

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E PERSECUÇÃO PENAL

Leônidas Ribeiro Scholz

*Publicado em *Revista dos Tribunais*, vol. 739, p. 487, maio de 1997. *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário*, vol. 8, p. 231, fev./2011, DTR\1997\239.

O Direito Processual Penal – há muito já advertia, com percuciência, Alberto Silva Franco¹ –, “como qualquer outra disciplina jurídica, não está livre dos falsos truísmos, isto é, de verdades que se mostram, no entender de alguns doutrinadores, tão evidentes que prescindem de toda e qualquer verificação científica, de toda e qualquer valoração jurídica. A ausência de um juízo crítico permite que essas 'verdades' se propaguem e passem incólumes pelos tempos afora. Um desses truísmos enganosos é, sem dúvida, o da aplicabilidade, em relação às normas processuais, da regra *tempus regit actum*”.

Um outro, também indubitavelmente equivocado – na verdade, mais do que isso, pródigo em sofismas de toda ordem –, é o de que à deflagração da ação penal por crime contra a ordem tributária, porque autônomas e independentes as esferas administrativa e criminal, *não* há que se requestar a prévia prolação, no âmbito do correlato procedimento administrativo-fiscal, de decisão declaratória da existência e da exigibilidade do tributo concernente à conduta constitutiva da imputação criminal.

Muito provavelmente inspirado pela distorcida concepção do processo criminal como um fim em si mesmo e não como mero, conquanto indispensável, instrumento de concretização da lei penal, o referido entendimento, não obstante construído, ademais, a partir da igualmente incorreta premissa de que exclusivamente nos domínios do direito processual se situa e deve ser dirimida a questão, à condição de jurisprudencialmente majoritário guindou-se.

De fato, afora algumas poucas, embora acentuadamente judiciosas, decisões, em especial exaradas pelos Tribunais Regionais Federais das 1.^a, 3.^a e 5.^a Regiões, das quais destaque merecem, a título de exemplo, as conduzidas pelos votos dos eminentes Juízes Eliana Calmon ², Sylvia Steiner ³ e Hugo Machado ⁴, todas a assinalar, em síntese, constituir o término do procedimento administrativo-fiscal inarredável pressuposto da denúncia criminal, “... a jurisprudência *predominante* parece indicar a autonomia das instâncias administrativa e penal, ensejando a possibilidade de existência da via penal, antes de esgotada a administrativa” ⁵.

A dizê-lo de outro modo, “sendo independentes as instâncias cível e penal, o fato da sonegação fiscal estar sendo apurada em processo administrativo-fiscal pela Fazenda respectiva, *não* impede que o Ministério Público competente peça a abertura de inquérito policial (em razão de ser ele o titular, através da *persecutio criminis*); e, se a materialidade e a autoria estiverem comprovadas de maneira cabal, que ofereça a denúncia contra os autores e co-autores do delito de

sonegação fiscal, independentemente da espera ou da solução que tiver o processo em andamento na Fazenda respectiva”⁶.

Aliás, e como noticia o proficiente magistrado e jurista Hugo de Brito Machado, seguramente um dos que mais e permanentemente se dedicam ao estudo do direito penal tributário, “... sustentam as autoridades do governo, inclusive o Presidente da República, que a ação penal deve ser proposta concomitantemente com a ação fiscal, isto é, com base apenas no auto de infração”⁷.

Para além de tecnicamente incorreta, já agora, todavia, legalmente *insustentável* a inteligência em testilha. É que o art. 83 da Lei federal 9.430, de 27.12.1996⁸ – “que dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências” –, textualmente preceitua que “a representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137, de 27.12.1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente”.

Consagrou-se, pois, no universo do direito *positivo* uma equação jurídica que de *lege ferenda* já se mostrava, e sempre se mostrou não apenas plausível, razoável, mas verdadeiramente irretorquível, ao menos para todos quantos não se divorciem, no esquadramento do tema, do dogma da tipicidade e de suas mais

importantes inflexões processuais.

