.gov.br/portal/site/conteudo/cao/ceaf/revista\\_juridica/revista05internet.pdf](http://www.mp.sc.gov.br/portal/site/conteudo/cao/ceaf/revista_juridica/revista05internet.pdf). Acesso em 18.08.2009.

<sup>42</sup> Art. 15. Os crimes previstos nesta lei são de ação penal pública, aplicando-se-lhes o disposto no art. 100 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal.

informações sobre o fato e a autoria e indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

Nesse passo, se suficientes os elementos de materialidade e autoria prestados, o Ministério Público, de imediato, poderá oferecer a denúncia o que permite inferir, *ad argumentandum*, que o inquérito policial – conjunto de diligências realizadas pela polícia civil ou judiciária visando a elucidar as infrações penais e sua autoria<sup>43</sup> – é peça meramente informativa e, portanto, dispensável.

Nesta senda, suponha-se que o Ministério Público tome conhecimento de robustos indícios de materialidade de crime contra a ordem tributária, bem como provas relativas à autoria. Segundo a tese de que ação ministerial está vinculada à decisão definitiva produzida no âmbito administrativo, o *Parquet* não poderá promover a denúncia, o que contraria, de forma insensata, a disposição processual acima destacada, e reproduzida na lei de crimes contra a ordem tributária, além de atentar contra mandamento constitucional que lhe atribui o dever de demandar a jurisdição penal nos casos em que a ação penal é pública, da qual é titular exclusivo.

Incrementa-se esse exemplo com o fato de o Ministério Público, diante do impasse criado, requisitar à Administração Tributária a instauração de procedimento administrativo com o objetivo de apurar os fatos e efetuar o lançamento. O que há de se fazer, sob as lentes da doutrina majoritária, se a autoridade fiscal, movida por fim ilícito e inobservando dever funcional, não realizar o lançamento?

De outra banda, há ainda os que sustentam ser a via administrativa fiscal questão prejudicial nas ações penais que versem sobre crimes contra a ordem tributária, de modo que, invocando a aplicação do artigo 93 do Código de Processo Penal, o curso da ação penal deve ser suspenso até o deslinde do procedimento administrativo.

O incidente processual das questões prejudiciais é assim regulado pelo Código de Processo Penal:

Art. 92. Se a decisão sobre a existência da infração depender da solução de controvérsia, que o juiz repute séria e fundada, sobre o estado civil das pessoas, o curso da ação penal ficará suspenso até que no juízo cível seja a

---

<sup>43</sup> TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. **Manual de processo penal**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 63.

controvérsia dirimida por sentença passada em julgado, sem prejuízo, entretanto, da inquirição das testemunhas e de outras provas de natureza urgente.

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

Por prejudiciais, deve se entender toda a questão que exige solução antes do julgamento do processo criminal, podendo ter natureza penal, quando resolvidas no próprio juiz criminal, ou extrapenal que, por versarem sobre matérias de outras áreas do Direito, como o Tributário, são resolvidas pelo juízo cível.

As questões prejudiciais extrapenais, pois nos interessam, podem ser obrigatórias – referem-se ao estado civil das pessoas, ensejando a aplicação do artigo 92 acima transcrito – ou facultativas – referem-se a matérias distintas do estado civil das pessoas, como as questões tributárias, e demandam a aplicação do artigo 93 supramencionado.

Dessa forma, a discussão na esfera administrativa acerca da existência ou não de tributo não configura questão prejudicial, pois esta exige que elementar do tipo penal (tributo) esteja em discussão na seara judicial.

Malgrado o expendido, o posicionamento que vem sendo adotado pelo Supremo Tribunal Federal sobre o prévio exaurimento da via administrativa para o oferecimento da denúncia nos crimes contra a ordem tributária é distinto do que sustentado neste trabalho.

