

# **A CRIMINALIDADE CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA NO UNIVERSO DO DIREITO ECONÔMICO**

*Leônidas Ribeiro Scholz*

\*Publicado em *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, ano 8, nº 30, abril/junho de 2000, p. 95/107.

São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; *Edições especiais – Revista dos Tribunais – 100 anos – Doutrinas essenciais – Direito penal econômico e da empresa*, 2011, vol. V, Direito Penal tributário, previdenciário e financeiro, p. 459/464. São Paulo: RT.

## **1. Direito econômico e direito tributário na órbita de direito penal**

### *1.1 Definição conceitual*

Terreno jurídico dos mais áridos é aquele em que se deve buscar – e fazê-lo sobrepõe como verdadeiro pressuposto lógico da igualmente árdua tarefa de bem situar o direito penal tributário – o conceito de direito penal econômico.

De fato, e como pontualmente adverte René Ariel Dotti, “as tentativas em precisar conceitualmente a natureza, o objeto e os fins da

disciplina traduzem esforços permanentes da doutrina e ainda *não* exauridos”<sup>1</sup>.

A começar, porquanto sequer “(...) existe uniformidade entre os escritores a propósito da denominação da disciplina. Direito penal econômico é uma designação de trânsito correntio na doutrina brasileira. Mas também são utilizadas expressões como: a) direito penal da *economia*; b) *Wirtschaftsstrafrecht* (direito penal econômico) na República Federal Alemã; c) *Volkswirtschaft* (crimes contra a economia popular) na República Democrática alemã; d) *droit pénal économique* ou então *droit pénal des affaires*, na França; e *White collar criminality, occupation-crime e corporate-crime*, nos EUA”<sup>2</sup>.

Entre nós, Manoel Pedro Pimentel, saudoso expoente das letras jurídico-penais, depois de definir o Direito Penal Econômico como “(...) o conjunto de normas que têm por objeto sancionar, com as penas que lhe são próprias, as condutas que, no âmbito das relações econômicas, ofendam ou ponham em perigo bens ou interesses juridicamente relevantes”<sup>3</sup>, reconhece, todavia, “(...) que *não* é uniforme o pensamento dos autores”<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> *Reforma penal brasileira*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 204.

<sup>2</sup> *Op. cit.*, p. 202.

<sup>3</sup> *Direito penal econômico*. São Paulo: RT, 1973, p. 10.

<sup>4</sup> *Idem, ibidem*.

E, assinala: “Para Santiago Sabas Arias, o Direito Penal econômico é ‘el agregado de preceptos provistos de sanciones penales y dirigidos a procurar al Estado los medios económicos requeridos para atender a las necesidades publicas’”, repetindo a fórmula enunciada por Luis E. Mesa.

Mirando Gallino não o conceitua propriamente, mas afirma que “el Derecho penal no protege o tutela la realización del fenómeno económico como hecho em sí, sino que protege la integridade del orden, que se estima necesario para el cumplimiento de ese hecho, de manera que puedan producirse así los fines propuestos. Resulta así claro que cualquier conducta que produzca la ruptura de este orden (concebido la manera de equilibrio indispensable en las manifestaciones económicas) trae como consecuencia una necesaria sanción”.

Fontán Balestra entende que esse ramo do direito está, juntamente com o Direito Penal financeiro, abarcado pelo Direito Penal fiscal. Jiménez de Asua também não o define, limitando-se a dizer que “en los países de régimen autoritario, e incluso los en aquellos de economía ‘dirigida’ o ‘encauzad’, por el Estado, ha surgido la idea de reunir todos los preceptos penales que a ese objetivo se refieren, bajo el título de Derecho penal

económico, formado – en el sentir de Siegert – en parte por principios especiales y en parte por disposiciones de Derecho penal común”<sup>5</sup>.