Resta agora – e imperativo sobreleva fazê-lo – estadear, em sua exata dimensão, o significado e o alcance da norma legal em pauta. Sobretudo porque o que pode parecer simples condição de procedibilidade, restrita, de resto, à hipótese em que ao MP seja encaminhada a “representação fiscal para fins penais” – *mesmo porque, é oportuno destacar*, não convolou a supracitada norma legal de incondicionada a condicionada a ação penal por delitos contra a ordem tributária –; a rigor, porém, guarda a natureza jurídica de componente nuclear dos arquétipos legais em que definidos os crimes contra a ordem tributária, particularmente os insculpidos nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/90.

E, nessa perspectiva, condiciona a própria eficácia processual – viabilização da persecução penal pela concretização, em tese, dos respectivos tipos delituosos – das normas penais incriminadoras focalizadas.

Ao vincular o encaminhamento ao MP da “representação fiscal para fins penais alusiva aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137, de 27.12.1990” à prolação, na esfera administrativa, de decisão final sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente, explicitamente abraçou a lei, com efeito, o entendimento, doutrinariamente irrepreensível, de que a exigibilidade do tributo, a par de pressupor reconhecimento formal por intermédio de decisão administrativo-fiscal, é fato que compõe, ao lado das condutas respectivamente descritas, a própria tipicidade dos delitos contra a

ordem tributária.

Por outras, e já agora na trilha do sempre abalizado e elucidativo magistério de Hugo de Brito Machado, “em qualquer hipótese, o tipo penal, tanto o descrito no art. 1.º, como o descrito no art. 2.º, *somente* se configura se houver um tributo devido”. As diversas ações descritas nos incs. I a V do art. 1.º, para que configurem o tipo penal em questão, devem ter uma finalidade específica, que é a de suprimir ou reduzir tributo. E esse tributo há de ser aquele que é devido, nos termos da lei a ele concernente. Da mesma forma, as diversas ações descritas nos incs. I e II do art. 2.º referem-se a tributo devido. Não havendo tributo devido, porque inócua o fato que, nos termos da lei aplicável, faz nascer a obrigação tributária correspondente, não se configura qualquer dos crimes em referência. Mesmo que se entenda ser o resultado eximir-se total ou parcialmente de pagamento de tributo, aludido no art. 2.º, inc. I, desnecessário à integração do tipo penal ali descrito, ainda assim se tem de entender que o tributo, de cujo pagamento pretendeu o agente eximir-se, é tributo devido.

“Em qualquer caso, o tributo de que se cuida há de ser *devido*. Deve existir relação tributária juridicamente válida. Assim, a questão pertinente à legalidade ou à constitucionalidade do tributo é de grande relevância. Se qualquer das ações descritas nos dispositivos legais acima referidos destina-se a suprimir, ou reduzir tributo, cuja exigência é ilegal, ou inconstitucional, não se consubstancia o tipo penal em questão”⁹.

Na mesma linha, entre outras, a igualmente precisa preleção do tributarista e professor Agostinho Toffoli Tavolaro, para quem “... em outras palavras, *não* se cogita, no tipo penal, somente de tributo ou contribuição, mas sim de tributo ou contribuição exigível, aquele que se reveste dos atributos de constitucionalidade e legalidade indispensáveis”.

“Não basta apenas que sejam tributos ou contribuições, por nomeação de norma; necessário, sim, que sejam devidos”.

“A falta dessa qualidade, indevido o tributo, seja por desconformidade à Constituição ou à lei complementar, faltarão o elemento material do tipo, tornando, assim, inexistente o delito”¹⁰.

Em linha de consequência, enquanto não proferida, na órbita administrativo-fiscal, decisão declaratória da exigibilidade do tributo com o qual se relacione a conduta subsumível a tal ou qual modelo legal de infração penal contra a ordem tributária, *não* se aperfeiçoa, sequer em tese, o respectivo tipo delituoso.