Veja-se o resultado do julgamento do HC 81611/DF<sup>44</sup>, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence:

EMENTA: I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à

---

<sup>44</sup> Supremo Tribunal Federal. **Pesquisa de jurisprudência**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=91&dataPublicacaoDj=13/05/2005&numProcesso=81611&siglaClasse=HC&codRecurso=0&tipoJulgamento=M&codCapitulo=5&numMateria=14&coDMateria=1>. Acesso em 18.08.2009.

representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 – que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma **condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo.** (grifo nosso)

Ainda, recentemente, o plenário do Pretório Excelso decidiu no julgamento do RHC 90532/CE<sup>45</sup>, da lavra do Ministro Joaquim Barbosa:

O Tribunal, por maioria, deu parcial provimento a recurso ordinário em habeas corpus, impetrado em favor de acusada pela suposta prática dos crimes previstos no art. 2º, I, da Lei 8.137/90 (sonegação fiscal) [...] para trancar o inquérito policial contra ela instaurado relativamente à investigação do possível crime de sonegação fiscal, sem prejuízo do seu prosseguimento em relação aos demais fatos. Aplicou-se o entendimento firmado pela Corte no sentido de que **o prévio exaurimento da via administrativa é condição objetiva de punibilidade**, não havendo se falar, antes dele, em consumação do crime material contra a Ordem Tributária, haja vista que, somente após a decisão final do procedimento administrativo fiscal é que será considerado lançado, definitivamente, o referido crédito. [...] Vencido, em parte, o Min. Marco Aurélio, que, por considerar que a frustração dos direitos trabalhistas estaria ligada à sonegação fiscal, ou seja, seria um iter criminis até mesmo para a sonegação, dava provimento integral ao recurso, reputando necessário se aguardar a liquidação do processo administrativo, a fim de se ter certeza quanto ao crime de sonegação. Precedentes citados: HC 88994/SP (DJU de 19.12.2006); HC 88657 AgR/ES (DJU de 10.8.2006); HC 81611/DF (DJU de 13.5.2005). (grifo nosso)

*Data maxima vênia*, o entendimento da Corte Suprema de que o prévio esgotamento da via administrativa é condição de punibilidade dos crimes contra a ordem tributária apresenta incoerências.

Isto em razão de que a punibilidade é elemento extrínseco ao crime, não compõe sua estrutura, sendo prescindível sua presença para a configuração do delito.

Preleciona Bitencourt (2003, p. 704) que “a pena não é elemento do crime, mas consequência deste. A punição é a consequência natural da realização da ação típica, antijurídica e culpável. [...]”

No mesmo sentido, Mirabete (2003, p. 381):

A prática de um fato definido em lei como crime traz consigo a punibilidade, isto é, a aplicabilidade da pena que lhe é cominada em abstrato na norma penal. Não é a punibilidade elemento ou requisito do crime, mas sua

---

<sup>45</sup> Supremo Tribunal Federal. **Informativo nº 513**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo513.htm>. Acesso em 18.08.2009.

consequência jurídica, devendo ser aplicada a sanção quando se verificar que houve o crime e a conduta do agente foi culpável. Com a prática do crime, o direito de punir do Estado, que era abstrato, torna-se concreto, surgindo a punibilidade, que é a possibilidade jurídica de impor a sanção.

O crime, em sua acepção analítica, é o fato típico, ilícito e culpável<sup>46</sup>. Quer dizer, estando presentes estes três elementos, configurado está o delito, transgredida está a norma penal incriminadora e violado está o bem jurídico tutelado, estando autorizado o início da persecução criminal.

No momento em que é cometida uma infração, esse pode, até então genérico, concretiza-se, transformando-se em uma pretensão individualizada, dirigida especificamente contra o transgressor. O Estado, que tinha um poder abstrato, genérico e impessoal, passa a ter uma pretensão concreta de punir determinada pessoa. Surge, então, um conflito de interesses, no qual o Estado tem a pretensão de punir o infrator, enquanto este, por imperativo constitucional, oferecerá resistência a essa pretensão, exercitando suas defesas técnica e pessoal. Esse conflito caracteriza a lide penal, que será solucionada por meio da atuação jurisdicional. (CAPEZ, 2006, p. 2)

Desta forma, se entendida a prévia exaustão da via administrativa como condição de punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, não há se falar em impossibilidade de oferecimento da denúncia ou trancamento da ação penal em curso, porquanto, a um, a punibilidade não é elemento do crime e, dois, o esgotamento da via administrativa como condição de punibilidade não é pressuposto para instauração da ação penal, pois o *ius accusationis* não é por ele afetado.

