

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

EVERSON LUIZ DA SILVA

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS
SOCIAIS**

CURITIBA

2009

EVERSON LUIZ DA SILVA

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS
SOCIAIS**

**Monografia apresentada como requisito
parcial para obtenção do grau de Bacharel
em Direito no Curso de Graduação em
Direito do Setor de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal do Paraná.**

Profa. Dra. Betina Treiger Grupenmacher

CURITIBA

2009

TERMO DE APROVAÇÃO**EVERSON LUIZ DA SILVA****CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS
SOCIAIS**

Monografia aprovada como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em direito, no Curso de Graduação em Direito do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná pela seguinte banca examinadora:

ORIENTADOR: _____

Prof^a. Betina Treiger Grupenmacher

MEMBRO: _____

Prof. José Roberto Vieira

MEMBRO: _____

Prof. Rodrigo Luís Kanayama

Curitiba, 1 de novembro de 2009.

*“Em todo tempo ama o amigo;
e na angústia nasce o irmão”.*
Provérbios, 17, 17.

SUMÁRIO

RESUMO.....	VI
ABSTRACT	VII
AGRADECIMENTOS.....	VIII
INTRODUÇÃO	9
TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES.....	11
DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO E DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL	13
MODALIDADES DE SANÇÕES.....	17
Sanções Cíveis.....	18
Sanções Penais.....	19
Sanções Administrativas.....	19
Sanções Tributárias.....	19
CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	20
Artigo 1º da Lei 8.137/90.....	25
Artigo 2º da Lei 8.137/90.....	26
Artigo 3º da Lei 8.137/90.....	26
REVOGAÇÃO DA LEI 4.729/65?.....	26
TIPOLOGIA DO CRIME (CRIME MATERIAL)	34
ESGOTAMENTO ANTERIOR DA VIA ADMINISTRATIVA	35
A AÇÃO PENAL.....	41
A RESPONSABILIZAÇÃO PENAL DA PESSOA JURÍDICA.....	43
PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA TRIBUTÁRIA.....	46
MEIO DE EXTINÇÃO E SUSPENSÃO DA PUNIBILIDADE.....	48
DIREITOS FUNDAMENTAIS SOCIAIS.....	50
CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS SOCIAIS.....	54
CONCLUSÃO.....	58
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	61

RESUMO

O presente trabalho trata dos crimes contra a ordem tributária, tendo-se como norte temas atuais e controversos dentro do sistema jurídico nacional. Usaremos ensinamentos provenientes da Teoria Geral do Direito, do Direito Penal, Civil, Administrativo, Constitucional e Tributário. Procuraremos demonstrar os efeitos causados por tais crimes à sociedade, mormente aos direitos fundamentais sociais. Direitos estes que são fundamentais por serem revestidos de mui grande importância e pertencerem a todos seres humanos. Antes de um delito simples, que apenas causaria prejuízos aos cofres públicos, toda a sociedade é prejudicada.

Palavras chave: Crimes contra a ordem tributária, Direitos fundamentais sociais.

ABSTRACT

The present work is concerned with the crimes against the tax order, oriented by current and controversial themes inside the national law system. Teachings of Law's General Theory, Criminal, Civil, Administrative, Constitutional and Tax Law are going to be used. The aim is to show the effects caused to the society by these crimes, principally to the fundamental social rights. These rights are fundamental because they are very important and belong to every human being. Before a simple delict, that causes damages just to the government's safe deposit boxes, it damages all the society.

Key-words: crimes against the tax order, fundamental social rights.

AGRADECIMENTOS

Agradecer é uma tarefa difícil. É algo belo pela sua natureza, no entanto, a omissão é algo que para se reparar demanda muito esforço, ou não se conserta.

Não obstante, tais percalços, nos arriscaremos a empreender tal tarefa árdua.

Iniciamos por agradecer a Deus por ter permitido nossa existência nesta terra. É bem verdade que a passagem por esse local é efêmera, no entanto tem sua finalidade.

Aos pais somos eternamente agradecidos, por estar sempre ao nosso lado nos momentos em que ninguém mais poderia estar. Pelas palavras de consolo e apoio, o ombro amigo.

Aos amigos, familiares e aos habitantes do coração, por sempre cobrarem a conclusão do curso e por isso impulsionarem ao término do presente trabalho.

De modo especial, somos gratos à professora Betina Treiger Grupenmacher por aceitar a tarefa de nos orientar e auxiliar na elaboração do presente estudo. De igual modo, gratos somos aos professores José Roberto Vieira e Rodrigo Luís Kanayama que compõem a banca examinadora.

Por último e não menos importante, somos também gratos aos funcionários da UFPR e à Faculdade de Direito da UFPR. Onde, parafraseando o Hino pátrio, serei filho desta mãe gentil.

INTRODUÇÃO

O Estado Moderno é concebido mediante um acordo, ou o chamado *pacto social* de Rousseau. Mediante esse pacto, o cidadão entrega ao Estado parte de seus direitos, aguardando a prestação estatal como meio e possibilidade de defesa contra violações. Nas palavras do autor:

Ora como os homens não podem engendrar novas forças, mas apenas unir e dirigir as existentes, não tem meio de conservar-se senão formando, por agregação, um conjunto de forças que possa sobrepujar a resistência, aplicando-as a um só móvel e fazendo-as agir em comum acordo.

Essa soma de forças só pode nascer do concurso de muitos; mas, sendo a força e a liberdade de cada homem os primeiros instrumentos de sua conservação, como as empregará sem prejudicar e sem negligenciar os cuidados que deve a si mesmo? Essa dificuldade, reconduzindo ao meu assunto, pode enunciar-se nestes termos:

‘Encontrar uma forma de associação que defenda e proteja com toda a força comum a cada pessoa e os bens de cada associado, e pela qual cada um, unindo-se a todos, só obedeça, contudo, a si mesmo e permaneça tão livre quanto antes.’ Este é o problema fundamental cuja solução é fornecida pelo contrato social.

As cláusulas desse contrato são de tal modo determinadas pela natureza do ato que a menor modificação as tornaria inúteis e sem efeitos, de sorte que, embora talvez jamais tenham sido formalmente enunciadas, são em toda parte as mesmas, em toda parte tacitamente admitidas e reconhecidas; até que, violado o pacto social, cada qual retorna aos seus primeiros direitos e retoma a liberdade natural, perdendo a liberdade convencional pela qual renunciara àquela.¹

Por esse pacto, o Estado toma para si o monopólio do exercício da violência, reprimindo violações de direitos e garantindo a existência social dos membros da sociedade.

Nesta toada estão os direitos fundamentais sociais, direitos estes com alto grau de fundamentalidade, na exata medida que procuram fornecer aos indivíduos formadores da sociedade, aquilo que de mais essencial existe, para possibilitar sua existência. Estes direitos correspondem às garantias básicas, tendentes a permitir a vida humana, o mínimo necessário. Sem os direitos sociais, podemos dizer que a existência social do ser humano torna-se impossível. Pois,

¹ ROUSSEAU, Jean-Jaques. **O contrato social**: princípios do direito político. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 20-21.

seria maculada a condição de dignidade que é o âmago de toda a sistemática da Constituição da República.

Esses direitos são constitucionalmente garantidos e prestados pelo Estado mediante serviços públicos; para tanto, o Estado auferir renda (receita) por meio das contribuições dos cidadãos no intuito de custear as atividades tendentes à realização desses direitos, por uma perspectiva de solidariedade. Todos contribuem, com parcela de seu patrimônio, por meio dos tributos com o fim de alcançar, mesmo que teoricamente, o bem comum. Ao Estado cabe a tarefa de repartir esses recursos através da despesa com o fim de prestar esses direitos e possibilitar uma existência digna.

Mas como se denota no plano real, nem sempre o Estado consegue arrecadar tributos e compor a estimada receita, por haver desvios ou sonegações. Com a intenção de evitar tal evento, surge a Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990 (crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências), visando tipificar e apenar condutas ilícitas e ao que se analisará no decorrer da elaboração do presente trabalho monográfico, revogando ou complementando a Lei 4.729/65 (Lei de sonegação fiscal).

Analisaremos como se consubstanciam esses desvios, ou ausência de recolhimento de tributos, bem como os efeitos que causam aos direitos sociais.

A importância do tema ora tratado está na vinculação entre os direitos fundamentais sociais e o direito tributário. Vinculação que visa garantir o mandamento constitucional de uma vida digna aos cidadãos. Nesse sentido, está a lição da professora Betina Treiger Grupenmacher. Vejamos:

A vinculação entre o Direito Tributário e os Direitos Fundamentais é uma tendência da doutrina contemporânea, que se consolida a partir da conscientização de que a tributação existe como forma de realização da justiça social, a fim de que se alcance o propósito estabelecido no Texto Constitucional de uma vida digna para todos.²

² GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e direitos fundamentais. In: Octavio Campos Fisher (Coord.) **TRIBUTOS E DIREITOS FUNDAMENTAIS**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 9.

Diante disso, claro está que a ligação entre Direito Tributário e os Direitos Fundamentais é de grande importância para que o ideal constitucional seja alcançado com plenitude.

Pelos limites do presente trabalho, somente analisaremos os crimes contra a ordem tributária e os efeitos quanto aos direitos fundamentais sociais, sem nos atermos às outras questões pertinentes a Lei 8.137/90.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES

Topograficamente, no Código Tributário Nacional, a definição de tributo está estampada no artigo 3º, onde “Tributo é toda 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”.

Esse artigo que define os tributos, recebe duras críticas de vários autores, inclusive de Luciano Amaro pelos seus vários equívocos e redundâncias; principalmente o fato de o legislador definir e classificar institutos, tarefa privativamente atribuída à doutrina e ao intérprete. Embasado nisso, o autor define tributos como “(...) a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesses públicos”.³

Diante desta definição, verificamos que as prestações pecuniárias devidas em virtude de crimes tributários, não serão tributos, mas punição ao ato ilícito.

Diferentemente do Código Tributário Nacional, na Constituição Federal de 1988, não há a definição de tributos, há no entanto, a partir do artigo 145

³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 25.

a atribuição de competências para a instituição dos tributos, bem como sua conceituação.

Para Decomain, tributos são: os impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas (CFB, artigo 149) e empréstimos compulsórios⁴.

Geraldo Ataliba, classifica os tributos embasado no *dado legislativo*, em que constitua a hipótese de incidência, descrita pelo legislador; sendo assim a classificação é dividida em duas espécies: vinculados e não-vinculados. Para ele, o ponto de partida para se realizar a classificação é a lei. Aspectos outros como os políticos, financeiros, administrativos e econômicos, não devem exercer influências na classificação. Assim, tributos vinculados são as taxas e contribuições; já os não-vinculados são os impostos⁵.

De igual modo, para o autor Paulo de Barros Carvalho, os tributos são: empréstimo compulsório, impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais, vez que concorda com a divisão didática estabelecida por Geraldo Ataliba. No entanto, entende que a divisão é bipartítide: Impostos e taxas; as contribuições assumem feição ora de impostos, ora de taxas⁶.

Assim, a fim de demonstrar a finalidade dos tributos e a sua origem, utilizaremos os sábios ensinamentos deixados por Geraldo Ataliba:

Os políticos (homens que dirigem o estado), precisando atender às necessidades financeiras do poder público, usam do direito como instrumento do desígnio de abastecer o estado de dinheiro.

⁴ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 3. ed. rev. atual. e ampl. Florianópolis: Obra Jurídica, 1997, p. 37.

⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 9 tir. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 123-136.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 23-34.

Antigamente, quando não se podia falar em estado de direito, o político usava do poder para obrigar arbitrariamente os súditos a concorrerem com seus recursos para o estado (por isso Albert Hensel sublinha que só se pode falar em 'direito' tributário onde haja Constituição e estado de direito. Fora disso, é o arbítrio, o despotismo, v. *Diritto Tributario*, Giuffrè, 1956, Milão, p. 5, tradução de Dino Jarach). Hoje, o estado exerce este poder segundo o direito constitucional e obedece, em todas suas manifestações, ao estabelecido em lei.

A finalidade última almejada pela lei, no caso, é a transferência de dinheiro das pessoas privadas, submetidas ao poder do estado, para os cofres públicos⁷.

Tal arrecadação, no Estado Democrático de Direito, deve ser lastreada na Constituição do país sob pena de configurar uma arrecadação arbitrária, violando o poder patrimonial dos indivíduos que compõem a sociedade e portanto ilegal, podendo até em maior grau, ser considerado um enriquecimento ilícito do Estado às custas do contribuinte.

DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO E DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL

No entender de Zelmo Denari e José da Costa Junior, na obra intitulada *Infrações tributárias e delitos fiscais*, no âmbito da ciência jurídica, infrações são todos os descumprimentos de normas de conduta previstas no ordenamento jurídico ou nos contratos e avenças particulares, sendo portanto, violações do mandamento presente nas normas de direito, seja público ou privado. Para essas violações, o ordenamento jurídico prevê uma sanção, que pode ser desde uma advertência até o cerceamento da liberdade e vida do agente infrator⁸.

Assim, podemos asseverar, com base nos ensinamentos de Denari e Costa Junior, que os delitos fiscais são também conhecidos como infrações penais tributárias; aquelas dotadas de maior potencial lesivo à sociedade e por tal motivo, são elevadas à categoria de delito e por isso, adstritas ao campo do Direito Penal Tributário. Diversamente, as infrações à norma que causem menos dano, consideradas de baixa lesividade, pertencem ao ramo do Direito Tributário Penal.

⁷ ATALIBA, G. Obra citada, 2008, p. 29.

⁸ COSTA JUNIOR, José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 3-7.