Essa, fora de dúvida, a equação projetada pela norma vazada no art. 83 da Lei 9.430/96. Tanto que, muito mais do que exigir, para a propositura da ação penal, o prévio pronunciamento administrativo acerca da exigibilidade do tributo, *obsta* o simples encaminhamento ao Ministério Público da “representação fiscal para fins penais”, mera *notitia criminis*, antes de proferida, na esfera

administrativa, decisão final sobre a exigência do crédito tributário correspondente.

E intuitiva, a par de irreprochável, é a *ratio essendi* da norma. Enquanto não decretada a exigibilidade do tributo, nem mesmo em tese se completa a “relação de adequação entre a ação do homem e a descrição legal”¹¹. E sem tipicidade, pressuposto primeiro da eficácia processual das normas penais incriminadoras, inadmissíveis sob relevam não apenas a *persecutio criminis in judicio*, mas também, e antes dela, a própria veiculação de qualquer *notitia criminis*, bem como a instauração de procedimento investigatório.

Afinal, e como já advertia, por todos, Frederico Marques, “no genitivo *criminis* ou *delicti* da designação jurídica de vários institutos da persecução penal está cristalizado o princípio de que não pode haver atuação persecutória do Estado sem tipicidade. Assim é que, para a existência da investigação (que é uma *informatio delicti*), torna-se imprescindível a *notitia criminis*, isto é, a comunicação ou conhecimento de conduta configurada como fato típico. A suspeita de crime, ou *opinio delicti*, base e fundamento da acusação, consiste sobretudo na possibilidade de existência de crime decorrente da prática presumível de fato típico”¹².

A despeito de condicionar, destarte, toda e qualquer atuação estatal persecutória – a ação penal propriamente dita e, outrossim, qualquer espécie de *informatio delicti* –, ostentando, assim, relevante projeção processual, a

exigibilidade do crédito tributário – aspecto cuja existência jurídica depende, a teor dos precisos e inequívocos termos da norma legal em pauta, de decisão final no âmbito administrativo – é fato jurídico que, integrando o próprio conteúdo dos tipos delitivos sob exame, genericamente pertence aos domínios do direito penal substantivo.

E, nesse lineamento, não se confunde com as outrora denominadas condições *específicas* da ação penal ou, a se preferir, condições de procedibilidade, “requisitos especiais exigidos por lei para que seja admissível a acusação”¹³. Simplesmente, porque condições de procedibilidade traduzem-se por fatos que, sobre nada interferirem com a configuração do tipo penal, invariavelmente sucedem a suposta concretização da realidade descrita e ao mesmo tempo proibida pelo preceito incriminador, e, ademais, sempre a terceiros, jamais ao pretense autor da infração penal, cabe praticá-los. Assim, por exemplo, a licença da Câmara dos Deputados e do Senado Federal para o processo criminal contra seus membros¹⁴; a decretação judicial da quebra para a ação penal por crimes falimentares (embora alguns a vejam como condição de punibilidade); a representação do ofendido ou de seu representante legal nas hipóteses de ação penal pública condicionada; a autorização da Câmara dos Deputados, por dois terços de seus membros, para a instauração de processo contra o Presidente e o Vice-Presidente da República e os Ministros de Estado¹⁵; a exibição de exemplar do jornal ou periódico em que publicado o escrito

incriminado para a ação penal por crime de imprensa ¹⁶, e outras.

Sob a ótica do direito processual penal, a exigibilidade do crédito tributário correspondente a conduta que em tese se amolde a qualquer dos tipos em que definidos os crimes contra a ordem tributária diz, portanto, com o primeiro e mais importante componente da noção de justa causa para a ação penal, a tipicidade, ainda que apenas em tese, mas, nessa perspectiva, necessariamente completa e acabada, do fato constitutivo da *causa petendi* da intenção punitiva estatal. Imperfeita, mesmo que pela ausência de um único elemento típico, a reprodução da realidade abstrata pela tessitura factual supostamente concreta, à persecução penal falece condição genérica básica, impondo-se rejeitar a exordial acusatória eventualmente aforada – e indevidamente, diga-se – em hipótese tal.