Novamente, é de se transcrever o sentir de Bitencourt (2003, p. 704), para quem “[...] o crime, como fato, isto é, como ilícito penal, permanece gerando todos os demais efeitos civis e criminais, pois, uma causa posterior não pode apagar o que já se realizou no tempo e no espaço.”<sup>47</sup>

---

<sup>46</sup> Em brevíssimas palavras, o fato típico é a conduta produtora de resultado, entre eles guardado o nexo de causalidade, que se amolda ao tipo penal. A ilicitude ou antijuridicidade é a contrariedade do fato típico ao ordenamento jurídico. Por fim, a culpabilidade é o juízo de censura ou de reprovação que recai sobre a conduta ilícita do agente.

<sup>47</sup> As causas de extinção da punibilidade estão previstas no artigo 107 do Código Penal: a morte do agente; a anistia, graça ou indulto; a retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso; a prescrição, decadência ou preempção; a renúncia do direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos crimes de ação privada; a retratação do agente, nos casos em que a lei a admite e o perdão judicial, nos casos previstos em lei. Todavia, esse elenco não é taxativo, havendo outras hipóteses de extinção de punibilidade previstas na parte especial do Código Penal e em leis extravagantes, como é o caso do pagamento do tributo nos crimes contra a ordem tributária.

#### 4.5. A incomunicabilidade de instâncias.

O Brasil adotou o princípio da independência ou da separação de instâncias, de modo que as responsabilidades civil, penal e administrativa são apuradas através de processos autônomos entre si que se desenvolvem em âmbitos distintos, a saber: juízo cível, juízo penal e seara administrativa.

Gize-se que este princípio é mitigado pelo que prescreve o artigo 935 do Código Civil:

Art. 935. A responsabilidade civil é independente da criminal, não se podendo questionar mais sobre a existência do fato, ou sobre quem seja o seu autor, quando estas questões se acharem decididas no juízo criminal.

Isto em razão de que o processo penal, regulado pelo Código de Processo Penal e leis extravagantes, é informado por princípios que lhes são exclusivos na tutela do bem jurídico ali em risco: a liberdade, podendo-se citar, dentre alguns de seus postulados, o da verdade real, da presunção de inocência, do *favor rei* e do *in dubio pro reu*.

Por sua vez, o processo administrativo que se destina à determinação e exigência de crédito tributário tem sua feição própria, distinta da processualística penal, sendo regulado pelo Decreto nº 70.235, de 1972.

Em regra, possui duas fases: não litigiosa e litigiosa.

A fase não litigiosa é inquisitória em que o sujeito passivo pode acompanhar, mas não tem direito a se opor; não participa do processo. Tem o início com a ciência ao contribuinte da fiscalização e termina com a notificação ao sujeito passivo do lançamento ou do Auto de infração, se houver tributo a lançar. Notificado, tem o contribuinte três opções: a) pagar o crédito exigido (tributo e/ou multa no prazo de 30 dias), encerrando o processo; b) apresentar impugnação no prazo do pagamento, dando início à fase litigiosa ou contenciosa deste processo; ou c) não efetua o pagamento e não apresenta impugnação, hipótese em que, escoado o prazo de 30 dias, será encaminhado o débito para inscrição em dívida ativa e posterior execução fiscal.

Dá início à fase litigiosa a apresentação da impugnação pelo contribuinte, encerrando-se com a decisão administrativa definitiva, quando não há

mais direito à interposição de recurso. A partir do momento que não cabe mais recurso na fase administrativa é que se entende estar constituído definitivamente o crédito tributário.

Em havendo indícios de crime contra a ordem tributária, deve a autoridade administrativa comunicar tal ao Ministério Público, sob pena de dever funcional, daí sendo extraída a conclusão, capitaneada pelo Supremo Tribunal Federal, de que sem o prévio encerramento do processo administrativo fiscal não pode ser instaurada a persecução criminal.

Ao que parece, pretende-se atribuir às autoridades fiscais o monopólio para definir a existência ou não de crime contra a ordem tributária e vincular a ação ministerial e o Poder Judiciário a decisões proferidas no âmbito administrativo, o que não se sustenta, como já demonstrado.