Com a devida *vênia*, discordamos dos ilustres autores no ponto em que afirmam que a sanção jurídica de ordem geral possa se dar sobre a vida do infrator. Não concordamos pelo fato de não haver a previsão legal e constitucional de pena de morte, salvo em caso de guerra declarada, presente no artigo 5º, inciso XLVII, alínea “a” [XLVII - não haverá penas: a) de morte, salvo em caso de guerra declarada, nos termos do art. 84, XIX;], pugnamos que somente reflexamente as sanções podem atingir a vida daquele que comete um ato ilícito, ou seja, pelo estigma de ter sido condenado, a vida social deste indivíduo poderá ser prejudicada.

Nesta mesma senda, os autores Föppel El Hireche Gamil e Rafael de Sá Santana, consignam na obra denominada *Crimes Tributários: Coleção temas de Direito Penal Econômico em homenagem a Raul Chaves*, que Direito Penal Tributário é o ramo do Direito Penal, que procura resguardar o fisco, visando as possíveis fraudes realizadas com o fim de lesar a arrecadação tributária e que por isso tais condutas são verdadeiros crimes; por tal motivo, é necessário verificar a culpabilidade e realizar outras análises que são pertinentes àquele que se dedica ao estudo da lei penal. Desta forma, a investigação seria afeita à jurisdição penal com penalidades aplicadas por um juiz de direito, em caso de crime.

Para Gamil e Santana, Direito Tributário Penal, que é também chamado por alguns autores (como por exemplo, Denari e Costa Junior) de direito administrativo penal, é relacionado ao direito administrativo tratando das infrações contra a Administração Pública, e por isso as penalidades são aplicadas administrativamente.

Citados autores fecham o assunto com a advertência de que é preciso lembrar que o legislador só punirá com o Direito Penal as condutas evidentemente com maior potencial lesivo à sociedade, aquelas menos lesivas, não serão tipificadas⁹.

⁹ SANTANA, Rafael de Sá . **Crimes tributários**: Coleção temas de Direito Penal Econômico em homenagem a Raul Chaves. In: Föppel El Hireche Gamil (Coord.). Salvador: JusPODIVM, 2005, p. 11-15.

Essa vedação na aplicação do Direito Penal decorre de sua grande severidade, para o professor Juarez Cirino dos Santos, os objetivos do direito penal são:

O Direito Penal possui *objetivos declarados* (ou *manifestos*), destacados pelo discurso oficial da teoria jurídica da pena, e *objetivos reais* (ou *latentes*), identificados pelo discurso crítico da teoria criminológica da pena, correspondentes às dimensões de *ilusão* e de *realidade* de todos os fenômenos ideológicos das sociedades capitalistas contemporânea.¹⁰

Para o autor, os objetivos *declarados* do direito penal são basicamente a proteção de bens jurídicos selecionados por critérios político-criminais com fundamento na Constituição. Essa proteção ocorre sob a ameaça de pena. Sendo assim, a proteção ocorre por uma natureza *subsidiária* (por supor uma atuação principal de meios de proteção de meios efetivos do Estado) e *fragmentária* (o direito penal usado para a proteção de bens jurídicos apenas em *ultima ratio*)¹¹.

Para a manutenção da harmonia na sociedade, o Estado usa de todo seu aparato para tal finalidade. Uma das modalidades para isso, é o uso do Direito Penal; embora sua violência em relação aos sujeitos, ainda assim, guarda grande relevância na manutenção do Estado, vez que os cidadão não conseguem essa realização autonomamente. Senão vejamos:

Na nossa maneira de ver, é inquestionável a legitimidade da aspiração de uma sociedade com menor distanciamento entre os seus setores, bem como possa o homem, de maneira mais racional, solucionar os seus conflitos. Não obstante, constitui raciocínio muito simplista acreditar que isto pode ser realizado subitamente, que possua uma fatibilidade absoluta imediata, porque isto implica ignorar as dificuldades que se lhe opõe a atual estrutura do poder mundial.¹²

Diante das sábias linhas dos autores, podemos asseverar que a aplicação do Direito Penal serve à manutenção e conservação do *pacto social*, a

¹⁰ SANTOS, Juarez Cirino dos. **Direito penal: parte geral**. 2. ed. Curitiba: ICPC; Lúmen Júris, 2007, p. 4.

¹¹ SANTOS, J. C. dos. Obra citada, p. 4-5.

¹² ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro, volume 1: parte geral**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006, p. 71-72.

ordem social. A ausência dele causaria a extinção da forma de sociedade, sendo impossível a vida social.

Das lições pertinentes do ilustre autor Pedro Roberto Decomain, com os quais fazemos coro, presentes na obra *Crimes contra a ordem tributária*, extrai-se que o mais coerente é denominar Direito Penal Tributário, àquelas atividades delitivas que se relacionam à atividade estatal e inversamente, Direito Tributário Penal, quando tratar-se de violações de caráter administrativo.

Para o autor o mais relevante não é essa distinção, mas ter por elemento basilar os princípios constitucionais relacionados ao Direito Penal quando da aplicação da lei, quais sejam: o julgamento pela autoridade competente, o devido processo legal, ampla defesa e o contraditório, a presunção de inocência até o trânsito em julgado da sentença condenatória, inadmissibilidade de provas obtidas por meios ilícitos e o da irretroatividade da lei penal mais severa¹³.

Ives Gandra no entanto, não admite a divisão entre Direito Penal Tributário Penal e Direito Penal Tributário. Em seu entender, é possível delimitar os diversos campos da sanção. Vejamos as palavras do ilustre autor:

Não somos, portanto, favoráveis à colocação da existência de um direito penal tributário e de um direito tributário penal, ou de um direito penal administrativo, por entendermos possível a delimitação dos diversos campos, representando sempre a sanção penal aquela que mais transcendente e não de aplicação operacional nas demais áreas jurídicas, vale dizer, cuja natureza não seja nem *civil*, nem *tributária*, nem *administrativa*, pois não desembocam estas nas soluções maiores de reajustes necessários à fluência natural de cada ramo. Em verdade, ou a sanção pertine e é própria dos direitos tributário, administrativo e civil, para torná-los correntes, ou ela é apenas de natureza penal e abrange valores mais amplos a serem preservados que as limitações próprias dos demais ramos.

Em nossa concepção, as sanções penais não se confundem com as demais sanções, que visam apenas tornar operacional cada ramo específico a que estão protegendo, diferentemente da penal, cujo valor transcendental preserva o próprio sistema jurídico e, por decorrência a própria sociedade, na sua plenitude e não na sua divisão sectorial ou segmentada¹⁴.

¹³ DECOMAIN, P. R. Obra citada, p. 21.

¹⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 55.

Diante de todos os apontamentos e ensinamentos, podemos concluir que a distinção doutrinária, entre as nomenclaturas Direito Penal Tributário e Direito Tributário Penal, são importantes didaticamente, não obstante, o mais relevante é a subsidiariedade da aplicação da norma penal pela sua grande violência. A importância maior deve ser concedida à proteção e cumprimento de todas as garantias constitucionais.

MODALIDADES DE SANÇÕES

De acordo Paulo de Barros Carvalho, as sanções no campo do Direito Tributário são provenientes das normas jurídicas da subclasse de regras de conduta possuindo igual estrutura lógica da regra-matriz de incidência. Há uma regra descrevendo o fato ilícito, que é qualificado pelo não acatamento do mandamento ali estampado. Essa conduta delitiva, a não obediência ao preceito normativo, é elevada à condição de conduta antijurídica e cognominada por Paulo de Barros de “ilícito” ou “infração tributária” e nesse trabalho chamaremos de crimes tributários¹⁵.

No modo de ver de Hugo de Brito Machado, sanção é o meio utilizado pelo direito para desestimular a realização de condutas violadoras da prescrição jurídica. Nas douradas palavras do autor: “A sanção é o meio de que se vale o Direito para desestimular a conduta, ou a omissão, consistente na não-prestação. Em outras palavras, a finalidade da sanção é dar maior eficácia à norma que institui o dever jurídico”.¹⁶

Neste mesmo sentido continua o autor a fazer explanação referente à sanção, quanto à utilidade e eficácia:

Assim, a sanção é útil à medida que é eficaz. E a eficácia da sanção depende, em primeiro lugar e acima de tudo, de sua viabilidade, que incrementa para seu destinatário a certeza de que ela ocorrerá. Por isso mesmo se diz que o efeito intimidativo da sanção depende mais da certeza de sua aplicação do que de sua gravidade¹⁷.

¹⁵ CARVALHO, P. de B. Obra citada, p. 329.

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de direito penal tributário**. São Paulo: Atlas, 2002, p. 92.

¹⁷ MACHADO, H. de B. Obra citada, p. 93.

Pelos ensinamentos de Hugo de Brito Machado, podemos declarar que a sanção é o método utilizado pelo direito para desencorajar o agente a cometer condutas violadoras do mandamento estampado na norma, esse método tanto eficaz será na medida em que o agente possua a certeza da aplicação da sanção, não havendo relação direta com a severidade da sanção.

Geraldo Ataliba arremata sobre a caracterização da sanção, onde a “A sanção não é sempre e necessariamente um castigo. É mera consequência jurídica que se desencadeia (incide) no caso de ser desobedecido o mandamento principal da norma”.¹⁸

Verifica-se que o autor considera que nem sempre a sanção é um castigo, mas a incidência de uma consequência pelo não cumprimento presente na proposição estampada na norma jurídica.

Diante das proposições dos autores, pode-se concluir que a sanção na ciência jurídica visa à intimidação e de certa maneira a repressão do indivíduo que descumprir o mandamento legal devendo por isso, suportar a aplicação da penalidade estampada na norma jurídica.

Sanções Cíveis

As sanções cíveis servem à restauração do equilíbrio econômico turbado por um fato ilícito¹⁹. Sendo assim, “reduzem-se a ato coativo típico: execução forçada de bens do devedor. O devedor sofre a sua insolvência e em última instância é privado de bens materiais e são vendidos para ressarcir o credor. Daí ter a sanção civil finalidade ressarcitória²⁰”.

¹⁸ ATALIBA, G. *Idem*, p. 44.

¹⁹ COSTA JUNIOR, P. J. da; DENARI, Z. *Obra citada*, p. 71.

²⁰ PACHECO, Angela Maria da Motta. **Sanções tributárias e sanções penais tributárias**. São Paulo: Max Limonard, 1997, p. 66.

Sanções Penais

Diferentemente das sanções civis, as sanções de natureza penal têm natureza diversa do ressarcimento do dano causado pela prática de uma conduta vedada em lei. Sendo desta forma, “As sanções penais não têm caráter ressarcitório do dano ocasionado à vítima. Seus fins são diversos: castigo, correção do delinqüente”.²¹

Visam à proteção de toda a sociedade e são a modalidade mais gravosa por privar o direito fundamental: a liberdade de locomoção, restrição de direitos e aplicação de multas. Assim, será o último recurso a ser usado pelo Estado.

Sanções Administrativas

As sanções administrativas são impostas àqueles modelos de conduta que a Administração Pública considera violadora do interesse público, como nas infrações urbanas e ambientais²². São provenientes do poder de polícia que pertence ao Estado.

Sanções Tributárias

O Legislador usou o mesmo mecanismo sancionador no âmbito do Direito Tributário, tal ato revela-se no interesse maior de se ver o Erário Público abastecido, uma vez que na consciência coletiva da sociedade, o pagamento de tributo é algo desnecessário e secundário. Carlos Henrique Abrão destaca em sua obra a finalidade da sanção tributária, sendo que “(...), a maior finalidade ou quase exclusiva da sanção penal pode ser traduzida no interesse único do Estado de receber o tributo, independentemente de outras finalidades (...)”.²³

²¹ PACHECO, A. M. da M. Obra citada, ibidem.

²² COSTA JUNIOR, P. J. da; DENARI, Z. Idem, p. 76.

²³ ABRÃO, Carlos Henrique. **Crime tributário**: um estudo da norma penal tributária. São Paulo: IOB Thomson, 2007, p. 11.

Nesta mesma linha de raciocínio, os autores Gamil e Santana também prelecionam afirmando que a finalidade da sanção tributária é exatamente a arrecadação de receita. Haja vista que se tem de respeitar a proporcionalidade e a razoabilidade na aplicação da pena. No ilícito em comento, o bem jurídico lesado é o Erário Público, a reparação deverá ser pecuniária²⁴.

A fim de reafirmar o grande interesse arrecadatário do Estado, o mesmos autores (Gamil e Santana) asseguram que o artigo 138 do Código Tributário Nacional, que trata da denúncia espontânea como forma de extinção da punibilidade, evidencia que a finalidade da sanção tributária é impulsionar o agente a realizar o adimplemento do tributo²⁵.

Diante disso, facilmente verificamos que a presença da sanção nas normas tributárias possuem um caráter voltado exclusivamente à arrecadação tributária e por isso atua mediante imposição de multas e juros com um fito de imprimir uma obrigação psicológica no sujeito passivo da obrigação tributária, compelindo-o a realização do pagamento e a satisfação da arrecadação.

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Os crimes contra a ordem tributária estão, previstos na Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990. Cabe inicialmente ressaltar que o título completo da Lei é *Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências*, portanto, a referida Lei ocupa-se também dos crimes contra a ordem econômica e das relações de consumo, no entanto como já se afirmou na introdução do presente trabalho, pelas suas características, nos ocuparemos somente da primeira parte da Lei, ou seja, dos crimes contra a ordem tributária.

²⁴ SANTANA, R. de S. Obra citada, p. 30-31.

²⁵ SANTANA, R. de S. Idem, p. 36.