Já para Sutherland, citado, entre tantos, por René Ariel Dotti<sup>6</sup>, “(...) o *white collar crime* constitui uma violação da norma penal por pessoas de elevado estatuto sócioeconômico, no exercício abusivo de uma profissão lícita. Como exemplos podem ser referidas as violações de lei antimonopólio e de forma geral as leis que procuram defender a livre concorrência; os abusos no campo da publicidade e da espionagem industrial; a deterioração e a sonegação de alimentos, medicamentos e cosméticos, os ilícitos fiscais e alfandegários: a obtenção ilegítima de fundos no setor de subvenções (agricultura, comércio exterior); as fraudes nas oficinas (de automóveis, de relógios, etc.); as múltiplas formas de insolvência como particulares modalidades da criminalidade econômica e financeira”.

Imprecisa, entretanto, nos parece a concepção de Sutherland, na exata medida em que “(...) o caminho de se recorrer a uma tipologia de agente para definir o direito penal econômico esquece que toda a legislação criminal, num Estado social de direito, há de passar, fundamentalmente, pela definição dos bens jurídicos ou valores que pretende proteger e pela

---

<sup>5</sup> *Idem, ibidem*, p. 10/11.

<sup>6</sup> *Op. cit.*, p. 203.

descrição do *modus operandi* que os viola ou põe em perigo: – não poderá ser, pois, um simples direito penal de ‘agentes’”<sup>7</sup>.

Inteira procedência guarda, pensamos, a supracitada crítica. Colocadas em linha de conta as inafastáveis premissas – primeira – de que “(...) o nosso direito penal, assentado sobre princípios básicos do estado de direito (...), apóia-se nos dogmas da reserva legal, do bem jurídico, da ação e da culpabilidade (...)”<sup>8</sup>, e – segunda – de que “a pesquisa do bem jurídico delimita as zonas de ilícito e do lícito, ensejando certeza para o magistrado e segurança para o cidadão. Deve ser defendido e mantido pelo direito penal contemporâneo, *cujas partes especial é sistematizada conforme o critério da objetividade jurídica dos delitos (...)*”<sup>9</sup>, axiomática irrompe a conclusão de que a definição do conceito de Direito Penal Econômico, assim como a de qualquer outra “espécie” do Direito Penal, deve construir-se, mais do que necessária, prioritariamente na esteira da precisa identificação da natureza, do caráter e das particularidades do bem jurídico, em cuja proteção residem a *ratio essendi* e o próprio escopo primordial do direito penal civilizado.

Nesse lineamento, *a ordem econômica*, “(...) que possui caráter supra-individual e se destina a garantir um justo equilíbrio na produção,

---

<sup>7</sup> Eduardo Correa, em passagem reproduzida por René Ariel Dotti na supracitada obra, p. 203/204.

<sup>8</sup> Everardo da Cunha Luna. *Capítulos de direito penal – Parte geral*. São Paulo: Saraiva, 1985, p. 30.

<sup>9</sup> *Idem, ibidem*.

circulação e distribuição da riqueza entre os grupos sociais (...)”<sup>10</sup> na trilha dos valores e vetores a propósito consagrados pelo artigo 170 da Constituição da República, *constitui, enquanto bem jurídico para cuja tutela ineludivelmente convoca o texto constitucional o Direito Penal*<sup>11</sup>, *não apenas inarredável determinante do reconhecimento da existência do Direito Penal Econômico como espécie do gênero, mas também, e em linha de consequência, o ponto fulcral de toda e qualquer conceituação que se lhe queira em boa técnica imprimir.*

Em recente, abalizada e profícua abordagem sobre o tema, o mestre peruano Raul Peña Cabrera demonstra cifrar-se, sim, na ordem econômica o epicentro da atual concepção doutrinária do conceito de Direito Penal Econômico.