Afora a inexistência de relação causa efeito entre a decisão administrativa e a ação penal nos crimes contra a ordem tributária, visto tratarem-se de instâncias independentes, as provas produzidas na seara administrativa sobre a materialidade do delito – supressão ou redução de tributo – não são as únicas, podendo na esfera judicial ser robustecido o conjunto probatório através de meios legais admitidos só em juízo, e não na seara administrativa.

De outra ponta, é de se citar que, como ocorre no inquérito policial, peça importante, porém dispensável à ação do Ministério Público, as deliberações e conclusões das autoridades administrativas devem servir como elementos de reforço à convicção dos membros do *Parquet* e dos juízes, despidas de qualquer efeito vinculante.

Por fim, convém ponderar uma última observação a respeito dos processos administrativo fiscal e processual penal.

Como demonstrado alhures, com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, nasce a relação jurídica tributária em cujos pólos ativo e passivo figuram, respectivamente, o ente tributante credor e o contribuinte devedor do tributo.

E, para formalizar o crédito tributário, a lei estabeleceu um prazo dentro do qual a Administração Tributária deve efetuar o lançamento desse tributo,

sob pena de perder esse direito. A esse fenômeno, dá-se o nome de decadência, que está previsto no artigo 173<sup>48</sup> do Código Tributário Nacional.

A decadência é prevista como causa extintiva do crédito tributário no art. 156, V, e tem seu conceito delineado no art. 173 (embora este não empregue a palavra “decadência): decadência é a perda do direito de “constituir” o crédito tributário (ou seja, lançar) pelo decurso de certo prazo. Se o lançamento é condição de exigibilidade do crédito tributário, a falta desse ato implica a impossibilidade de o sujeito ativo cobrar o seu crédito. Por isso, dando-se a decadência do direito de o sujeito ativo lançar o tributo, nem sequer se deverá cogitar da prescrição, que só teria início com o lançamento. (AMARO, 2009, p. 406)

Salientado esse aspecto, passa-se ao ponto referente à prescrição dos crimes de sonegação fiscal. Segundo o preceito secundário do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, cominou-se aos crimes contra a ordem tributária ali tipificados a pena de reclusão de dois a cinco anos e multa.

Pela dicção do artigo 109, III<sup>49</sup> do Código Penal, o prazo de prescrição desse delito é de doze anos.

A título exemplificativo, ventile-se a hipótese de a autoridade fazendária, passado o prazo decadencial de cinco anos, não efetuar, por qualquer motivo, o lançamento de um tributo que se verificou suprimido ou reduzido pelo contribuinte.

Por imposição normativa, respaldada no postulado maior da segurança jurídica, nada poderá fazer a Administração Tributária a respeito, eis que tolhida do seu direito de lançar o tributo pela ocorrência da decadência, uma vez que o direito não socorre a quem permanece inerte.

Todavia, o fato, além de um ilícito tributário, constitui um ilícito penal, cujo prazo para exercício da pretensão punitiva ainda não se esgotou, pois ainda restam sete anos para se dar início à persecução criminal.

Porém, pelo precedente criado pelo Supremo Tribunal Federal de que enquanto não esgotada a via administrativa fiscal não se pode dar início à

---

<sup>48</sup> Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

<sup>49</sup> Art. 109 - A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, salvo o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 110 deste Código, regula-se pelo máximo da pena privativa de liberdade cominada ao crime, verificando-se:

III - em doze anos, se o máximo da pena é superior a quatro anos e não excede a oito;

ação penal nos delitos de sonegação fiscal, nada se poderá fazer para provocar a atuação da jurisdição penal sobre o caso concreto.

E não impede o curso da prescrição da pretensão punitiva a discussão tributária desenrolada no âmbito do processo administrativo fiscal, eis que não constitui, como visto, questão prejudicial para o fim de aplicação do disposto no artigo 116, I<sup>50</sup> do Código Penal, exceto se transportada a demanda, pelo contribuinte, para a via judicial.

#### **4.6. Breve relato de um estudo empírico.**

Alexandre Kern, culto Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, é autor da obra “o controle penal administrativo nos crimes contra a ordem tributária”.