As condutas tidas como ilícitas para o direito penal foram selecionadas a partir de ilícitos tributários e, no caso da Lei 8.137/90, podem-se dizer valorativamente coincidentes: uma vez que, em sua maioria, se referem ao descumprimento ou ao cumprimento defeituoso de uma obrigação acessória que conduza à supressão ou redução do tributo, nos casos do artigo 1º, ou que seja apta a tanto, no caso do artigo 2º, inciso I.²⁶

Esses crimes eram previstos na Lei 4.729/65 sob a denominação de sonegação fiscal, onde se referia à noção de falsidade, sendo que os elementos do tipo penal eram a manifesta vontade de não cumprir com a obrigação tributária ou fraudar a Fazenda Pública ou então com o fim de obter deduções tributárias. A consumação do delicto independia de resultado efetivo, mas tão somente de atingir o resultado evasivo, consubstanciava-se em delicto de *consumação antecipada*, não integrando o tipo a efetiva lesão.

Na Lei em vigor (Lei 8.137/90), ampliou-se a disciplina penal, tornando a lista de delitos ainda maior, cognominando-os genericamente de crimes contra a ordem tributária, constantes na letra do artigo primeiro da citada Lei. Não ocorrendo a supressão ou redução do tributo por intermédio de práticas ardis, não se configurará o crime, ainda que realmente suprimido o tributo. No entanto no artigo 2º inciso I da Lei 8.137/90, são configurados crimes cuja vontade é a teleologicamente orientada a evadir-se do pagamento de tributos, sem a presença do efetivo resultado lesivo, sendo esses delitos de “dolo específico”.

No mesmo diploma legal constam diversos tipos penais direcionados aos funcionários da Administração Pública (artigo 3º), visando à realização efetiva da moralidade administrativa com a arrecadação tributária.

Para tanto, utilizou-se do emprego de leis penais em branco²⁷ e de elementos normativos. Desta forma, “Os tipos que configuram os crimes contra a

²⁶ SALOMÃO, Heloisa Estellita. Vinculação entre o direito penal e o direito tributário nos crimes contra a ordem tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 11. 1996, p. 56.

²⁷ Nas palavras do professor Juarez Cirino dos Santos, já citado, leis penais em branco “são tipos legais com *sanção penal* determinada e *preceito* indeterminado, dependente de *complementação* por outro ato legislativo ou administrativo (...)”. SANTOS, J. C. dos. Obra citada, p. 50-51.

ordem tributária possuem diversos, e necessários, elementos normativos e também se apresentam, vez em quando, como tipos penais em branco”.²⁸

Deste modo, Estellita Salomão com apoio em Marco Aurélio Greco, afirma que é imprescindível a complementação pelo Direito Tributário para que os elementos normativos adquiram sentido. Vejamos nas palavras da autora:

Nos crimes contra a ordem tributária, os elementos normativos empregados só adquirem sentido quando completados pelas disposições do direito tributário, isto é, quando submetidos ao “filtro conceitual tributário”, na feliz expressão de Marco Aurélio Greco²⁹.

No mesmo sentido, o professor Andreas Eisele trata da presença de normas penais em branco nos crimes contra a ordem tributária:

(...) tais crimes são, via de regra, estruturados mediante tipo que constituem normas penais em branco, devem ser integrados por outros dispositivos legais ou regulamentares de natureza extra-penal, como por exemplo, a legislação tributária³⁰.

Antes porém, é preciso indicar que os crimes contra a ordem tributária estão fundamentalmente presentes nos artigos 1º, 2º e 3º e pertinentes incisos e parágrafo da referida Lei, sendo que os crimes estampados em seu artigo 3º e incisos são aqueles praticados por funcionários públicos e no caso dos dois artigos iniciais são os praticados por particulares. Nesta senda, reputamos oportuno reproduzir a redação da Lei 8.137/90 para melhor demonstração.

Dos crimes praticados por particulares

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

²⁸ SALOMÃO, H. E. Obra citada, p. 59.

²⁹ SALOMÃO, H. E. Idem, p. 60.

³⁰ EISELE, ANDREAS. A “Representação” fiscal e os crimes contra a ordem tributária. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 44. São Paulo: Dialética, 1999, p. 21.

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Dos crimes praticados por funcionários públicos

Art. 3º Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal (Título XI, Capítulo I):

I - extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;

II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público. Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

Os autores Antônio Cláudio Mariz Oliveira e Dejalma de Campos, na obra *Direito penal contemporâneo*, procuram definir os crimes contra a ordem tributária fazendo uso dos ensinamentos doutrinários do mestre Kiyoshi Harada, vez que Harada considera como sinônimos infrações fiscais e ilícitos tributários, sendo ambas ações, configuradas por contrariedades à lei que regule obrigação tributária acessória ou principal. É basicamente, uma infração à lei tributária.

Outras, são aquelas infrações que além de consubstanciarem como infrações fiscais, configuram-se como violações de natureza penal, onde a atuação judicial é consequência desta violação. Esse é o caso dos crimes contra a ordem tributária previstos nos três primeiros artigos da Lei 8.137/90.

Para o citado autor os crimes tributários são sempre norteados por culpa ou dolo, por isso, serão crimes de resultado, ou crime material. Pois, para sua configuração é necessária uma ação delitiva³¹.

³¹ OLIVEIRA, Antônio Cláudio Mariz. **Direito penal tributário contemporâneo**: estudo de especialistas. In: Dejalma de Campos. (Coord.). São Paulo: Atlas, 1995, p. 63.

O bem jurídico tutelado nessa modalidade de delito é o patrimônio dos sujeitos ativos da obrigação tributária e em última análise, o Erário Público. É o que se depreende dos apontamentos de Andrade Filho:

(...) o bem jurídico tutelado é, em essência, o patrimônio dos sujeitos ativos da obrigação tributária, eis que da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal exsurge para o ente tribuante um direito que consiste em receber determinada quantia de moeda (...)³²

Assim, podemos asseverar que a principal finalidade da Lei 8.137/90 é o recolhimento do tributo desviado dos cofres públicos.

Artigo 1º da Lei 8.137/90

Diante da redação do *caput* e incisos do artigo primeiro da Lei 8.137/90, podemos ter presente que a consubstanciação dos crimes contra a ordem tributária ocorre mediante o uso de meios fraudulentos, insidiosos, pérfidos, tendo em vista a redução do montante a ser pago decorrente da obrigação tributária, ou até mesmo a eliminação desta obrigação tributária.

Tal resultado se extrai dos verbos presentes nos tipos dos cinco incisos do primeiro artigos da Lei, onde figuram as expressões: omitir informação, prestar declaração falsa, fraudar a fiscalização, omitindo operações, falsificar ou adulterar, elaborar, distribuir, fornecer, emitir, utilizar e negar ou deixar de fornecer. Outro resultado que facilmente se encontra é que tais crimes são de resultado ou materiais, uma vez que pelos verbos do tipo, verifica-se a necessidade de resultado concreto para a caracterização do delito.

A “única exceção à regra” está no parágrafo único deste artigo que basicamente descreve um tipo de mera conduta, crime formal. O parágrafo único do artigo é distinto do *caput*, resultando em crime autônomo. O crime, como se verifica por exegese, ocorre pela inatividade do particular.

³² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 71.

Artigo 2º da Lei 8.137/90

Diferentemente ao artigo 1º, os incisos do artigo 2º da Lei 8.137/90, pelos verbos do tipo tem-se que tratam de crimes de mera conduta ou crimes formais. Resta evidente que a realização do tipo previsto na norma só será concretizado mediante a realização de uma atividade omissiva ou comissiva do sujeito passivo, no entanto sem a exigência de um resultado material para que se caracterize o delito.

Artigo 3º da Lei 8.137/90

Como já afirmado anteriormente, o *caput* e incisos deste artigo regulam a conduta delitiva do funcionário público, portanto, diferentemente dos artigos antecedentes, necessita de característica específica do agente, ser funcionário público, para o enquadramento no tipo descrito na norma. De igual sorte, são crimes que exigem um resultado concreto ou materialidade para sua realização.

REVOGAÇÃO DA LEI 4.729/65?

Carlos Henrique Abrão em sua obra afirma categoricamente a revogação da Lei nº 4.729/65. Vejamos:

(...) o legislador procurou definir de maneira ampla as hipóteses específicas sujeitas ao ilícito tributário, uma vez que a Lei nº 4.729, de julho de 1965, fora revogada por aquela outra 8.137/90 (...) ³³
Na realidade, a definição primeira em torno do ilícito se formou nos moldes da Lei nº 4.729/65, cuja previsão continha traço substancial, passando sua regulamentação para o terreno do Diploma nº 8.137/90, disciplinando inteiramente a conduta. ³⁴

³³ ABRÃO, C. H. Obra citada, p. 20.

³⁴ ABRÃO, C. H. Idem, p. 31.

Oliveira e Campos, consignam que efetivamente houve a revogação do diploma legal anterior. Mas, Kiyoshi Harada que é citado pelos autores, afirma que por haver duas legislações, a Lei 4.729/65 e a Lei 8.137/90, que tratam da mesma matéria, não há unanimidade quanto a revogação desta Lei³⁵.

Para Luciano Amaro, a revogação ocorreu, pois a Lei posterior regulou inteiramente a matéria. Nas palavras do douto mestre:

Com a Lei n. 8.137/90 parece-nos certo que as normas anteriores (que definiam os crimes de sonegação tributária e de apropriação indébita de tributo) restaram *revogadas*, já que a nova lei regulou inteiramente a matéria.³⁶ (Grifo no original)

De igual sorte os autores Costa Junior e Denari atestam a revogação por ter a nova lei tratado de todo o tema:

(...) a Lei n. 8.137/90 regulou integralmente a matéria dos “crimes contra a ordem jurídica tributária”, pois, além de definir tipos penais, dispôs sobre multas e responsabilidades dos agentes, representação criminal, dando-lhes tratamento tão abrangente e exaustivo que só nos permite concluir que a lei anterior encontra-se revogada. Assim sendo, devemos admitir, em primeira aproximação, que crimes em matéria tributária são aqueles descritos na Lei n. 8.137, de 1990, estando revogada a Lei n. 4.729/65.³⁷

De forma inversa, Gamil e Santana, pensam que a Lei 8.137/90 derogou a Lei 4.729/65, pois a Lei nova tratou das mesmas condutas delitivas presentes na lei derogada. A grande diferença, é que no artigo 1º da Lei 8.137/90 considerou essa modalidade delitiva como crime de resultado. Os autores apenas verificam a questão referente à caracterização em crime material e formal³⁸. É que o diploma anterior considerava as condutas tipificadas como de mera atividade, já a lei nova considera as condutas previstas como de resultado ou material.

³⁵ OLIVEIRA, A. C. M. Obra citada, 1995, p. 63.

³⁶ AMARO, L. Obra citada, p. 464.

³⁷ COSTA JUNIOR, P. J. da; DENARI, Z. Idem, p. 102.

³⁸ SANTANA, R. de S. Idem, p. 42.

Concordamos expressamente com Gamil e Santana, no máximo ocorreu uma derrogação do diploma legislativo anterior, não houve portanto, revogação expressa do diploma legislativo; por esse motivo ainda há diversos julgados que realizam referência direta a ele. Pertinente trazer a lume alguns recentes julgados do STJ que tomamos a liberdade de reproduzir. Senão vejamos:

VOTO

EXMO. SR. MINISTRO GILSON DIPP(Relator):

Trata-se de *habeas corpus* contra acórdãos do Órgão Especial do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que, nos autos da Ação Penal n.º 2003.03.00.065345-6, recebeu denúncia ofertada contra CÉSAR HERMAN RODRIGUEZ e o condenou pela prática do crime de falsidade ideológica.

Em razões, sustenta-se, em primeiro lugar, ser necessária a desclassificação do delito de falsidade ideológica para o crime do art. 1º da Lei 4.729/65 ou do art. 2º da Lei 8.137/90, aplicando-se o disposto no art. 383 do Código de Processo Penal, que trata da *emendatio libelli*.

Para tanto, os impetrantes afirmam que a denúncia e o acórdão condenatório tratam como crime do art. 299 do CP a suposta “*falsidade realizada na declaração de Imposto de Renda*”, sendo que a doutrina e a jurisprudência pátrias avaliam tal comportamento como crime de sonegação fiscal, previsto na Lei 4.729/65, que absorveria o delito de falsidade ideológica (fls. 21/22).

Nesse contexto, sustentam que, ao condenar o paciente, o Tribunal *a quo* “deveria ter ‘corrigido’ o tipo penal para o crime de sonegação fiscal ou contra a ordem tributária”, fazendo incidir a regra da *emendatio libelli* (fl. 24). De outro lado, alegam a existência de procedimentos específicos próprios para a instauração de ação penal quantos aos delitos de sonegação fiscal, como, por exemplo, a Portaria SRF 2.572/2001, que não teria sido observada pelo Ministério Público Federal.

Aduzem, ainda, ser indispensável o exaurimento da instância administrativa para a instauração de processo pela suposta prática de crimes tributários, conforme entendimento atual da jurisprudência do STF, ainda que se trate de crime formal previsto no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, “pois o dolo específico é indispensável à configuração do crime, e não poderá estar presente se não houver um tributo devido” (fl. 48).

Por fim, pugnam pela desclassificação da conduta do art. 299 do Código Penal para o art. 1º da Lei 4.729/65 ou para o art. 2º da Lei 8.137/90 e, em consequência, pela anulação do acórdão que recebeu a denúncia, ou do aresto que condenou o paciente, com a determinação de trancamento da ação penal, nesta parte, por falta de justa.

Passa-se à análise da irresignação.