Depois de averbar, com Klauss Tiedemann, que “en suma el Derecho Penal Económico es un derecho interdisciplinario punitivo que protege el orden económico como última ratio, es decir, el último recurso a utilizar por el Estado y luego de haber echado mano de todos los demás instrumentos de política económica o de control de que dispone, para una eficaz lucha contra las diversas formas de criminalidad económica. Las

---

<sup>10</sup> João Marcello de Araujo Júnior. *Dos crimes contra a ordem econômica*. São Paulo: RT, 1995, p. 36.

<sup>11</sup> Veja, por exemplo, o teor dos preceitos inscritos nos parágrafos 3º e 4º do artigo 173 da Constituição da República, abstraindo-se, porém e porquanto estranha ao objeto do presente trabalho, da questão concernente à instituição ou não, pelo último, da chamada responsabilidade penal da pessoa jurídica.

graves disfunciones y crisis socioeconómicas justifican la intervención del Estado en materia económica y recurrir al Derecho Penal para resolverlos y asegurar el bienestar común”<sup>12</sup>, à colação chama o magistério de alguns dos mais acatados penalistas alemães para evidenciar não haver, entre eles, qualquer divergência digna de nota quanto a ser o Direito Penal Econômico “(...) la rama del derecho que le compite tutelar primordialmente el bien constituido por el ordenamiento jurídico estatal en su conjunto y, en consecuencia el curso normal de la economía en su organicidad, es decir, *la economía nacional (...)*”<sup>13</sup>.

E é exatamente a indiscutível proeminência da ordem econômica na composição conceitual do Direito Penal Econômico que a um só tempo produz e evidencia o atrelar-se a ele o Direito Penal Tributário, que “(...) se caracteriza pela sua finalidade de defender os interesses do Estado ligados à arrecadação dos tributos, quando houver ofensa grave a tais interesses (...)”<sup>14</sup>.

---

<sup>12</sup> *El bien jurídico en los delitos económicos*. Revista Brasileira de Ciências Criminais. São Paulo: RT, nº 11, julho/setembro de 1995, p. 36/49 (42, a do trecho coligido).

<sup>13</sup> *Idem*, p. 43.

<sup>14</sup> Manoel Pedro Pimentel, obra e edição anteriormente citadas.

## *1.2 Natureza da relação entre o Direito Penal Econômico e o Direito Penal Tributário*

Conquanto correta a advertência de que “O direito penal econômico não se confunde com o Direito penal financeiro e com o Direito penal tributário (...) São ramos distintos (...)”<sup>15</sup>, irrecusável se nos apresenta a intelecção de que o Direito Tributário é expressão do Direito Econômico, do Direito Público Econômico, que “(...) reunindo a Política Econômica do Estado, visa ao interesse público. Compreende o Direito Tributário disciplinador da arrecadação dos tributos. O bem jurídico, em consequência, é bifronte: de um lado, compreende o interesse público de o Estado obter os meios para a realização de suas atividades; de outro, avulta o interesse do Tesouro, patrimonial, relacionado com a receita do Estado. Assim, o bem jurídico não traduz apenas interesse patrimonial. Alcança também os limites da política econômica, o que faz aumentar o significado do delito tributário. Quem, ilustrativamente, sonega o tributo não afeta apenas o patrimônio público, repercutindo na arrecadação. Vai além. Atinge a Economia. Ocasionalmente, com isso, reflexo nas atividades do Estado”.

---

<sup>15</sup> Idem, p. 17.

“Esse pormenor não é de interesse meramente literário. Em sendo característica do fato-infração penal, confere-lhe identidade normativa. Integra-se à unidade, do Direito, submetendo-se, logicamente, ao sistema”<sup>16</sup>.

Por outras, “(...) a ordem econômica *não* é, ontologicamente, *distinta* da tributária e da financeira. As duas últimas são, apenas, espécie de um mesmo gênero jurídico mais amplo, a ‘ordem econômica’. Nessa, *incluem-se* aspectos fiscais; cambiais; falimentares; financeiros (...)”<sup>17</sup>.