Dedicou a terceira parte de seu livro a delinear, de forma enriquecida com gráficos, a criminalidade contra a ordem tributária federal no Estado do Rio Grande do Sul a partir de uma pesquisa realizada em processos administrativos fiscais - que originaram comunicação de comportamentos que em tese configurariam crimes contra a ordem tributária - formalizados durante cinco anos contados regressivamente a partir de 1º de janeiro de 2001.

Analisando os dados coletados, imprime o autor as suas considerações iniciais:

Durante o período fiscalizado, foram empreendidas 31.392 ações fiscais que resultaram em exigência de crédito tributário (tabela nº 7). Nesse mesmo período, foram formalizados tão-somente 2.453 processos de RFPFP [sigla para representação fiscal para fins penais] – 7,8% dos procedimentos fiscais (tabela nº 8), sendo que desse total somente 447 – 1,4% do total de autuações (tabela nº 9) – disseram respeito aos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90. (KERN, 2002, p. 111)

Mais à frente, pondera:

Percebe-se existir, na SRF [Secretaria da Receita Federal], a noção de que a formalização de processos de RFPFP é apenas um entrave burocrático, mais

---

<sup>50</sup> Art. 116 - Antes de passar em julgado a sentença final, a prescrição não corre:

I - enquanto não resolvida, em outro processo, questão de que dependa o reconhecimento da existência do crime;

um obstáculo a ser transposto para poder desincumbir-se de suas atribuições regimentais e para o atingimento das metas estratégicas, já que essas comunicações ao MP não são percebidas como fato de incremento da arrecadação tributária. Essa cultura acabou por estabelecer a “tradição fiscal” de só representar ao MP quando foi muito arriscado deixar de fazê-lo, isso é, nos casos em que o AFRF [Auditor Fiscal da Receita Federal] detecta, na infração tributária cometida pelo contribuinte fiscalizado, evidente intuito de fraude [...] O resultado dessa cantilena é que se deixa de formular RFPFP em razão de autuações decorrentes de procedimentos de malha (PR e PJ), de revisão interna (PF e PJ), de auditoria interna de DCTF e mesmo em fiscalização externa, quando a fraude não for evidente. (2002, p. 115)

Kern, adentrando nas dificuldades internas enfrentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil na realização de seus desígnios de altíssima relevância, cuja realidade talvez seja compartilhada por outros órgãos ou entidades estatais responsáveis por atividades de fiscalização, salienta a questão referente à falta de fiscalização ao constatar, com base na pesquisa realizada, a redução do número de agentes relacionados com as ações fiscais, o que, segundo ele, reduz o número de autuações e, por consequência, o número de crimes detectados.

Outra questão digna de menção, por fim, é a abordagem do autor concernente à deficiência na fiscalização, quando noticia que “os auditores fiscais da Receita Federal são, em sua maioria (81%), graduados em Ciências Contábeis, Administração de Empresas e Engenharia, nesta ordem (gráfico da figura nº 13). Esse tipo de formação acadêmica, se, por um lado, é apropriado para o desempenho das tarefas de auditoria fiscal, de outro, não deixa de representar um entrave para a realização de outras atribuições que exijam “raciocínio jurídico” como é o caso da identificação de infrações criminais. (2002, p. 116)

A formação acadêmica dos AFRF também introduz um viés “contábil” na interpretação da legislação penal e, sobretudo, na subsunção de fatos concretos à norma, o que, freqüentemente, resulta em exclusão penal dos infratores da legislação tributária. À guisa de ilustração, relate-se que, muitas vezes, o AFRF hesita em representar por não estar convencido do intuito de fraude na infração tributária, quando simplesmente não lhe caberia adentrar a tais considerações, já que se trata de incumbência estritamente judicial. (2002, p. 117)

## 5. CONCLUSÃO

Exigir-se a prévia exaustão da via administrativa fiscal para o oferecimento da denúncia nos crimes contra a ordem tributária, em especial o previsto no artigo 1º da Lei nº 8.137, de 1990, é criar mais um empecilho no combate à criminalidade, muitas vezes organizada, da sonegação fiscal.

Nenhum dos Poderes da República, independentes e autônomos entre si, depende da autorização recíproca para o exercício de suas funções especializadas. Em particular, no que atine ao acesso ao Poder Judiciário, não há permissão constitucional para a existência no ordenamento jurídico da figura da jurisdição condicionada, à exceção criada pela própria Carta Magna sobre a justiça desportiva.