O impetrantes questionam o recebimento da denúncia e a condenação do paciente pela prática do crime de falsidade ideológica.

A controvérsia está em saber se a declaração ideologicamente falsa destinava-se à redução de tributo, o que configuraria crime tributário, conforme entenderam alguns Desembargadores do Tribunal Regional Federal da 3ª Região quando da análise deste caso.

A síntese fática que ensejou o decreto condenatório ora impugnado é a seguinte: JOÃO CARLOS DA ROCHA MATTOS, com o intuito de justificar a possibilidade de compra de uma casa em sua declaração de Imposto de

Renda, combinou com o paciente, CÉSAR HERMAN RODRIGUEZ, um “empréstimo” de R\$ 48.000,00 (quarenta e oito mil reais).
A respeito, confira-se o teor da denúncia:

“Em conversa mantida em 11.04.2003 (fls. ...), **JOÃO CARLOS** liga para **CÉSAR** e pergunta se ele poderia 'emprestar no papel', com data retroativa de 23 a 24 de dezembro de 2002, a quantia de R\$ 50.000,00. **JOÃO CARLOS** avalia que, como seria um número muito redondo, seria melhor que o 'empréstimo' fosse de R\$ 48.000,00. Combinam de fazer uma promissória também com vencimento em um ano e com correção. **JOÃO CARLOS** comenta que pela sua condição de juiz, é claro que qualquer pessoa emprestaria dinheiro, para agradar, e que ficaria um negócio crível, 'pois pra juiz todo mundo faz isso mesmo'.

No mesmo dia 11.04.2003, Norma Regina Emílio Cunha, ex-companheira de **JOÃO CARLOS**, liga para **CÉSAR** para informar que Aline (atual companheira de **JOÃO CARLOS**) estaria divulgando o empréstimo que ele ofereceu para **JOÃO CARLOS** 'para 'esquentar' dinheiro para a compra da casa lá do condomínio, 'para justificar a possibilidade de compra da casa do condomínio fechado' (áudio ...).

Em 25.04.2003, **CÉSAR** liga para **JOÃO CARLOS** para confirmar se ele iria ficar mesmo com 'aquele empréstimo'. **JOÃO CARLOS** confirma que sim e que é de '48 mil em 23.12'. **CÉSAR** diz que está fazendo sua declaração de imposto de renda e que está com '130 de caixa' (fls. ...).

Estas conversas indicam que **JOÃO CARLOS** que estava elaborando sua declaração de imposto de renda 2002/2003 (cujo prazo para entrega foi 30.04.2003) e, segundo Norma, precisava justificar uma compra (casa em condomínio fechado) e não tinha como fazê-lo; portanto, combinou com **CÉSAR** um contrato de empréstimo não verdadeiro para justificar a origem do dinheiro para aquela compra.

Atendendo ao requerimento do MPF no Inquérito n.º 533, vieram aos autos as declarações de Imposto de Renda de **JOÃO CARLOS DA ROCHA MATTOS** e **CÉSAR HERMAN RODRIGUEZ**, dos últimos cinco exercícios.

Verificou-se que o acusado **JOÃO CARLOS DA ROCHA MATTOS**, contribuinte regular, entregou à Receita Federal a Declaração de Ajuste Anual de 2003, ano-base 2002. No campo destinado à declaração de **dívidas e ônus reais**, como se confere às fls. 1.565, declarou:

CÓDIGO 14 – EMPRÉSTIMO CONTRAÍDO EM DEZ/2002, COM CÉSAR HERMAN RODRIGUES, CPF ...

SITUAÇÃO EM 31.12.2001: 0,00

SITUAÇÃO EM 31.12.2002: **48.000,00**

Da mesma forma agiu **CÉSAR**, que em sua Declaração de Ajuste Anual de 2003, ano-base 2002, declarou no campo destinado aos **bens e direitos**:

CÓDIGO 51 – EMPRÉSTIMO de R\$ 48.000,00 REALIZADO EM 23.12.2002 PARA JOÃO CARLOS DA ROCHA MATTOS – BRASIL

SITUAÇÃO EM 31.12.2001: 0,00

SITUAÇÃO EM 31.12.2002: **48.000,00**

O Juiz Federal **JOÃO CARLOS DA ROCHA MATTOS** e o Agente da Polícia Federal **CÉSAR HERMAN RODRIGUES**, assim, prestaram declaração ideologicamente falsa às autoridades fazendárias, posto que, como se comprova das interceptações telefônicas, o 'empréstimo' não foi real, constituindo apenas um artifício para alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante, com fins desconhecidos, supostamente para 'esquentar' origem de dinheiro.

A conduta desenvolvida por ambos enquadra-se no artigo 299 do Código Penal, com a agravante do artigo 61, II, alínea g do mesmo diploma e, sob o ângulo da improbidade administrativa, que será apurada em processo próprio, é fato sujeito a pena de demissão (§ 3º do art. 13 da Lei nº 8.429/92)”. (fls. 59/62 – grifos do original).

Pela análise dos fatos acima descritos não há que se falar em constrangimento ilegal decorrente da adequação da conduta do paciente ao tipo penal do art. 299 do Estatuto Repressor.

Com efeito. Da narração da denúncia não se pode extrair, de pronto, a intenção de se eximir, total ou parcialmente, de pagamento de tributo.

Conforme consignado, claramente, na denúncia, o co-denunciado JOÃO CARLOS DA ROCHA MATTOS solicitou um empréstimo, “no papel”, de R\$ 50.000,00 ao paciente, o qual ressaltou a necessidade de ser feito “por escrito”. Em seguida, JOÃO CARLOS afirma que R\$ 50.000,00 seria “muito redondo” e que melhor seria R\$ 48.000,00, a fim de parecer um “negócio crível”, acrescentando que qualquer um emprestaria a um juiz (fls. 223/224). A partir de tal combinação, ambos os acusados formalizaram o acordo em suas declarações de ajuste anual completa de imposto de renda, segundo se verifica da transcrição da peça acusatória.

Vislumbra-se, portanto, que, em nenhum momento a peça acusatória refere sobre a intenção dos acusados de reduzir ou suprimir pagamento de tributo, ou, ainda, de se eximirem de tal obrigação.

O que se evidencia, na realidade, é que a “negociação” entre os réus se destinava a dissimular a origem, em princípio, ilícita do dinheiro com o qual ROCHA MATTOS comprou uma casa em um condomínio fechado. Os réus visavam a mascarar essa variação patrimonial, decorrente, em tese, da prática de crimes anteriores.

Daí se conclui que a falsidade levada a efeito nas declarações de imposto de renda se destinava à lavagem de dinheiro e, não, a crime tributário, *“tudo indicando que o dinheiro ‘lavado’ teria origem nas atividades ilícitas perpetradas pela organização criminosa que se formou, co preponderante atuação no âmbito da Justiça Federal Criminal de São Paulo – SP”* (fl. 231).

A reforçar tal conclusão tem-se a conversa entre o paciente e Norma Regina Emílio Cunha, ex-esposa do co-réu JOÃO CARLOS, no mesmo dia em que combinado o “empréstimo”. Norma afirma que a atual companheira de ROCHA MATTOS, Aline, estaria divulgando o negócio forjado *“para ‘esquentar’ dinheiro para a compra da casa lá do condomínio”, “para justificar a possibilidade de compra da casa do condomínio fechado”,* como destacou o aresto impugnado à fl. 248.

Dessa forma, resta configurada a prática do crime de falsidade ideológica, na medida em que os pacientes inseriram informação falsa em suas declarações de imposto de renda com o intuito de alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante, qual seja, a ocultação da real origem do dinheiro com o qual ROCHA MATTOS adquiriu imóvel.

Maiores incursões acerca do dolo do paciente, se orientado a essa ou aquela prática criminosa, não podem ser efetivadas na via eleita, sob pena de incursão no conjunto fático-probatório, segundo também destacou o Ministério Público Federal.

Outrossim, esta análise foi procedida à exaustão pelo acórdão atacado.

Se a conduta caracteriza, de fato, a falsidade ideológica, restam prejudicados os argumentos relativos à inobservância de procedimentos específicos para a apuração de crimes tributários e à necessidade de exaurimento da instância administrativa.

Por conseguinte, não há ilegalidade a ser sanada no acórdão do Tribunal a quo que recebeu a denúncia e no aresto que, posteriormente, condenou o paciente pela prática de falsidade ideológica.

Diante do exposto, denego a ordem.

É como voto. (HC 65.650/SP, Rel. Ministro GILSON DIPP, QUINTA TURMA, julgado em 15/05/2007, DJ 29/06/2007 p. 673)

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO HÉLIO QUAGLIA BARBOSA (Relator):

1. A ordem merece ser denegada.
2. Pugna, primeiramente, nulidade absoluta pela incompetência da Justiça Federal, uma vez que não existiria prova suficiente dos crimes de contrabando e descaminho.

Contudo sem razão.

É que mesmo desconsiderando o crime previsto no artigo 334 do Código Penal, há outros crime praticados pela quadrilha que atraem a competência da Justiça Federal, como lavagem de dinheiro, o que, por si só, justifica o processo e julgamento pela Justiça Comum estadual, conforme determina o artigo 109, inciso VI, da Constituição Federal que os crimes contra o sistema financeiro e a ordem econômico-financeira serão da competência da Justiça Federal.

3. Pede a aplicação do artigo 83 da Lei nº 9.430/96 ao delito tipificado no artigo 334 do Código Penal, pois necessário o prévio exaurimento de processo administrativo para constituição definitiva do débito tributário.

Inaplicável, à espécie, o tratamento dados aos crimes contra a ordem tributária, consoante a letra do artigo 34, da Lei 9.249/95 que restringe expressamente sua incidência aos crimes previstos nas Leis 8137/90 e 4729/64. [sic]

Da mesma forma, a Lei 10.684/2003 (REFIS II), exclui de seu âmbito a aplicação ao artigo 334, restringindo-se, tão-somente, aos delitos tipificados nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos artigos 168A e 337A do Código Penal.

Confira-se:

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.

§ 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”.

Nesse sentido, julgados desta Corte:

"PROCESSUAL PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM *HABEAS CORPUS*. DESCAMINHO. TRANCAMENTO DE INQUÉRITO. FALTA DE JUSTA CAUSA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. PAGAMENTO DO TRIBUTO. APLICAÇÃO ANALÓGICA DA LEI Nº 9.249/95. IMPOSSIBILIDADE.

I - O trancamento de inquérito por ausência de justa causa, conquanto possível, cabe, apenas, nas hipóteses em que evidenciado, de plano, a atipicidade do fato ou a inexistência de autoria por parte da paciente. (Precedentes).

II - **A Lei nº 9.249/95 é taxativa ao estabelecer no caput do art. 34 a extinção da punibilidade do agente que promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. apenas em relação aos 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, não podendo, por isso mesmo, ser aplicada ao delito de**

descaminho previsto no art. 334 do Código Penal. Recurso desprovido. (RHC 16109/SP, Rel. Min. Felix Fischer, Quinta Turma, DJ 18.10.2004) "

"PROCESSUAL PENAL. DENÚNCIA. INÉPCIA. NÃO OCORRÊNCIA. DESCAMINHO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. PAGAMENTO DO TRIBUTO. APLICAÇÃO ANALÓGICA DA LEI Nº 9.249/95. IMPOSSIBILIDADE.

1 - Não se apresenta com a pecha da inépcia a denúncia que descreve os fatos de maneira a propiciar o amplo direito de defesa, sendo descabido tê-la por inepta pela simples falta do valor do tributo a ser pago.

2 - **A Lei nº 9.249/95 é clara e expressa ao estabelecer o seu âmbito de eficácia, vale dizer, os crimes definidos na Lei nº 8.137/90 e Lei nº 4.729/65, não podendo, por isso mesmo, ser aplicada a delito do Código Penal. Além do mais, ainda que se pudesse efetivar esta analogia in bonam partem, como quer o impetrante, depende ela de uma característica não encontrada na espécie, vale dizer, tenha sido efetuado o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia, o que, efetivamente, não ocorreu.**

3 - **Ordem denegada**". (HC 9773/RJ, Rel. Min. Fernando Gonçalves, Sexta Turma, DJ 27.03.2000)

4. Inviável a apreciação do pedido de revogação da prisão preventiva, pois, segundo informações prestadas pela autoridade coatora, a matéria não foi examinada pela Corte de origem, cuja análise se limitou às questões de competência da Justiça Federal e aplicação do artigo 83 da Lei n.º 9.430/96.