Acentuada importância encerra a distinção, precedentemente assinalada, entre condições de procedibilidade (condições específicas) e condições genéricas da ação, na exata medida em que a decisão que, à falta de justa causa por ausência de tipicidade, rejeita a angular acusatória, conquanto não guarde, apenas por força do sistema processual em vigor, a natureza de “sentença definitiva de absolvição”; *impede*, não obstante, a propositura de outra ação penal à base do mesmo suporte fático, ainda que entrementes satisfeita a condição antes inexistente ¹⁷.

Tratando-se, porém, de condição específica ou de legitimidade de parte, anterior rejeição da denúncia ou queixa, motivada pela respectiva inexistência,

“*não* obstará ao exercício da ação penal, desde que promovida por parte legítima ou satisfeita a condição”¹⁸.

À inevitável interação entre a regra vazada no focalizado art. 83 da Lei 9.430/96 e as supracitadas normas inscritas no art. 43 do CPP (LGL 1941\8), translúcida emerge a conclusão de que ação penal por crime contra a ordem tributária deflagrada antes do pronunciamento administrativo acerca da exigência do crédito tributário é ação penal cuja *causa petendi*, desprovida da necessária tipicidade penal, não outorga condição elementar de admissibilidade e, nesse diapasão, não logra furtar-se à incidência do preceito a teor do qual “a denúncia ou queixa será rejeitada...” – e sem possibilidade de renovação – “quando o fato narrado evidentemente não constituir crime”.

Sem embargo, poder-se-ia dizer cunhar a decisão administrativa de exigibilidade do crédito tributário questão prejudicial ao reconhecimento da existência da correspondente infração penal para, em imediata sequência, sustentar-se a aplicabilidade da regra inserta no art. 93 do CPP (LGL 1941\8) e, conseqüentemente, não a inadmissibilidade da propositura da ação penal enquanto não proferida aquela, mas apenas a suspensão do respectivo processo¹⁹.

Correta, entretanto, *não* nos parece a formulação. É que, adstringindo-se a contemplar a hipótese de “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...”, nem remotamente alcança o supracitado art. 93 do diploma processual penal a previsão, radicalmente distinta, de caber à administração pública, independentemente do ajuizamento de qualquer ação judicial, pronunciar-se sobre a exigência do crédito tributário relacionado a comportamento virtualmente dotado de tipicidade penal.

Mesmo porque o que a recém-promulgada Lei 9.430/96 exige para, aperfeiçoando-se o tipo penal, viabilizar-se a veiculação, pela administração, de *notitia criminis* ao Ministério Público – “representação fiscal para fins penais” – é apenas o ato decisório administrativo de exigibilidade do crédito tributário correspondente e não decisão judicial de natureza extrapenal acerca da questão.

E mais. Seja embora indeclinável convir o afetar-se – a mais não poder, aliás – a qualificação jurídico-penal do fato eventualmente constitutivo de crime contra a ordem tributária pela “decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência do crédito tributário correspondente” – fenômeno este em que radicada, como sublinha Tourinho Filho, “a pedra-de-toque das prejudicialidades” –, pressupostos outros, mas obviamente por igual indispensáveis, antepõem-se à caracterização da prejudicial de que trata o art. 93 do CPP (LGL 1941\8): “b) que seja da competência do *juízo* cível...; c) que a ação já tenha sido proposta no cível. É preciso que as partes, antes de suscitada a prejudicial, já estejam no *juízo* cível, à procura da sua solução, isto é, já deve ter sido proposta no cível a ação competente para dirimir a controvérsia. Aqui, o Juiz

penal não remete as partes ao cível, como acontece na hipótese do art. 92 do CPP (LGL 1941\8). As partes já devem estar ali...”²⁰.