Entre Direito Penal Econômico e Direito Penal Tributário há, pois, manifesta correlação. A ordem tributária que se busca tutelar por intermédio da incriminação de condutas e resultados cujas reprovabilidade e gravidade reclamem, em valoração levada a efeito nos domínios da política criminal, a cominação de sanção penal, interessa, tanto quanto a financeira, à elaboração, condução e preservação da ordem econômica, máxime no que diz com a concretização, *entre outros*, do respectivo imperativo constitucional da “redução das desigualdades sociais e regionais”, tarefa em prol da qual preponderante papel desempenha a arrecadação de tributos.

---

<sup>16</sup> Luiz Vicente Cernicchiaro. *Direito Penal Tributário – Observações de aspectos da Teoria Geral do Direito Penal*. Revista Brasileira de Ciências Criminais. São Paulo: RT, ano 3, nº 11, julho/setembro de 1995, p. 175/183. As passagens transcritas situam-se nas páginas 177 e 179.

<sup>17</sup> João Marcello de Araujo Júnior, obra e edição anteriormente mencionadas, p. 39.

Por via de consequência, mas também porque – supérfluo não é realçar – “(...) as áreas jurídicas não são estanques (...)”, “(...) o Direito é sistema cujas normas intercomunicam-se (...)”<sup>18</sup>, Direito Econômico e Direito Tributário, embora distintos no que pertine à *especificação* dos bens e interesses jurídicos tutelados por normas penais incriminadoras, *interligam-se* ao convergirem rumo à proteção global da ordem econômica enquanto complexo conjunto de valores, regras, objetivos, fatos e condutas que guardam entre si permanentes e sucessivas relações de causa e efeito.

Cada qual, dada a diversidade do objeto imediato da tutela jurídico-penal, conserva, é verdade, peculiaridades normativas, postulados próprios. Ambos, porém, como, de resto, todas as demais vertentes do magistério punitivo do Estado, submetem-se aos princípios gerais do Direito Penal.

## **2. Os crimes tributários**

### *2.1 Os diplomas legais anterior e atual e a dicotomia crime material – crime formal*

---

<sup>18</sup> Luiz Vicente Cernicchiaro, trabalho, obra e edição anteriormente citados, p. 175, 178 e 179.

À vista da dicção dos preceitos incriminadores insculpidos na Lei 4.729/65, derogada <sup>19</sup> pela Lei 8.137/90, os então denominados delitos de sonegação fiscal, em suas genuínas modalidades (incisos I a IV do artigo 1º), caracterizavam-se e se consumavam pela simples realização das condutas descritas, *independentemente* da produção de qualquer resultado material lesivo ao Fisco.

Dizendo-se de outro modo, “o eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento do tributo” *não* figurava em sobreditas normas incriminadoras como evento factual constitutivo do núcleo das respectivas infrações penais, mas apenas na condição do que se convencionou denominar “elemento subjetivo do injusto” ou, para outros, “especial fim de agir”.

Numa palavra, componente psicológico, e não material, dos tipos delituosos. Crimes, portanto, meramente formais, para cuja perfeita configuração *bastava*, por exemplo, “prestar declaração falsa a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno (...) com a *intenção* de eximir-se, total ou parcialmente, do tributo (...)”, *nada* importando o *não* se eximir concretamente o agente do pagamento de qualquer tributo.

---

<sup>1919</sup> “A afirmação de mera derrogação, e não de ab-rogação ou revogação integral, é feita apenas porque ficou mantido o art. 5º, que substitui os parágrafos 1º e 2º do art. 334 do Código Penal, que tipifica o crime de contrabando e descaminho, inatingido pela Lei revogadora” (Alberto Silva Franco e outros, *Leis penais especiais e sua interpretação jurisprudencial*. São Paulo: RT, 6 ed., 1997, v. 2, p. 2.079).