5. Dessarte, **CONHEÇO PARCIALMENTE** o *writ* e, nesse ponto, **DENEGO** a ordem pretendida.

É como voto. (HC 46.643/PR, Rel. Ministro HÉLIO QUAGLIA BARBOSA, SEXTA TURMA, julgado em 30/05/2006, DJ 26/06/2006 p. 207)

De maneira semelhante o Supremo Tribunal Federal em suas decisões faz menção à Lei 4.729/65. De igual sorte tomamos a liberdade de colacionar alguns julgados:

PENAL - PROCESSUAL PENAL - HABEAS CORPUS - SONEGAÇÃO FISCAL - DENÚNCIA: ALEGAÇÃO DE INÉPCIA - CONTINUIDADE DELITIVA - LEI PENAL NO TEMPO - LEI NOVA MAIS SEVERA - PERÍCIA CONTÁBIL - CP, ART. 71 - LEI Nº 4.729/65 - LEI Nº 8.137/90 - I. Denúncia que atende aos requisitos do art. 41 do CPP. II. Se vários delitos em continuação foram cometidos na vigência da Lei nº 4.729/65, mais branda, e um cometido quando vigente a Lei nº 8.137/90, mais severa, aplica-se esta última. Precedente do STF: Extradicação nº 714-Rep. Italiana. III. A falta de perícia contábil no crime de sonegação fiscal não impede o curso da ação penal, se os demonstrativos fiscais e os demais elementos existentes nos autos são suficientes para comprovar a materialidade do delito e a sua autoria. IV. HC indeferido. (STF - HC 76382 - MG - 2ª T. - Rel. Min. Carlos Velloso - DJU 29.08.2003 - p. 34)

HABEAS CORPUS - INTERPRETAÇÃO DO §1º DO ARTIGO 1º DA LEI 4.729, DE 14 DE JULHO DE 1965 - PRESCRIÇÃO - Não se admite decretação da extinção da punibilidade por prescrição da pretensão punitiva com base em pena a ser supostamente aplicada, porquanto a presunção de primariedade do réu pode ser elidida a qualquer momento no curso do

processo criminal. (STF - HC 72.310 - SP - 1ª T. - Rel. Min. Moreira Alves - DJU 20.10.1995)

CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL: ART. 1º, INCISO II, C/C ART. 6º, DA LEI Nº 4.729, DE 14.07.1965 - Habeas corpus para trancamento da ação penal, por inexistência de conluio entre as empresas envolvidas, por ausência de dolo dos agentes e em face da extinção da punibilidade pela prescrição da pretensão punitiva, com o pagamento do tributo (art. 2º da Lei). Alegações repelidas, no caso. (STF - RHC 66.455 - SP - 1ª T. - Rel. Min. Sydney Sanches - DJU 19.08.1988)

Não obstante o que se demonstrou pelos julgados colacionados, pelo fato de a Lei nova tratar de praticamente, toda a matéria disciplinada na Lei anterior, o Supremo tem aplicado o diploma novo para as condutas delitivas que consubstanciam os crimes contra a ordem tributária. Deste modo:

DIREITO PENAL E PROCESSUAL PENAL - CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL CONSUMADO EM 1991 E 1992, QUANDO JÁ ESTAVA EM VIGOR A LEI Nº 8.137, DE 27.12.1990 - DENÚNCIA, COM BASE EM LEI ANTERIOR A ESTA: (ART. 1, INC. I, DA LEI Nº 4.729, DE 14.07.1965) - IRRELEVÂNCIA DO ERRO DA DENÚNCIA, QUANTO À LEI APLICÁVEL AO CASO - PRAZO PRESCRICIONAL A SER OBSERVADO - CONTINUIDADE DELITIVA - HABEAS CORPUS - 1. Os fatos, segundo a denúncia, ocorreram entre 12.06.1990 e 28.01.1991, ou, mais precisamente, até 14.03.1991. 2. Pleiteia-se, na presente impetração, apenas a extinção da punibilidade, quanto ao crime de sonegação fiscal, que, na denúncia, se imputou ao paciente, com base no inc. I do art. 1º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965(fls. 29), apenado com seis meses a dois anos de detenção e multa, e, quando primário o réu, apenas com multa (§ 1º). Sucede que se teria consumado a sonegação com a omissão, na declaração de imposto de renda de 1991 e 1992, de qualquer informação a respeito de certas operações, ocorridas em 1990 e 1991. E, antes disso, já estava em vigor a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que passou a apenar o mesmo delito com reclusão de dois a cinco anos e multa, pena, in abstracto, a que corresponde o prazo prescricional de doze anos, nos termos do *art. 109, inc. III, do Código Penal*. Ora, a denúncia, no caso, foi recebida a 25 de junho de 1997. Se os fatos ocorreram em 1990 e 1991 (e a sonegação propriamente dita em 1991 e 1992, ao ensejo das declarações de imposto de renda), ainda não haviam decorrido àquela altura (25 de junho de 1997) os referidos doze anos. **Nem se compreende que o erro da denúncia, ao capitular o fato no art. 1º da Lei nº 4.729, de 14.07.1965, pudesse justificar o encurtamento do prazo prescricional.** É pacífica, aliás, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que o prazo prescricional se calcula conforme a classificação que se deva dar aos fatos imputados ao réu na denúncia, e não segundo aquela, eventualmente incorreta, que nela se contenha. Precedentes. 3. E mesmo que, no caso, se pudesse considerar ocorrida, a sonegação fiscal, entre 12 de junho de 1990 e de 28 de janeiro de 1991, ainda assim se haveria de observar a Lei nº 8.137, de 27.12.1990, que entrou em vigor antes dos últimos fatos caracterizadores da continuidade delitiva. Precedentes. 4. Não configurada, ainda, a extinção da punibilidade, pela prescrição da pretensão punitiva, quanto ao crime de sonegação fiscal, o H.C. resta indeferido. (STF - HC 77928 - 1ª T. - Rel. Min. Sydney Sanches - DJU 18.02.2000 - p. 55)

Concordamos com o pensamento de Decomain, como já afirmado, pensamento este que nos parece de todo acertado, pois ele assevera que a Lei 8.137/90 não é a primeira lei a tratar de crimes contra o não recolhimento de tributos, anterior a ela há a Lei 4.729/65 que previa crimes de sonegação fiscal. Todos os tipos penais da Lei 4.729/65 estão presentes na 8.137/90, embora o legislador não a tenha revogado expressamente.³⁹ Desse modo pelo que se viu, ambos os diplomas são aplicados, no entanto o Supremo Tribunal Federal tem dado prevalência para a lei nova.

TIPOLOGIA DO CRIME (CRIME MATERIAL)

No entender de Decomain, todos os crimes contra a ordem tributária da Lei 8.137/90 somente admitem a forma dolosa. A punição por conduta culposa, exigiria expressa previsão legal como é o mandamento do artigo 18, parágrafo único do Código Penal. Por não haver expressa previsão de punição por conduta culposa na citada Lei, presume-se que só há a possibilidade de punição por condutas dolosas.

Os crimes contra a ordem tributária em essência resultam da prática de evasão fiscal. Porque após a concretização da hipótese de incidência, há a conduta norteada a reduzir ou eliminar o recolhimento de tributo por meio de práticas fraudulentas⁴⁰.

De igual sorte, Abrão categoricamente reconhece a materialidade necessária para a configuração de um crime contra a ordem a ordem tributária:

Delito material propriamente dito, a sonegação envolve a conduta do agente com o resultado potencialmente lesivo, qual seja de impor ao Fisco um prejuízo, haja vista a responsabilidade tributária destoante do seu conceito fundamental.

³⁹ DECOMAIN, P. R. Idem, p. 27.

⁴⁰ DECOMAIN, P. R. Idem, p. 26.

Bem interessante destacar que o Diploma nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, ao contrário daquele outro apontado, traça inúmeros conceitos característicos da conduta que informa o tipo legal, dentre outros aspectos colacionamos: omitir, fraudar, falsificar, elaborar, negar, no propósito de reduzir ou suprimir o tributo, a contribuição social ou obrigação acessória da incidência tributária.⁴¹

Tanto é assim, que para o referido autor, a denúncia só poderá ser oferecida mediante a demonstração do nexos existente entre o comportamento do agente e o resultado material deste comportamento, assim, “Essencialmente, o ponto fundamental da denúncia consiste na demonstração do nexos entre o comportamento comissivo e omissivo e o resultado materializado na respectiva conduta, prejudicial ao Estado, em função do crime contra ordem tributária”.⁴²

Para Costa Junior e Denari, os crimes estampados no artigo 1º da Lei 8.137/90 são crimes de resultado vez que o núcleo do tipo é suprimir ou reduzir tributos visando lesar o erário público⁴³.

Disso, é cediço que os crimes contra a ordem tributária previstos no artigo 1º da Lei são crimes de resultado, pois como se depreende do texto do dispositivo, há realmente a necessidade de um resultado concreto para a configuração do crime. Tal resultado é a supressão ou redução de tributos tendo o que ocasiona a lesão ao Erário Público.

ESGOTAMENTO ANTERIOR DA VIA ADMINISTRATIVA

É fato consumado que o exaurimento da via administrativa é condição para a instauração da ação penal. Serve para a apuração do crédito

⁴¹ ABRÃO, C. H. Idem, p. 31-32.

⁴² ABRÃO, C. H. Idem, p. 45.

⁴³ COSTA JUNIOR, P. J. da; DENARI, Z. Idem, p. 103

tributário e é condição de procedibilidade para a referida ação. Veja-se os ensinamentos de Carlos Henrique Abrão⁴⁴:

(...) a etapa administrativa persegue substancialmente avaliar o terreno da incidência e concluir a respeito da imposição tributária, ao contrário da responsabilidade penal, na qual o Ministério Público, muitas vezes auxiliado pelas autoridades policiais, procura desvendar, um a um, os delitos perpetrados, formulando sua denúncia de maneira objetiva.⁴⁵

E continua sobre o mesmo tema, afirmando que “(...) destaca-se o lançamento tributário e sua forma peculiar para atender o pressuposto da conclusão do procedimento administrativo, na dinâmica de condição de procedibilidade da própria ação penal”. Assevera o mesmo autor a impossibilidade da autoridade fazendária representar ao Ministério Público sem que antes se esgote a via administrativa, afinal esse procedimento se presta a averiguar da existência do dever de pagar tributo. Analisemos nas palavras do autor: “(...) remanesce incontroverso que a autoridade administrativa fica impedida de representar ao Ministério Público, sem antes concluir o procedimento e aferir a existência do tributo (...)”. De modo conclusivo, Abrão afirma que “(...) o exaurimento da via administrativa representa duplo avanço: o primeiro na diretriz de constatar o tributo e sua grandeza material, e o outro, corolário deste, de se determinar qual a conduta omissiva ou não, utilizada pelo contribuinte ou terceiros, caracterizando o ilícito tributário, permitindo a representação perante o Ministério Público”.⁴⁶

Nesta mesma linha de pensamento Föppel e Santana também escreveram algumas linhas, onde citam um precedente jurisprudencial do STF, que é o HC nº 81.611/DF onde se concluiu que só há a possibilidade de intentar ação penal por crimes contra a ordem tributária após o exaurimento de procedimento administrativo fiscal; Isso por ser necessário que seja líquido e exigível o crédito tributário, o que só ocorre após o esgotamento na via administrativa. Caso contrário, não haverá justa causa, sendo ilegal a ação penal. O lançamento definitivo é condição objetiva de punibilidade ou elemento normativo do tipo penal do artigo 1º

⁴⁴ ABRÃO, C. H. Idem, p. 23.

⁴⁵ ABRÃO, C. H. Idem, ibidem.

⁴⁶ ABRÃO, C. H. Idem, ibidem.

da Lei 8.137/90. Somente após o esgotamento prévio na via administrativa, o contribuinte poderá extinguir a punibilidade mediante pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia (artigo 34 da Lei 9.249/95).⁴⁷

Vejamos alguns precedentes do Superior Tribunal de Justiça:

CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (SONEGAÇÃO FISCAL) - ESFERA ADMINISTRATIVA (LEI Nº 9.430/96) - PROCESSO ADMINISTRATIVO (INEXISTÊNCIA) - RECEBIMENTO DA DENÚNCIA (IMPOSSIBILIDADE) - 1- A propósito da natureza e do conteúdo da norma inscrita no *art. 83 da Lei nº 9.430/96*, o prevalente entendimento é o de que a condição ali existente é condição objetiva de punibilidade. 2- Na inexistência de processo administrativo no qual se discuta a exigibilidade de crédito tributário, não há falar em procedimento penal, menos ainda em recebimento de denúncia ofertada. 3- Ainda que possua natureza formal a prática atribuída ao paciente - Aquela descrita no art. 2º, I, da Lei nº 8.137/90-, em casos que tais, de igual forma, o procedimento penal não prescinde do prévio esgotamento da esfera administrativa, ou seja, também se faz necessária a constituição definitiva do crédito tributário. 4- Ordem de habeas corpus concedida para serem subtraídos da denúncia os crimes contra a ordem tributária (arts. 1º, I, e 2º, I, da Lei nº 8.137/90). (STJ - HC 73.353 - (2006/0282886-4) - 6ª T. - Rel. Nilson Naves - DJe 24.11.2008 - p. 2188)

PENAL - PROCESSUAL PENAL - HABEAS CORPUS - 1- CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - SONEGAÇÃO DE IMPOSTOS - INSTAURAÇÃO DE AÇÃO PENAL - PENDÊNCIA DE RECURSO ADMINISTRATIVO DISCUTINDO A EXISTÊNCIA DO TRIBUTO - ATIPICIDADE DA CONDUTA - TRANCAMENTO - PROCEDÊNCIA - 2- SUSPENSÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL - IMPOSSIBILIDADE - 3- ORDEM CONCEDIDA - 1- Constitui constrangimento ilegal a instauração de ação penal visando a apuração de crime contra a ordem tributária (artigo 1º da Lei 8.137/90) enquanto ainda pendente processo administrativo no qual é questionada a existência do tributo, já que inexistente, assim, elemento normativo do próprio tipo penal, tornando atípica, por ora, a conduta. 2- Não havendo conduta típica, não há falar-se em curso do prazo prescricional. 3- Ordem concedida para trancar a ação penal em questão, ressaltando a possibilidade de instauração de nova ação penal se após julgado o processo. (STJ - HC 107.729 - (2008/0119725-7) - 6ª T. - Relª Maria Thereza de Assis Moura - DJe 24.11.2008 - p. 2207)

De igual sorte, tomamos a liberdade de reproduzir alguns precedentes do Supremo Tribunal Federal:

"HABEAS CORPUS" - DELITO CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - SONEGAÇÃO FISCAL - PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO AINDA EM CURSO - Ajuizamento prematuro, pelo ministério público, da ação penal- Impossibilidade- Ausência de justa causa para a válida instauração da "persecutio criminis"- Invalidação do processo penal de conhecimento, desde o oferecimento da denúncia, inclusive- Crime de quadrilha- Prescrição penal da pretensão punitiva do estado

⁴⁷ SANTANA, R. de S. Idem, p. 67-71.

reconhecida pela procuradoria-geral da República- Configuração- Declaração de extinção, quanto a tal crime, da punibilidade dos pacientes- Pedido deferido. Tratando-se dos delitos contra a ordem tributária, tipificados no art. 1º da Lei nº 8.137/90, a instauração da concorrente persecução penal depende da existência de decisão definitiva, proferida em sede de procedimento administrativo, na qual se haja reconhecido a exigibilidade do crédito tributário ("an debeatur"), além de definido o respectivo valor ("quantum debeatur"), sob pena de, em inexistindo essa condição objetiva de punibilidade, não se legitimar, por ausência de tipicidade penal, a válida formulação de denúncia pelo ministério público. Precedentes. Enquanto não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, o crédito tributário, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90. Em consequência, e por ainda não se achar configurada a própria criminalidade da conduta do agente, sequer é lícito cogitar-se da fluência da prescrição penal, que somente se iniciará com a consumação do delito (cp, art. 111, I). Precedentes. (STF - HC 86.032-0 - Rel. Min. Celso de Mello - DJe 13.06.2008 - p. 91)

HABEAS CORPUS - CONSTITUCIONAL - PROCESSUAL PENAL - AUSÊNCIA DE CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - IMPEDIMENTO DA PERSECUÇÃO PENAL DOS CRIMES MATERIAIS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - TRANCAMENTO DO INQUÉRITO POLICIAL - PRECEDENTES - HABEAS CORPUS DEFERIDO PARA TRANCAR O INQUÉRITO POLICIAL - 1- A jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que a ausência de constituição definitiva do crédito tributário impede a persecução penal dos crimes materiais contra a ordem tributária. Precedentes. 2- Habeas corpus deferido para trancar o inquérito policial. (STF - HC 93.209-6 - Relª Min. Cármen Lúcia - DJe 18.04.2008 - p. 128)

CONSTITUÍDO DEFINITIVAMENTE - PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL AINDA EM CURSO QUANDO OFERECIDA A DENÚNCIA - AJUIZAMENTO PREMATURO DA AÇÃO PENAL - IMPOSSIBILIDADE - AUSÊNCIA DE TIPICIDADE PENAL - RECONHECIMENTO DA CONFIGURAÇÃO DE CONDUTA TÍPICA SOMENTE POSSÍVEL APÓS A DEFINITIVA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - INVIABILIDADE DA INSTAURAÇÃO DA PERSECUÇÃO PENAL, MESMO EM SEDE DE INQUÉRITO POLICIAL, ENQUANTO A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO SE REVESTIR DE DEFINITIVIDADE - AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A PERSECUTIO CRIMINIS, SE INSTAURADO INQUÉRITO POLICIAL OU AJUIZADA AÇÃO PENAL ANTES DE ENCERRADO, EM CARÁTER DEFINITIVO, O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL - OCORRÊNCIA, EM TAL SITUAÇÃO, DE INJUSTO CONSTRANGIMENTO, PORQUE DESTITUÍDA DE TIPICIDADE PENAL A CONDUTA OBJETO DE INVESTIGAÇÃO PELO PODER PÚBLICO - CONSEQÜENTE IMPOSSIBILIDADE DE PROSSEGUIMENTO DOS ATOS PERSECUTÓRIOS - INVALIDAÇÃO, DESDE A ORIGEM, POR AUSÊNCIA DE FATO TÍPICO, DO PROCEDIMENTO JUDICIAL OU EXTRAJUDICIAL DE PERSECUÇÃO PENAL - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - HABEAS CORPUS CONHECIDO, EM PARTE, E, NESSA PARTE, DEFERIDO - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, sempre em caráter extraordinário, tem admitido o afastamento, "hic et nunc, da *Súmula 691/STF*, em hipóteses nas quais a decisão questionada diverja da jurisprudência predominante nesta Corte ou, então, veicule situações configuradoras de abuso de poder ou de manifesta ilegalidade. Precedentes. Hipótese ocorrente na espécie. - Enquanto o crédito tributário não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90. É que, até então, não havendo sido ainda reconhecida a exigibilidade do crédito

tributário (an debeat) e determinado o respectivo valor (quantum debeat), estar-se-á diante de conduta absolutamente desvestida de tipicidade penal. - A instauração de persecução penal, desse modo, nos crimes contra a ordem tributária definidos no art. 1º da *Lei nº 8.137/90* somente se legitimará, mesmo em sede de investigação policial, após a definitiva constituição do crédito tributário, pois, antes que tal ocorra, o comportamento do agente será penalmente irrelevante, porque manifestamente atípico. Precedentes. - Se o Ministério Público, no entanto, independentemente da "representação fiscal para fins penais" a que se refere o *art. 83 da Lei nº 9.430/96*, dispuser, por outros meios, de elementos que lhe permitam comprovar a definitividade da constituição do crédito tributário, poderá, então, de modo legítimo, fazer instaurar os pertinentes atos de persecução penal por delitos contra a ordem tributária. - A questão do início da prescrição penal nos delitos contra a ordem tributária. Precedentes. (STF - HC 90957 - RJ - 2ª T. - Rel. Min. Celso de Mello - J. 11.09.2007)

HABEAS CORPUS - PENAL - PROCESSUAL PENAL - CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - REPRESENTAÇÃO FISCAL - TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL - DECISÃO DEFINITIVA DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL - CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE DA AÇÃO PENAL - ORDEM CONCEDIDA - 1. Denúncia carente de justa causa quanto ao crime tributário, pois não precedeu da investigação fiscal administrativa definitiva a apurar a efetiva sonegação fiscal. Nesses crimes, por serem materiais, é necessária a comprovação do efetivo dano ao bem jurídico tutelado. A existência do crédito tributário é pressuposto para a caracterização do crime contra a ordem tributária, não se podendo admitir denúncia penal enquanto pendente o efeito preclusivo da decisão definitiva em processo administrativo. Precedentes. 2. Habeas corpus concedido. (STF - HC 89983 - PR - 1ª T. - Relº Min. Cármen Lúcia - DJU 30.03.2007 - p. 76)

Sobre o tema, o ilustre professor Hugo de Brito Machado, também deixa registrado seus valiosos ensinamentos:

Questão das mais sérias é que diz respeito à independência das instâncias, invocada como fundamento para a propositura de ação penal contra contribuintes, contra os quais não há nem mesmo lançamento tributário.

O exame adequado dessa questão exige que se faça, de início, uma reflexão sobre o lançamento, e sua relevância no contexto do tipo penal definido no art. 1º da *Lei nº 8.137/90*.

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 tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível"

É através do lançamento tributário que se faz a constatação da ocorrência dos fatos que nos termos da lei fazem nascer as obrigações tributárias. Constatada a ocorrência de um fato gerador de obrigação tributária principal, é cabível o lançamento do tributo correspondente. Constatada a

ocorrência de um fato gerador de obrigação acessória, e constatado também o inadimplemento desta, é cabível o lançamento concernente à penalidade respectiva.

Embora diga o *art. 142 do Código Tributário Nacional* que no lançamento é proposta a aplicação da penalidade, penso que no lançamento ocorre mesmo a aplicação, e não apenas uma proposta de aplicação. " Se o lançamento constitui o crédito tributário, tornando líquida e certa a obrigação correspondente, não se compreende que apenas proponha a aplicação da penalidade cabível, conforme o caso. O que na verdade a autoridade administrativa faz, com o lançamento, é aplicar a penalidade. Somente assim é possível determinar o montante do crédito tributário. Sem que esteja aplicada a penalidade não é possível calcular o montante do crédito tributário de cuja constituição se cogita, porque a penalidade pecuniária integra esse montante".

Assim, nenhuma autoridade que não seja a responsável pela administração tributária pode dizer que alguém é devedor de tributo. Ou, mais exatamente, nenhuma autoridade, que não seja a competente para fazer o lançamento, pode dizer que ocorreu certo fato gerador de obrigação tributária, ou, em consequência, dizer que ocorreu o inadimplemento de uma obrigação tributária, seja acessória ou principal.

A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional da autoridade administrativa. Assim, se esta não efetua o lançamento tributário, sendo este cabível, deve ser responsabilizada por sua falta. Inadmissível, porém, que outra autoridade, por mais importante que seja, pratique aquela atividade.⁴⁸

Diante dos excertos acima, podemos afirmar que o esgotamento da via administrativa serve para aferir a real existência da obrigação de pagar tributo. Outrossim, além de condição de procedibilidade para a ação penal, serve também de garantia ao sujeito passivo da possível e devida obrigação tributária.

Nesse sentido veja-se, novamente as sábias palavras de Hugo de Brito Machado:

A exigência e prévio exaurimento da via administrativa, para que validamente possa ser proposta a ação penal, nos crimes contra a ordem tributária, é indiscutivelmente uma forma de fazer efetivas as garantias constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa, indubitoso como é direito do contribuinte ao regular e prévio procedimento administrativo de acerto.

No Direito brasileiro, a necessidade de prévia decisão da autoridade administrativa, no crime de supressão ou redução de tributo, é muito mais do que uma questão de Direito Penal, ou Processual Penal. É uma questão de Direito Constitucional. A Constituição assegura aos brasileiros e estrangeiros residentes no País, entre outros, o direito à segurança, que inclui a proteção contra ilegalidades. "A mesma organização que exige dele o pagamento dos tributos deve mantê-lo seguro contra injustiças e cobranças ilegais".

⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Algumas questões relativas aos crimes contra a ordem tributária.** [on line] Disponível na Internet via WWW.URL: <<http://www.iobonlinejuridico.com.br>>. Última atualização em 29 de janeiro de 2009.

Admitir-se a denúncia criminal antes da decisão definitiva da autoridade da Administração, é forma clara de negação do direito à certeza no que concerne à relação jurídica tributária, e, assim, negação da supremacia constitucional.

É suprimir o direito que tem o contribuinte de impugnar a exigência do tributo, demonstrando que o fato apontado pelo Fisco não ocorreu, ou não é adequado à hipótese de incidência tributária. Esse direito, de cunho patrimonial, cuja defesa no âmbito do acertamento tributário é garantido pela Constituição, resta amesquinhado pela ameaça da ação penal.

É suprimir o direito à ampla defesa, no concernente ao processo administrativo fiscal e à própria sanção penal, porque neste se inclui, indubitavelmente, o direito de demonstrar a inexistência da relação de tributação, perante a Administração Tributária, sem ser coagido pela ameaça de ação penal.

É violar a garantia de que ninguém será privado da liberdade, ou de seus bens, sem o devido processo legal, que é o mais valioso dos instrumentos que o Direito oferece para garantia da liberdade. Na lição de GRECO FILHO: *Uma das garantias mais importantes que nos foram legadas pelas declarações universais de direitos é, inegavelmente, a do devido processo legal para a imposição de penas criminais. Assim porque, com certeza, no devido processo legal se inclui o direito ao processo administrativo-fiscal útil, vale dizer, cuja utilização não esteja frustrada pela ameaça da ação penal.* (...) ⁴⁹ (Grifos no original)

Diante do que se expôs, com a apuração da existência de tributos na via administrativa, evita-se o fato de se ajuizar uma ação movimentando o Poder Judiciário e de pronto já se verificar que a ação não possui justa causa e de outro vértice, causar incômodos ao contribuinte de ter seu nome estampado como réu em uma ação.

A AÇÃO PENAL

Após a constituição definitiva do crédito tributário pela autoridade fazendária, ela mesma dará a notícia do crime ao Ministério Público para que seja possível demandar contra o sujeito passivo que incorreu em ilícito tributário.

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Ação penal nos crimes contra a ordem tributária**: prévio esgotamento da via administrativa. [on line] Disponível na Internet via WWW.URL: <<http://www.iobonlinejuridico.com.br>>. Última atualização em 29 de janeiro de 2009.

Ensina Eisele que a “Ação penal é o instituto mediante o qual se pede ao Estado, em sua função jurisdicional (Poder Judiciário), que aplique a Lei Penal a um sujeito em face de uma situação fática específica”.⁵⁰

Praticado o crime contra a ordem tributária, surge para o Estado o dever e direito de impor sanção ao causador do delito de acordo com a lei. É o que preleciona Andrade Filho ao dizer “Praticado o crime contra a ordem tributária, como de resto qualquer outro crime, nascem para o Estado o direito e o dever de adotar as medidas indicadas na lei para punir a conduta reprovável”.⁵¹

O artigo 15 da Lei 8.137/90 informa que a os crimes previsto na lei serão de ação penal pública. Assim: “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”.

Como se pode notar, não há a menção se se trata de ação penal pública condicionada ou incondicionada. Para por fim à discussão, coube ao Supremo Tribunal Federal pacificar a questão, o que culminou na edição da Súmula de número 609 que "é pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal".

Outrossim tal Súmula do Supremo Tribunal Federal tem como fundamento o fato de os crimes contra a ordem tributária causarem lesão ao erário público, como demonstra corretamente Andrade Filho:

Por atentarem contra o patrimônio da União, Estados e Municípios, a ação penal, em tais circunstâncias, será pública incondicionada, porquanto a lei não exige, expressamente, a representação do ofendido para que a mesma tenha início, na forma do **caput** do art. 24 do Código de Processo Penal. Nesse sentido, também é o § 2º do art. 24 do Código de Processo Penal, com a redação dada pela Lei nº 8.699, de 27-8-1993. Não obstante, em relação aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, criou-se, por intermédio do Decreto nº 325/91 e do Decreto nº 982/93, a figura da **representação** que deve ser formulada pelos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional e encaminhada ao

⁵⁰ EISELE, A. Obra citada, p. 21.