E, em busca da jurisdição criminal, é o Ministério Público, instituição independente e essencial à função jurisdicional, por atribuição originalmente concedida pela Constituição da República, o titular do direito de provocar o Estado ao exercício do direito de punir nos casos em que o crime é de ação penal pública incondicionada, hipótese em que se enquadram os delitos contra a ordem tributária.

*lus puniendi* que adquire caráter concreto quando a norma penal é violada e o bem jurídico por ela tutelado violentado por meio da conduta ilícita do contribuinte de quem se exige o tributo – nascido do fato gerador da obrigação tributária – deixar de recolhê-lo, total ou parcialmente, aos cofres públicos, lesando, assim, o erário.

O objeto do crime do artigo 1º da Lei nº 8.137, de 1990, como expressamente registrado na norma penal, é o tributo, elementar do tipo incriminador, e não o crédito tributário, estando aquele vinculado à obrigação tributária e este ao lançamento, de modo que não há se falar na exigência de constituição definitiva do crédito tributário, que ocorre por meio do lançamento, para que se possa promover a respectiva ação penal que, diga-se, é pública incondicionada, não dependendo a ação ministerial de qualquer condição de procedibilidade, muito menos da representação fiscal para fins penais, cuja natureza é de *notitia criminis*.

Não estão o Ministério Público e o Poder Judiciário jungidos às deliberações administrativas advindas da seara fiscal para dar início à persecução

criminal em âmbito processual em face dos delitos de sonegação fiscal, não gozando qualquer decisão administrativa de efeito vinculante.

Note-se que a própria norma tributária, ao tratar dos institutos da obrigação tributária e do crédito tributário, diferencia-os, expressamente fazendo constar que o crédito tributário decorre da obrigação tributária, fonte de onde se origina o tributo devido, de sorte desnecessário o lançamento para constituir o crédito tributário, pois, como frisado, já decorre da relação jurídico-tributária nascida da ocorrência do fato gerador.

Ademais, o Código Tributário Nacional, enfatizando a distinção entre estes dois institutos, prescreve casos em que o pagamento do tributo pelo contribuinte pode ocorrer antes da constituição do crédito tributário, isto é, antes do lançamento, o que pode ser experimentado através dos casos de lançamento por homologação.

Sob a ótica da dogmática processual penal, o prévio exaurimento da via administrativa não constitui questão prejudicial à ação penal, pois tal incidente exige, para sua configuração, que a discussão que impede a caracterização do delito transcorra em âmbito judicial, e não administrativo. Todavia, se o contribuinte transportar a demanda administrativa para a via judicial, é facultativa a suspensão da ação penal.

De outra ponta, o exaurimento da via administrativa, entendido pelo Supremo Tribunal Federal, em suas mais recentes manifestações sobre a temática, como condição de punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, daí decorrendo sua posição de que é obrigatório o término do procedimento administrativo para que se possa ingressar com a ação penal, revela incoerência jurídica, pois, como é sabido, a punibilidade não integra o conceito de crime, senão é elemento extrínseco, de modo que praticada alguma das condutas que se amolde ao tipo do artigo 1º da Lei nº 8.137, de 1990 e que sobre ela recai juízo de censura, está configurado o crime contra a ordem tributária, não se exigindo, para tanto, a presença da punibilidade.

Se assim o é, ou seja, se o prévio exaurimento da via administrativa é condição objetiva de punibilidade dos crimes de sonegação fiscal, tal exigência não pode impedir a persecução criminal, seja a instauração de inquérito

policial ou o oferecimento da denúncia, pois caracterizado está o crime, independentemente da punibilidade.

Desta forma, o término do procedimento administrativo fiscal que visa à constituição do crédito tributário não é elementar do crime previsto no artigo 1º da Lei nº 8.137, de 1990, nem condição de punibilidade dos delitos contra a ordem tributária, de modo que o Ministério Público pode ajuizar a ação penal em face desses crimes independentemente da prévia exaustão da via administrativa, podendo-se valer, como assim o faz na formação de sua convicção sobre os demais delitos, tidos comuns, das ponderações e elementos de prova colhidos pela autoridade administrativa.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANDREUCCI, Ricardo Antônio. **Legislação Penal Especial**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ARENDA, Márcia Aguiar. **O controle penal da ordem tributária no Brasil: o uso do Direito Penal para impunidade da sonegação fiscal**. 2006. 310 f. Tese (Doutorado em Direito) – Curso de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/cp021252.pdf>>. Acesso em 18.08.2009.