Com o advento da Lei 8.137/90, à tonalização dos delitos previstos em seu artigo 1º, que reproduz, em linhas gerais, as condutas arroladas pelo diploma legal anterior, “(...) já *não* basta a ação ou omissão enunciada nos incisos. É mister que dessa conduta decorra o resultado estabelecido no *caput*. Impõe-se ocorra a *efetiva* supressão ou redução do tributo (*rectius*: a sonegação fiscal, total ou parcial)”<sup>20</sup>.

O repousar o tipo penal, em sua essência, no enunciado de que “constitui crime contra a ordem tributária *suprimir ou reduzir* tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas (...)”, põe de manifesto tratar-se, já agora, de crime por natureza e excelência material, tipificado que fora com a expressa exigência de ocorrência de resultado *exterior* à ação e “(...) que se destaca lógica e cronologicamente da conduta (...)”<sup>21</sup>.

Conseqüentemente, “(...) *sem* que ocorra efetiva sonegação, parcial ou total, ou como diz a lei, supressão ou redução de tributo, *não* haverá conduta típica, *não* se configurando o crime”<sup>22</sup>.

---

<sup>20</sup> Rui Stocco. *Leis penais especiais e sua interpretação jurisprudencial*, editora, edição e volume anteriormente citados, p. 2.101.

<sup>21</sup> *Idem, ibidem*, p. 2.102.

<sup>22</sup> Autor, obra, edição, editora, volume e página citados nas duas últimas notas. Registre-se de, a propósito, já haver o colendo Supremo Tribunal Federal, em julgado da lavra do eminente Min. Sepúlveda Pertence, proclamado que “(...) ao *contrário* do que sucedia no tipo similar da Lei 4.729/65, à consumação é *essencial* que, da omissão da informação devida ou da prestação da informação falsa, haja

## 2.2 O tributo devido como elementar do tipo

À concreta configuração do delito de que ora se cuida exige-se, outrossim, seja *devido* o tributo cuja supressão ou redução decorra de qualquer das condutas enumeradas nos incisos que completam o respectivo preceito incriminador.

O que se pretende afirmar, e já agora na trilha do sempre apropriado magistério de Hugo de Brito Machado, é que “em qualquer hipótese, o tipo penal, tanto o descrito no art. 1º, como o descrito no art. 2º, *somente* se configura se houver um tributo *devido*. As diversas ações descritas nos incisos I a V, do art. 1º, 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 incisos I e II, do art. 2º, referem-se a tributo devido. Não havendo tributo devido, porque inócurre 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. 2º, inciso I,

---

resultado de efetiva supressão ou redução do tributo, circunstância elementar (...)” (HC 75.945-2/DF j. 02.12.1997, votação unânime. DJU de 13.02.1998, p. 4.

desnecessário à integração do tipo penal ali descrito, ainda assim tem-se 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”<sup>23</sup>.

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*.

---

<sup>23</sup> Obra anteriormente citada, p. 59. Nossos os destaques gráficos.

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”<sup>24</sup>.

### 2.3 A questão do tributo devido e a ação penal por crime contra a ordem tributária<sup>25</sup>

Partindo-se da premissa – e o fazemos por reputá-la tecnicamente irreprochável – de que o aperfeiçoamento da tipicidade da infração penal em apreço pressupõe a aferição de que *legalmente devido* é o tributo de cuja supressão ou redução a propósito de cogite, indeclinável, então e conseqüentemente, afigura-se convir *faltar* justa causa à ação penal que se intente à mingua da necessária declaração de exigibilidade do tributo.

E, como, nos termos do Código Tributário Nacional, “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do

---

<sup>24</sup> *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. Igualmente nossos os realces gráficos.

<sup>25</sup> Ressalva-se corresponder o tópico em referência, em boa parte, ao trabalho elaborado

tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”<sup>26</sup>, enquanto não proferida, na órbita administrativo-fiscal, a 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 completa, sequer em tese, o respectivo tipo delituoso.