E – supérfluo não é realçar – à administração pública, *e não ao juízo cível*, ao menos para efeito do reconhecimento da existência, em tese, de infração penal contra a ordem tributária, é que cabe, por força de expressa disposição legal, qual a vazada no já tantas vezes referido art. 83 da Lei 9.430/96, manifestar-se, ainda que em caráter provisório²¹, mas já agora imprescindivelmente, sobre a exigência fiscal do crédito tributário portador de relevância jurídico-penal.

Logo, a prejudicialidade ínsita na questão da exigibilidade do tributo, longe de gerar a incidência do preceito contido no art. 93 do CPP (LGL 1941\8), a autorizar a mera suspensão do processo, há de estar previamente resolvida, em sentido afirmativo, na esfera administrativa, sob pena de faltar à eventual – e, nesse caso, manifestamente açodada – atuação persecutória criminal, pela declarada ausência de tipicidade penal, indispensável selo da justa causa.

Mas, *quid juris* de as ações penais por crimes contra a ordem tributária propostas, antes do advento da Lei 9.430/96, à míngua de decisão administrativa sobre a exigência do crédito tributário correspondente?

Aplica-se-lhes, em nosso pensar, exatamente o mesmo tratamento jurídico a ser dispensado às futuras ações penais por transgressões penalmente relevantes da ordem tributária, o que significa dizer também faltar justa causa, ainda que

supervenientemente, para as persecuções penais que, desencadeadas antes da vigência do diploma legal em apreço, o tenham sido sem que a administração pública haja proferido decisão afirmativa da exigibilidade do crédito tributário correspondente às condutas constitutivas das respectivas imputações.

Isto porque a norma legal sob análise, embora, para muitos, aparentemente processual, máxime por cuidar de *representação fiscal para fins penais*, na realidade, porém, substancialmente mergulha raízes no direito material. Quanto menos por atrelar a formulação da representação a que alude a já igualmente tantas vezes invocada “exigência fiscal do crédito tributário correspondente”, a qual, por seu turno, integra, com a nota da essencialidade, ao demais, a própria estrutura típica dos crimes contra a ordem tributária.

O produzir a referida norma efeitos visivelmente processuais não lhe subtrai o caráter de preceito substancialmente material. Antes, e ao contrário, em larga medida avulta-o, notadamente em face da inevitável aferição de que “*diferentemente* do que se passa com outros ramos do direito, há entre o direito penal e o processo penal uma verdadeira relação de mútua complementaridade funcional, podendo mesmo dizer-se relação de interdependência ou de implicação biunívoca: o processo penal – tal como qualquer processo – pressupõe o direito penal; e o direito penal – diferentemente do que acontece com os ramos do direito não sancionatório – só se concretiza através do processo penal. O processo penal é, em rigor, o *modus existendi* do direito penal”²².

Decorrentemente, e como pontualmente assinala Oreste Dominioni, em magistério coligido por Frederico Marques, há elementos que “... pertencentes, por sua natureza, à área do tema substancial, passam a fazer parte do *Tatbestand* de situações de índole processual. E casos desse gênero, como escreveu T. Delogu, ‘no processo penal são freqüentes’...”²³.

Precisamente essa, é palmar, a tessitura da norma insculpida no artigo da Lei 9.430/96. A exigibilidade do crédito tributário que encerre virtual relevância jurídico-penal, pressupondo prévio reconhecimento na esfera administrativa, é componente fulcral dos tipos delitivos modelados pelos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/90 – “tema substancial” – e, como tal, requisito da respectiva tipicidade, cuja tonalização, ao menos em tese, integra, por seu turno, o *Tatbestand* da justa causa, “situação de índole processual” em que se agitam as denominadas condições da ação penal.