\_\_\_\_\_; LONGO, Analu Librelato. **O Supremo Tribunal Federal e os novos cenários de mitigação do poder jurisdicional no Brasil: o direito penal tributário aplicado pela administração tributária**. Revista Jurídica do Ministério Público Catarinense, n. 5. Disponível em: <[http://www.mp.sc.gov.br/portal/site/conteudo/cao/ceaf/revista\\_juridica/revista05internet.pdf](http://www.mp.sc.gov.br/portal/site/conteudo/cao/ceaf/revista_juridica/revista05internet.pdf)>. Acesso em 18.08.2009.

BALTHAZAR, Ubaldo César, organizador. **Estudos de direito tributário**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte geral, volume 1**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BRASIL. **Código Penal**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del2848compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2848compilado.htm)>. Acesso em: 18.08.2009.

\_\_\_\_\_. **Código de Processo Penal**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del3689.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del3689.htm)>. Acesso em: 18.08.2009.

\_\_\_\_\_. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 18.08.2009.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 18.08.2009.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/1950-1969/L4729.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1950-1969/L4729.htm)>. Acesso em 18.08.2009.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8137.htm)> . Acesso em: 18.08.2009.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995.** Altera a legislação tributária do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm)>. Acesso em 18.08.2009.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 2006.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm)>. Acesso em: 18.08.2009.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.684, de 30 de maio de 2003.** Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2003/L10.684.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.684.htm)>. Acesso em: 18.08.2009.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Pesquisa de jurisprudência.** Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 18.08.2009.

\_\_\_\_\_. **Publicações; informativo.** Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/informativo/pesquisarInformativo.asp>>. Acesso em: 18.08.2009.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Pesquisa jurisprudência STJ.** Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 18.08.2009.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal, volume 4: legislação penal especial.** São Paulo: Saraiva, 2006.

\_\_\_\_\_, Fernando. **Curso de processo penal.** 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito constitucional tributário.** 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

CINTRA, et al. **Teoria Geral do processo.** 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo.** 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FISCHER. Douglas. **A impunidade: sonegação fiscal e o exaurimento da via administrativa; ainda sobre os problemas derivados do precedente do STF no HC nº 81.611-SP e seu confronto com o que decidido no HC nº 90.795-PE.**

Revista Associação Nacional dos Procuradores da República Online. n. 7. Disponível em:

<[http://www.anpr.org.br/portal/components/com\\_anpronline/media/Artigo\\_Sonegaca\\_o\\_DouglasFischer](http://www.anpr.org.br/portal/components/com_anpronline/media/Artigo_Sonegaca_o_DouglasFischer)>. Acesso em: 18.08.2009.

GRECO, Rogério. **Curso de direito penal parte geral, volume 1**. 9. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

JUNIOR. Fredie Didier. **Curso de direito processual civil, volume 1**. 11. ed. Bahia: Juspodium, 2008.

JUNIOR. Nelson Nery. **Princípios do processo civil na constituição federal**. 8. ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 2004.

KERN, Alexandre. **Controle penal administrativo nos crimes contra a ordem tributária**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2002.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 11. ed. São Paulo: Método, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo, Atlas, 2008.

\_\_\_\_\_. **Julgamento administrativo e ação penal nos crimes contra a ordem tributária**. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em: 18.08.2009.

MEZZAROBA, Orides e MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de metodologia da pesquisa no direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MIRABETE, Júlio Fabbrini. **Manual de direito penal**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2008.

PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito penal brasileiro parte geral**. 2. ed. São Paulo, Revista dos tribunais, 2000.

SCHOERPF, Patrícia. **Crimes contra a ordem tributária: aspectos constitucionais, tributários e penais**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SUNDFELD. Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 13. ed. São Paulo: Renovar, 2006.

TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. **Manual de processo penal**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2003.