Essa, fora de dúvida, a equação projetada pela norma vazada no artigo 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 delatio criminis*, antes de proferida, na esfera administrativa, decisão final sobre a exigência do crédito tributário correspondente.

E intuitiva, a par de indefectível, 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”<sup>27</sup>. E à falta de tipicidade, pressuposto primeiro da eficácia processual das normas penais incriminadoras, *inadmissíveis* sobrelevam

---

<sup>26</sup> Hugo de Brito Machado. *Algumas questões relativas aos crimes contra a ordem tributária*. RT 751/453-466.

<sup>27</sup> Professor Everardo da Cunha Luna referindo-se a tipicidade penal, em: *Capítulos de direito penal – Parte Geral*. São Paulo: Saraiva, 1985, p. 117.

não apenas a *persecutio criminis in judicio*, mas também, e antes dela, a própria apresentação 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*”<sup>28</sup>.

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,

---

<sup>28</sup> *Apud: Processo Penal – O Direito de Defesa: repercussão, amplitude e limites*, de Fernando de Almeida Pedroso. São Paulo: RT, São Paulo, 1994, 2 ed., p. 62. Destaques gráficos de reprodução.

geneticamente pertence aos domínios do direito penal substantivo.

E, nessa linha, *não* se confunde com as outrora denominadas condições específicas da ação penal ou, se preferir, condições de procedibilidade, “requisitos especiais exigidos por lei para que seja admissível a acusação”<sup>29</sup>.

Simplesmente, porque condições de procedibilidade consubstanciam-se em fatos que em nada interferem com a configuração do tipo penal, com o fenômeno jurídico da subsunção do fato ao preceito incriminador, com a tipicidade, enfim. Assim, por exemplo, a licença da Câmara dos Deputados e do Senado Federal para o processo criminal contra seus membros<sup>30</sup>; 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 Estado<sup>31</sup>; a exibição de exemplar do jornal ou periódico em que publicado o escrito incriminado

---

<sup>29</sup> Fernando da Costa Tourinho Filho. *Processo penal*. São Paulo: Saraiva, 10. ed., 1987. v. I, p. 298.

<sup>30</sup> Art. 53, § 1.º, da CF/88 (LGL 1988\3).

<sup>31</sup> Art. 51, I, da CF/88 (LGL 1988\3).

para a ação penal por crime de imprensa<sup>32</sup> e outras.

Sob a ótica do direito processual penal, a exigibilidade do crédito tributário correspondente à 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 aforada, diga-se – em hipótese tal.

Noutros termos, à inevitável interação entre a regra vazada no focalizado art. 83 da Lei 9.430/96 e as normas inscritas no art. 43 do CPP (LGL 1941\8), 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 cujo suporte factual, porque desprovido da necessária tipicidade penal, ao mesmo tempo em que não lhe

---

<sup>32</sup> Art. 43 da Lei 5.250, de 09.02.1967.

outorga condição elementar de admissibilidade, atrai a incidência do preceito a teor do qual “a denúncia ou queixa será rejeitada (...)” “quando o fato narrado evidentemente não constituir crime”.

Sem embargo, poder-se-ia aduzir cunhar a decisão administrativa de exigibilidade do crédito tributário, questão *prejudicial* ao reconhecimento da existência da correspondente infração penal para, em imediata seqüência, 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 processo <sup>33</sup>.

Tecnicamente 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 cível, e se neste houver sido proposta ação para resolvê-la (...)”, nem remotamente alcança o supracitado art. 93 do CPP (LGL 1941\8), 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.

---

<sup>33</sup> Tese defendida, entre outros, por Eduardo Reali Ferrari em “A prejudicialidade e os crimes tributários” – artigo publicado no Boletim 50, janeiro de 1997, do Instituto de Ciências Criminais, p. 6.

Mesmo porque o que a Lei 9.430 de 1996 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 irrecusável 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 (...)”<sup>34</sup>.