⁵¹ ANDRADE FILHO, E. O. Obra citada, p. 146.

Superintendente Regional da Receita Federal, como providência inaugural para o início da instrução penal⁵². (Grifos no original)

É preciso ter presente que a representação na legislação tributária, é a nomenclatura utilizada para dar a notícia do crime e não a representação, condição de procedibilidade, presente no Código de Processo Penal, indicada para crimes de ação penal pública condicionada. Essa é uma pertinente observação feita pelo mesmo autor⁵³, que se revela muito importante e serve a evitar interpretações errôneas.

A RESPONSABILIZAÇÃO PENAL DA PESSOA JURÍDICA

Seguramente é esta uma das questões mais controvertidas referente aos crimes tributários, mormente à determinação do sujeito que incorreu na prática do delito.

A pessoa jurídica, não se sujeita a qualquer modalidade de pena, mas tão somente às penas com natureza patrimonial. O diploma que trata dos crimes contra a ordem tributária adota a teoria da responsabilidade pessoal do agente, pessoa física, que entretanto, pode fazer uso da pessoa jurídica para o cometimento de crimes tributários.

Neste diapasão, Brito Machado ensina que:

A responsabilidade penal das pessoas jurídicas tem sido preconizada como forma de controle de certas práticas ilícitas. Não me parece seja este o caminho adequado.

No Direito brasileiro, a imposição de sanção de natureza prisional é privativa da autoridade judiciária. As penas pecuniárias, todavia, podem ser aplicadas pela autoridade administrativa. Atribuir responsabilidade penal às pessoas jurídicas, portanto, significa tornar a aplicação de sanções patrimoniais a esta privativa do Judiciário, já que às penas prisionais obviamente não se sujeitam⁵⁴.

⁵² ANDRADE FILHO, E. O. Idem, p. 146-147.

⁵³ ANDRADE FILHO, E. O. Idem, p. 147.

⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Responsabilidade penal nos crimes contra a ordem tributária. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 10, São Paulo: Dialética, 1996, p. 10.

Nestes termos, assevera Eduardo Gomes de Queiroz indicando que tanto ele como vários outros renomados doutrinadores, como por exemplo Nélson Hungria, José Frederico Marques e Miguel Reale Junior, não admitem a constitucionalidade da denúncia genérica, que passou a ser usada para oferecer denúncia nos casos de crimes contra a ordem tributária. Vejamos:

(...) Cezar Peluso; Cezar Roberto Bitencourt; René Ariel Dotti; Celso Delmanto, Roberto Delmanto, Roberto Delmanto Junior; Fabio M. de Almeida Delmanto; Carlos Ernani Constantino; Basileu Garcia; Nélson Hungria; Magalhães Noronha; José Frederico Marques; Aníbal Bruno; Heleno Cláudio Fragoso; José Henrique Pierangeli; Julio Fabbrini Mirabete; Fernando da Costa Tourinho Filho; Alberto da Silva Franco; Juarez Tavares; Luiz Regis Prado; Miguel Reale Júnior; Luiz Vicente Cernicchiaro, etc., com a qual comungamos, pessoas jurídicas não cometem crimes. Portanto, apesar do que estatui a Lei nº 9605/1998, vige o princípio do *societas delinquere no potest*, sendo a responsabilidade penal pessoal e subjetiva. Ora, frente ao modelo de responsabilidade adotado, e tendo em vista “os princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório, da presunção de inocência e da dignidade da pessoa humana, bem como os arts. 8º, item 2, letra b, da Convenção Americana de Direitos Humanos” (Pacto de San José da Costa Rica), e 41 do Código de Processo Penal, cumpre ao membro do Ministério Público descrever, em qualquer exordial acusatória, inclusive quando se tratar de crimes societários, os comportamentos, comissivos ou omissivos, que, atribuídos ao agente, subsumissem nas normas penais que reputou por ele violadas⁵⁵.

Pelos ensinamentos, claro está que a denúncia oferecida, pelo Ministério Público, deverá possuir “(...) ao menos de forma global, a descrição da conduta de cada uma das pessoas envolvidas, como corolário do princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa”.⁵⁶

Neste mesmo teor é o importante pensar de Walter Claudius Rothenburg sobre a responsabilização ativa da pessoa jurídica e a identificação do “presentante” da pessoa jurídica:

Não existe um empecilho de princípio (teórico) para a atribuição de condutas criminosas aos próprios entes coletivos. (...) Nunca se há de

⁵⁵ QUEIROZ, Eduardo Gomes de. **Denúncia genérica nos crimes societários: um retrocesso ao estado novo**: análise sob o ponto de vista da atual ordem constitucional, do direito supralegal e da legislação ordinária. [on line] Disponível na Internet via WWW.URL: <<http://www.ioonlinejuridico.com.br>>. Última atualização em 29 de janeiro de 2009.

⁵⁶ ANDRADE FILHO, E. O. Idem, p. 88.

perder de vista, entanto, que a pessoa jurídica existe em função dos seres humanos e é constituída também de indivíduos. Vai daí que a responsabilidade criminal, através da sanção, deve alcançar normalmente essas pessoas físicas enquanto membros do ente coletivo, quando atinge o ente como um todo. (...) A atribuição de crimes e castigos à pessoa jurídica há de significar – penso – em alguma medida a responsabilização dos indivíduos que não deixam de ser também a própria pessoa jurídica, apenas que considerados como membros do grupo (e não em suas individualidades privadas). Por isso que, sendo importante pensar o problema da sujeição criminal ativa da pessoa jurídica sem ter por referência exclusiva aspectos humanos, é impossível conceber uma censura penal dos entes coletivos abstraindo-se por completo o homem.⁵⁷

Assim sendo, Brito Machado assevera que a mera titularidade da posição de dirigente de pessoa jurídica, por si só não enseja em responsabilização automática. Sendo assim:

Qualquer disputa em torno da questão de saber se a responsabilidade nos crimes contra a ordem tributária está ligada à culpabilidade restou superada por disposição expressa da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que define os referidos crimes, a dizer que “quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta Lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade”. Se a responsabilidade pelos crimes contra a ordem tributária é do indivíduo, pessoa física, ou natural, na medida da culpabilidade de cada um, é indubitoso que ninguém é responsável por qualquer daqueles crimes apenas pelo fato de ser dirigente de uma pessoa jurídica em cujo âmbito, ou por cujo intermédio, foi o ilícito praticado. (...) a responsabilidade por crime contra a ordem tributária é subjetiva e depende sempre da efetiva participação do acusado no cometimento do ilícito. A condição de dirigente da pessoa jurídica não é suficiente para ensejar a responsabilidade penal pelos ilícitos no âmbito desta cometidos.(...)⁵⁸

Tanto é assim, que Andrade Filho arremata sobre o tema do seguinte modo:

Ora, o Estado Democrático de Direito que o poder constituinte originário pretendeu criar e que arquitetou por todo o arcabouço da Constituição Federal de 1988 não se compadece de imputações desprovidas de justa causa, o que só obtém se cabalmente demonstrada a conduta e provada a culpabilidade. No caso dos crimes contra a ordem tributária, não é suficiente que denúncia descreva qualquer indício ou prova de culpabilidade, pois o ordenamento jurídico requer, sempre e de forma iniludível, a presença – e a demonstração cabal – do dolo.

⁵⁷ ROTHENBURG, Walter Claudius. **A pessoa jurídica criminosa**. Curitiba: Juruá, 1997, p. 219-223.

⁵⁸ MACHADO, H. de B. Obra citada, p. 10-11

Portanto, no ordenamento nacional, não há guarida a denúncia genérica por ofender princípios elementares da Carta Magna. Sendo portanto, somente válida a denúncia oferecida com a individualização da conduta delituosa de modo evidente.

PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA TRIBUTÁRIA

Pelo mandamento presente no inciso LXVII do artigo 5º da Constituição da República, a prisão civil só é cabível nos casos de inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e do depositário infiel.

Diante desse preceito, no campo tributário, a prisão civil só poderia sujeitar o agente que cometesse crime contra a ordem tributária sob a alegação de depositário infiel de montante de dinheiro a ser entregue ao erário público. Essa alegação serviria para eliminar a inconstitucionalidade de se impor a prisão administrativa ao devedor de tributos, inserindo-se a prisão civil em seu lugar.

Não obstante tal malabarismo argumentativo, a prisão civil por dívida é inadmissível em nosso ordenamento jurídico. É o que afirma Brito Machado:

(...) a tese da supremacia da CF sobre os tratados internacionais, também não se presta como fundamento para considerar-se constitucional a norma incriminadora em questão, porque não existe conflito algum entre o pacto de São José da Costa Rica e nossa CF, na qual nada existe que se possa considerar contrariado pela norma daquele Pacto, que veda a prisão por dívida. Pelo contrário, nossa CF, além de vedar a prisão por dívida, prestigia expressamente os tratados internacionais, ao dizer que os direitos e garantias nela expressos "não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte". (CF, art. 5º, § 2º). Definir como crime o não-pagamento de uma dívida, e com isto contornar o obstáculo constitucional consubstanciado na norma que veda a prisão civil por dívida, constitui verdadeiro abuso contra as liberdades públicas, praticado pelo legislador, contra aquele que, no mais das vezes em razão de circunstâncias alheias a sua vontade, deixa de pagar impostos⁵⁹.

⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **O STF e a prisão por dívida tributária**. [on line] Disponível na Internet via WWW.URL: <<http://www.iobonlinejuridico.com.br>>. Acesso em: Última atualização em 9 de julho de 2009.

Antes de dezembro de 2008, era possível afirmar que a prisão serviria apenas como meio coercitivo para que o adimplemento do tributo ocorresse efetivamente. Não era considerada uma sanção em seu sentido estrito.

Tamanho era o equívoco que o Supremo Tribunal Federal revogou a Súmula 619, que trazia o texto “a prisão do depositário judicial pode ser decretada no próprio processo em que se constituiu o encargo, independentemente da propositura de ação de depósito”, assim, na atualidade só se admite a prisão por dívida decorrente de obrigação alimentícia. Tal fato ocorreu em 3 de dezembro de 2008 quando do julgamento do HC 87585/TO, que teve como relator o Ministro Marco Aurélio. Vejamos:

Em conclusão de julgamento, o Tribunal concedeu habeas corpus em que se questionava a legitimidade da ordem de prisão, por 60 dias, decretada em desfavor do paciente que, intimado a entregar o bem do qual depositário, não adimplira a obrigação contratual — v. Informativos 471, 477 e 498. Entendeu-se que a circunstância de o Brasil haver subscrito o Pacto de São José da Costa Rica, que restringe a prisão civil por dívida ao descumprimento inescusável de prestação alimentícia (art. 7º, 7), conduz à inexistência de balizas visando à eficácia do que previsto no art. 5º, LXVII, da CF (“não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel;”). Concluiu-se, assim, que, com a introdução do aludido Pacto no ordenamento jurídico nacional, restaram derogadas as normas estritamente legais definidoras da custódia do depositário infiel. Prevaleceu, no julgamento, por fim, a tese do status de supralegalidade da referida Convenção, inicialmente defendida pelo Min. Gilmar Mendes no julgamento do RE 466343/SP, abaixo relatado. Vencidos, no ponto, os Ministros Celso de Mello, Cezar Peluso, Ellen Gracie e Eros Grau, que a ela davam a qualificação constitucional, perfilhando o entendimento expendido pelo primeiro no voto que proferira nesse recurso. O Min. Marco Aurélio, relativamente a essa questão, se absteve de pronunciamento. HC 87585/TO, rel. Min. Marco Aurélio, 3.12.2008. (HC-87585)⁶⁰

Diante do exposto, a revogação da Súmula 619 do STF, vedou qualquer prisão civil por dívida no ordenamento jurídico nacional, exceto a dívida de prestação alimentícia. Disso, decorre que a previsão legal de prisão presente na Lei 8.137/90 ficou sem efeito prático devido à revogação da Súmula. Assim,

⁶⁰ **BRASIL.** Supremo Tribunal Federal. Informativo nº 531. Brasília 1º a 5 de dezembro de 2008. [on line] Disponível na Internet via WWW.URL: <<http://www.stf.jus.br/portal/informativo/pesquisarInformativo.asp>>. Última atualização em 10 de julho de 2009.

entendemos que qualquer ameaça ou prisão decorrente de débito tributário, será evitada de inconstitucionalidade.

MEIOS DE EXTINÇÃO E SUSPENSÃO DA PUNIBILIDADE

O autor Pedro Roberto Decomain traz a lume um viés histórico e crítico referente à extinção e suspensão da punibilidade dos crimes tributários, segundo ele, originalmente a Lei 8.137/90 em seu artigo 14, previa a extinção da punibilidade dos crimes dos artigos 1º a 3º, mediante o pagamento do tributo devido com todos os deveres instrumentais. Algo presente no diploma legal anterior (Lei 4.729/65), com a necessidade de que o pagamento houvesse sido feito antes do início da ação fiscal própria.

Posteriormente, o artigo 14 da Lei foi revogado pela Lei 8.383/91, incluindo nessa revogação o artigo 2º da Lei 4.729/65. Pois não bastava mais somente o pagamento do tributo devido, para que não houvesse mais possibilidade de punibilidade do agente. Extingui-se, portanto a benesse legal antes vigente.