Espaço não encontra, pois, qualquer hesitação quanto a revestir-se a norma legal em foco de caráter, senão exclusiva, por certo preponderantemente material, alinhando-se, na pior das hipóteses, entre aquelas que Cappelletti, distinguindo das técnico-processuais (normas formal e substancialmente processuais) classifica como “normas de garantia”²⁴ – conceitualmente equivalentes às por outros denominadas “normas processuais penais materiais” ou normas processuais substancialmente materiais”²⁵ – sobre as quais irretorquivelmente incide, dada a inegavelmente acentuada carga de direito material que encerram, o

postulado constitucional da irretroatividade desfavorável e da retroatividade benéfica aos supostos autores de infrações penais.

Assim e colocada em linha de conta, ainda, a premissa de que, por exigir, para a mera apresentação de *notitia criminis*, a prévia declaração, em terreno administrativo, da exigência fiscal do crédito tributário – suprimindo, dessarte, a insólita possibilidade de que o cidadão seja arrastado para as gravosas e vexatórias malhas de uma persecução penal, sem que sequer em tese, pois, se possa vislumbrar a tipicidade penal do fato imputado – institui a norma legal em questão significativa proteção para os supostos autores de eventuais delitos contra o sistema tributário, irrecusável é concluir aplicar-se ela a toda e qualquer hipótese de crime contra a ordem tributária, seja anterior ou posterior o delito, já esteja ou não em curso o processo criminal.

E, uma vez inexistente a decisão administrativa sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente, inelutável a imperatividade, no tocante às ações penais em curso, do respectivo trancamento, em sede de *habeas corpus*, por manifesta falta de justa causa, ou da absolvição do acusado, por “não constituir o fato infração penal”.

Mas, a propósito, ainda, da retroatividade do preceito legal em estudo, duas derradeiras observações. Versando igualmente sobre a representação do ofendido, ineludivelmente consagra o art. 91 da Lei 9.099/95, com o dispor que “nos casos em que esta lei passa a exigir representação para a propositura da ação

penal pública, o ofendido ou seu representante será intimado para oferecê-la no prazo de trinta dias, sob pena de decadência”, a aplicação da norma também aos casos alusivos a fatos delituosos ocorridos precedentemente à sua vigência. Retroativamente, portanto, mesmo porque a representação “... possui natureza dúplice: é processual e penal. Sendo instituto de natureza *penal* e benéfico (porque pode causar a extinção da punibilidade pela renúncia ou decadência), é evidente que retroage para alcançar fatos ocorridos antes da lei. Mesmo que não tivéssemos o art. 91, não existe a menor dúvida de que o art. 88 seria aplicado retroativamente”²⁶.

Como retroativamente aplicado fora o art. 83 da Lei 9.430/96 pelo eminente Juiz Newton de Lucca, do egrégio Tribunal Regional Federal da 3.^a Região. Em decisão, muito provavelmente pioneira, referente a pedido de liminar formulado em *habeas corpus* impetrado com vistas ao trancamento, por falta de justa causa, de ação penal por crime contra a ordem tributária, anterior à sua vigência, concedendo-a, judiciosamente afirmou Sua Excelência: “... plenamente aplicável ao caso... pela aplicação do princípio da retroatividade da lei penal mais benéfica... o art. 83 da novel Lei 9.430, de 27.12.1996 ...”²⁷.

À justa e devida homenagem aos princípios, regras e valores que, consagrados pela ordem jurídico-constitucional, inspiraram e nortearam este singelo estudo, só nos resta, para concluí-lo, aplaudir a decisão trazida à colação, esperando e aspirando, cientificamente, sobrevenham outras tantas que, como

ela, efetivamente concretizem o texto, o espírito e a *volunta legis* do preceito legal que buscamos perscrutar.

(1) *Código Penal* (LGL 1940\2) e sua *Interpretação Jurisprudencial*. 5ª edição. São Paulo: Ed. RT, 1995, p. 59.