Demais – ocioso 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 provisório<sup>35</sup>, 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, o indispensável selo da justa causa.

Mas, *quid juris*, e as ações penais por crimes contra a ordem tributária propostas, antes do advento da Lei 9.430 de 1996, à mingua de decisão administrativa sobre a exigência do crédito tributário

---

<sup>34</sup> Fernando da Costa Tourinho Filho, obra e edição anteriormente citadas, v. 2, p. 467.

<sup>35</sup> “A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”, art. 5º, XXXV, da CF/88 (LGL 1988/3).

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. Corresponde, pois, a asseverar 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 atinente às condutas constitutivas das respectivas imputações.

À evidência, porque a norma legal sob análise, embora, para muitos, aparentemente processual, máxime por cuidar de “representação fiscal para fins penais”, na realidade, porém, mergulha raízes no direito *material*. Quando menos por atrelar a formulação da representação a que alude à “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 referida norma efeitos visivelmente processuais *não* lhe subtrai o caráter de preceito substancialmente material. Antes e ao contrário, em larga medida o avulta, 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 dos direito não sancionatório – só se concretiza através do processo penal. O processo penal é, em rigor, o *modus existendi* do direito penal”<sup>36</sup>.

Em decorrência, e como exegeticamente assinala Oreste Dominioni em escólio 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 (...)’<sup>37</sup>.

Precisamente essa é a tessitura da norma inculpada no artigo da Lei 9.430 de 1996. 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 corporificação, ao menos em tese, integra, por seu turno, o *tatbestand* da justa causa, “situação de índole processual” em

---

<sup>36</sup> Americo A. Taipa de Carvalho. *Sucessão de leis penais*. Portugal: Coimbra, 1990, p. 212.

<sup>37</sup> *Tratado de direito processual penal*, v. II, p. 78. São Paulo: Saraiva, 1980.

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”<sup>38</sup> – conceitualmente equivalentes as por outros denominadas “normas processuais penais materiais”<sup>39</sup> – ou normas processuais substancialmente materiais – sobre as quais irretorquivelmente incide, dada a inegável 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 consideração, 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 se possa vislumbrar a tipicidade penal do fato imputado –, institui a norma legal em questão significativa proteção para os

---

<sup>38</sup> Preleção citada por Americo Taipa de Carvalho na obra antes referida, p. 220.

<sup>39</sup> *Apud: idem, ibidem.*

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.

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 da Lei 9.099/95, não existe a menor dúvida de que o art. 88 seria aplicado retroativamente”<sup>40</sup>.

---

<sup>40</sup> *Juízados Especiais Criminais – Comentários à Lei 9.099, de 26 de setembro de 1995*, de Ada Pellegrini Grinover, Antonio Magalhães Gomes Filho, Antonio Scarance Fernandes e Luiz Flávio Gomes, p. 182. São Paulo: RT, 1995.

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.<sup>a</sup> Região. Em decisão, muito provavelmente pioneira, exarada relativamente 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 Lei 9.430/96 (...)”<sup>41</sup>.

Artigo 83, ademais, cuja interpretação *sistemática*<sup>42</sup> – registre-se, por derradeiro – recentemente conduziu o mesmo Tribunal Regional Federal da 3.<sup>a</sup> Região a decidir, embora por votação majoritária, “que a materialidade delitiva a que se refere o crime imputado ao paciente somente pode ser constada com o término definitivo do processo administrativo-fiscal. Inexiste justa causa para a ação penal enquanto não cumprida a exigência do art. 83 da Lei 9.430/96”<sup>43</sup>.

---

<sup>41</sup> Ordem de HC 97.03.001571-9-SP, despacho proferido em 20.01.1997.

<sup>42</sup> Destaque, quanto ao ponto, para o judicioso voto formulado pela Juíza Suzana Camargo.

<sup>43</sup> HC 97.03.038827-2, Rel. (designado) Juiz Pedro Rotta, j. 15.09.1997.