(2) HC 95.01.03147-0/DF, conforme referência veiculada por Antonio Carlos da Gama Barandier em “Sonegação Fiscal. Denúncia Ofertada antes do Encerramento de Procedimento Fiscal. Impossibilidade Jurídica do Pedido”, artigo publicado no *Boletim do IBCCrim* 39, Jurisprudência, Seção Questões Polêmicas.

(3) HC 96.03.060711-8, j. 17.09.1996, v.u., *DJU* 09.10.1996, p. 76.292.

(4) HC 591/CE, j. 28.03.1996, v.u., *DJU* 19.04.1996, p. 25.602. Ementa publicada no *Boletim do IBCCrim* 42, jun./1996, Seção Jurisprudência, p. 146.

(5) SANTOS JUNIOR, Belisário dos. “Prévio Esgotamento da Via Administrativa e Ação Penal contra a Ordem Tributária”, *Boletim do IBCCrim* 47, out./1996, p. 5.

(6) MONTEIRO, Samuel. *Crimes Fiscais e Abuso de Autoridade*. 2ª edição. São Paulo: Hemus Editora, 1994. p. 96/97.

(7) “A Independência das Instâncias Cível e Penal na Sonegação Fiscal e no Excesso de Exação”, trabalho publicado no livro *Direito Penal Tributário Contemporâneo - Estudos de Especialistas*. São Paulo: Atlas, 1995, p. 55/62, com referência, na nota de rodapé n. 5, p. 58, às razões do veto presidencial ao art. 3.º da Lei 8.696/93.

(8) Publicada no *Diário Oficial* de 30.12.1996.

(9) *Op. cit.*, p. 39.

(10) “Sonegação Fiscal. O Tributo Devido como Elemento do Tipo: Especialização da Jurisdição Penal e as Questões Cíveis”, trabalho publicado na já citada coletânea *Direito Penal Tributário Contemporâneo - Estudos de Especialistas*, p. 25/32.

(11) Professor Everardo da Cunha Luna, referindo-se à tipicidade penal, in *Capítulos de Direito Penal - Parte Geral*. São Paulo: Saraiva, 1985, p. 117.

(12) *Apud* PEDROSO, Fernando de Almeida. *Processo Penal - O Direito de Defesa: Repercussão, Amplitude e Limites*. 2ª edição. São Paulo: Ed. RT, 1994, p. 62. Destaques gráficos da reprodução.

(13) TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. *Processo Penal*, v. 1. 10ª edição. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 298.

(14) Art. 53, § 1.º, última parte, da CF (LGL 1988\3).

(15) Art. 51, I, da CF (LGL 1988\3).

(16) Art. 43 da Lei 5.250/67.

(17) Consoante, entre outros, TOURINHO FILHO, *op. cit.*, p. 452.

(18) Art. 43, parágrafo único, do CPP (LGL 1941\8).

(19) Tese defendida, entre outros, por Eduardo Reale Ferrari, in “A Prejudicialidade e os Crimes Tributários”, artigo publicado no *Boletim do IBCCrim* 50, jan./1997, p. 6.

(20) TOURINHO FILHO, *op. cit.*, v. 2, p. 467.

(21) “A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” (CF/1988 (LGL 1988\3), art. 5.º, XXXV).

(22) CARVALHO, Americo A. Taipa de. *Sucessão de Leis Penais*. Coimbra, 1990, p. 212.

(23) *Tratado de Direito Processual Penal*, v. 2. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 78.

(24) Preleção citada por Americo A. Taipa de Carvalho na obra antes referida, p. 220.

(25) *Apud* idem supra, também p. 220.

(26) GRINOVER, Ada Pellegrini, GOMES FILHO, Antonio Magalhães, FERNANDES, Antonio Scarance, e GOMES, Luiz Flávio. *Juizados Especiais Criminais - Comentários à Lei 9.099, de 26.09.1995*. São Paulo: Ed. RT, 1995, p. 182.

(27) Ordem de HC 97.03.001571-9-SP, despacho proferido em 20.01.1997.