Com o diploma legal 9.249/95 voltou-se ao *status quo ante*, pois o artigo 34 trouxe novamente à Lei 8.137/90 a possibilidade de extinção da punibilidade mediante o pagamento do tributo ou contribuição social, e deveres instrumentais antes do recebimento da denúncia. Houve a chamada reconstituição⁶¹ do dispositivo (artigo 14 da Lei 8.137/90). Disso restou a possibilidade de pagamento parcelado do débito tributário. Mesmo com a proibição, presente no artigo 153, III, b, de parcelamento de débitos oriundo de dolo, fraude ou simulação, ainda assim esse benefício legal é aplicável aos crimes contra a ordem tributária⁶².

Para Luciano Amaro, nas Leis estudadas, não há norma prevendo a exclusão da punibilidade pelo cumprimento da obrigação tributária. Mas, há o artigo

⁶¹ Segundo Uadi Lammêgo Bulos na obra *Curso de direito constitucional*, a reconstituição é a possibilidade de “revalidar normas dantes revogadas, ressuscitando-lhes os efeitos”. A possibilidade de sua instituição, está tipificada no artigo 2º, § 3º da LICC.

⁶² DECOMAIN, P. R. Idem, p. 144-151.

138 e seu parágrafo único do CTN, prevendo que o pagamento do tributo antes do início de qualquer procedimento fiscal ou medida de fiscalização relacionados com a infração exclui a responsabilidade afastando qualquer hipótese de punição (administrativa ou criminal)⁶³, trata-se da denúncia espontânea.

Sobre o tema Henrique Abrão de forma conclusiva, assegura que tanto o parcelamento como o pagamento interferem na responsabilidade penal tributária. Sendo assim, como restou decidido no HC de nº 81.929-0 do Rio de Janeiro, onde o Ministro Cezar Peluso foi relator, o pagamento a qualquer tempo, mesmo que posterior ao recebimento da denúncia extingue a punibilidade do crime tributário⁶⁴.

Diante disso, podemos concluir, mediante os ensinamentos dos autores citados, que o parcelamento do débito tributário tem o condão de apenas suspender a punibilidade do débito tributário. Apenas estará suspensa a possibilidade de o agente ser penalizado administrativamente ou ter de responder a uma ação penal de imediato.

De outro vértice, a extinção da punibilidade só é possível mediante a denúncia espontânea realizada pelo devedor do tributo antes mesmo de qualquer ação administrativa ou judicial do Fisco/Estado, ocorrendo assim o reconhecimento da obrigação tributária e a assunção do dever de pagar o montante devido; e também pelo pagamento a qualquer tempo, como acima demonstrado, é capaz de extinguir a punibilidade. Assim, se parcelado o débito, resta suspensa a punibilidade, a extinção só ocorrerá quando do pagamento total do tributo.

⁶³ AMARO, L. Idem, p. 469.

⁶⁴ ABRÃO, C. H. Idem, p. 71.

DIREITOS FUNDAMENTAIS SOCIAIS

Os direitos humanos e, portanto fundamentais, atualmente são visto como elemento de suprema importância. Tanto é que estão presentes em diversos tratados e constituições democráticas a proteção deles.

A intenção de proteção dos direitos fundamentais provem de muitos tempos, no entanto efetivamente a proteção aos direitos fundamentais surge em 1776 com a Declaração de Independência dos Estados Unidos da América que teve retificação em 1789 com a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão.

O real reconhecimento desses direitos só ocorre efetivamente em 10/12/1948 com a aprovação da Declaração Universal dos Direitos do Homem, logo após a Segunda Guerra Mundial.

A consolidação desses direitos só ocorre finalmente com o advento do Pacto de São José da Costa Rica, em 1969, que resultou na Convenção Americana sobre Direitos Humanos. Igual importância para a concretização e respeito a esses direitos, de sumária importância, tiveram os Tratados de Maastricht, de 7 fevereiro de 1942 e o Tratado de Amsterdam de 2 de outubro de 1997⁶⁵.

Com muita propriedade o professor José Roberto Vieira trata da característica dos direitos humanos:

Numa primeira dimensão, jusnaturalista, aqui plenamente identificados com os direitos humanos, os direitos fundamentais correspondem àqueles válidos para todos os homens, de todos os povos, em todos os tempos. Já numa segunda dimensão, juspositivista, '...os direitos fundamentais são-no, enquanto tais, na medida em que se encontram reconhecimento nas constituições...' (José Joaquim Gomes Canotilho)⁶⁶

⁶⁵ GRUPENMACHER, B. T. Obra citada, p. 9-10.

⁶⁶ VIEIRA, José Roberto. Legalidade Tributária e Medida Provisória: Mel e Veneno. In: Octavio Campos Fisher (Coord.). **TRIBUTOS E DIREITOS FUNDAMENTAIS**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 176.

Alexandre de Moraes, já no início de sua obra intitulada Direitos Humanos Fundamentais, Institui uma finalidade ou sentido aos direitos humanos fundamentais, afirmando que:

Os direitos humanos fundamentais, portanto, colocam-se como uma das previsões absolutamente necessárias a todas as Constituições, no sentido de consagrar o respeito à dignidade humana, garantir a limitação do poder e visar o pleno desenvolvimento da personalidade humana.⁶⁷

A Carta Magna Nacional, como as das demais nações democráticas, reconhece e protege os direitos fundamentais. Como dito na introdução do presente trabalho monográfico e, pelo seu título, trataremos apenas dos direitos fundamentais sociais.

Para Moraes, os direitos fundamentais sociais são aqueles que:

(...) caracterizam-se como verdadeiras liberdades positivas, de observância obrigatória de um Estado Social de Direito, tendo por finalidade a melhoria das condições de vida aos hipossuficientes, visando à concretização da *igualdade social*, que configura um dos fundamentos de nosso Estado Democrático, conforme preleciona o art. 1º, IV. A Constituição Federal consagra os direitos sociais a partir do art. 6º,⁶⁸ (Grifos no original)

Desta forma, topograficamente em nossa Constituição Republicana, os direitos sociais estão presentes no capítulo II, do artigo 6º ao 11.

Antes de tudo, resta necessário deixar claro que os direitos sociais não são apenas os daqueles artigos, mas em toda a Carta Magna há outros dispositivos onde é flagrante a presença de direitos sociais. A título de exemplo, citamos o próprio artigo 5º, os artigos 170, 194 196.

A Constituição Mexicana de 1917 foi precursora ao disciplinar a ordem social e a ordem econômica; tal ação atribuiu dimensão jurídica a elas. Nacionalmente, a primeira Carta Constitucional a possuir um título com a

⁶⁷ MORAES, Alexandre de. **Direitos humanos fundamentais**: teoria geral, comentários aos arts. 1º a 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 2.

⁶⁸ MORAES, A. de. Obra citada, p. 25.

nomenclatura ordem econômica e social foi a de 1934, diretamente influenciada pela Constituição Alemã de Weimar, o que continuou em Cartas Magnas posteriores.

Nestas Constituições, os direitos sociais saem do capítulo da ordem social, que anteriormente estivera junto à ordem econômica. No entanto, não há uma cisão total entre os temas. Para José Afonso da Silva, “O direito econômico tem uma dimensão institucional, enquanto os direitos sociais constituem formas de tutela pessoal”.⁶⁹

O mesmo autor, com base em José Alfredo de Oliveira Baracho, assevera que:

Os direitos sociais disciplinam situações subjetivas pessoais ou grupais de caráter concreto. Em certo sentido, pode-se admitir que os direitos econômicos constituirão pressuposto da existência dos direitos sociais, pois, sem uma política econômica orientada para a intervenção e participação estatal na economia, não se comporão as premissas necessárias ao surgimento de um regime democrático de conteúdo tutelar dos fracos e mais numerosos.⁷⁰

Os direitos sociais são direitos fundamentais porque ligados à garantia das prestações mais essenciais que visam permitir a existência humana. Tanto é assim que José Afonso ao conceituá-los, anota as seguintes celebres linhas:

Assim, podemos dizer que os *direitos sociais*, como dimensão dos direitos fundamentais dos homens, são prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tendem a realizar a igualização de situações sociais desiguais. São, portanto, direitos que se ligam ao direito de igualdade. Valem como pressupostos de gozo dos direitos individuais na medida em que criam condições materiais mais propícias ao auferimento da igualdade real, o que por sua vez, proporciona condição mais compatível com exercício efetivo da liberdade⁷¹.

Para reafirmar essa tese, vejamos as palavras de Ana Carolina Lopes Olsen.

A fundamentalidade formal decorre da constitucionalização dos direitos, como analisado por Ingo Wolfgang Sarlet, e apresenta as seguintes

⁶⁹ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 21. ed. rev. e atual., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 285.

⁷⁰ SILVA, J. A. da. Obra citada, p. 285.

⁷¹ SILVA, J. A. da. Obra citada, p. 285-286.

dimensões: a) as normas de direito fundamental têm superior hierarquia em relação às demais normas do ordenamento jurídico; b) estão submetidas aos limites formais e materiais de revisão e emenda constitucional, previstos no art. 60 da CF; c) em virtude do disposto no § 1º do art. 5º, têm aplicabilidade imediata e vinculam todos os poderes públicos.⁷²

Sobre o mesmo assunto, a autora continua do seguinte modo:

A fundamentalidade material está relacionada à correspondência havida entre os direitos fundamentais e o núcleo de valores que informa a Constituição, especialmente os princípios enumerados no Título I da CF, dentre os quais vale destacar a dignidade da pessoa humana. Os direitos fundamentais adotados pelo constituinte a respeito das relações travadas entre o Estado e a Sociedade, e dos cidadãos entre si. Aliás, neste sentido, vale observar as intenções constitucionais manifestadas no preâmbulo da Constituição de 1988, o qual estatui expressamente como 'valores supremos' da sociedade o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça.⁷³

A guisa de conclusão sobre o tema, afirma que:

Fato é que passados quase vinte anos (sic) da promulgação da Constituição de 1988, doutrina e jurisprudência ainda discutem se os direitos sociais previstos em seu texto são verdadeiros direitos fundamentais, e devem ser aplicados segundo este regime específico de normas constitucionais, ou se são normas indicativas de programas a serem adotados pelos poderes públicos, em consonância com a vontade política manifestada em regime de oportunidade, e em estrita dependência da atuação concretizadora do legislador.⁷⁴

Diante do que se apresentou, é certo dizer que a fundamentalidade é um elemento imanente aos direitos sociais. Isso porque são direitos essenciais para a concretização da isonomia entre os cidadãos. E isso é fato, pois Paulo Bonavides ensina que o Estado social no Brasil serve a propiciar condições e pressupostos reais e fáticos necessários para o exercício dos direitos fundamentais. Para tanto, é preciso reconhecer a dependência do indivíduo em relação às prestações estatais e fazer que o Estado cumpra a tarefa igualitária e distributiva, pois se assim não for, não há democracia nem liberdade. Para Bonavides, a função primordial dos direitos sociais é a realização da igualdade na sociedade. Tanto é

⁷² OLSEN, Ana Carolina Lopes. **Direitos fundamentais sociais: efetividade frente a reserva do possível**. Curitiba: Juruá, 2008, p. 23-24.

⁷³ OLSEN, A. C. L. Obra citada, *ibidem*.

⁷⁴ OLSEN, A. C. L. *Idem*, *ibidem*.

assim que categoricamente ele deixa registrado que “Os direitos fundamentais são o oxigênio das Constituições democráticas”.⁷⁵

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS SOCIAIS

Ensina Paulo de Barros⁷⁶ que o elemento invariável que serve à identificar a presença de um ilícito tributário, ou crime tributário é a chamada “não-prestação”. Ele define a infração tributária como “(...) toda ação ou omissão que direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais”. Há uma distinção formal, onde os crimes fiscais são subordinados aos princípios, institutos e formas do Direito Penal, enquanto infrações presentes em leis tributárias, sem caráter criminal, são regidas pelos princípios gerais do Direito Administrativo.

Ora, ninguém ignora que, em nosso país, as leis institutivas das infrações tributárias variam ao sabor da vontade política dos governantes, que – diante da permanente necessidade de captar recursos financeiros para manter o equilíbrio das contas orçamentárias, numa persistente conjuntura inflacionária- podem cominar sanções mais ou menos rigorosas de forma puramente circunstancial e arbitrária.

Assim sendo, com relativa freqüência, os tipos administrativos fiscais não ocultam sua verdadeira natureza, pois são fruto da pura discricionariedade, criados sem qualquer consulta ao juízo de nocividade social das condutas incriminadas.⁷⁷

Como ficou demonstrado no decorrer do presente trabalho, a finalidade do montante arrecadado aos cofres públicos é basicamente abastecer o Estado de recursos necessários para a execução de suas finalidades. Tais finalidades se exprimem na realização de prestações positivas aos cidadãos. Como já explanado, ao instituir o *pacto social*, o Estado tomou para si a responsabilidade de garantir a existência digna de todos os indivíduos que compõe a sociedade,

⁷⁵ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 5. ed., rev. e ampl., São Paulo: Malheiros, 1994, p. 340-344.

⁷⁶ CARVALHO, P. de B. Obra citada, p. 330.

⁷⁷ COSTA J. José da; DENARI, Zelmo. *idem*, p. 60.

sendo ele detentor do *ius puniendi*, ou do *monopólio da força*. E isso se exprime pela não interferência e proteção de interferência de terceiros em parcelas da vida privada do ser social, bem como, na prestação de serviços públicos ou a garantia de direitos, titularizados por todos os cidadãos. Assim, o montante recolhido pelo intuito de solidariedade social, de parcela de riqueza de cada cidadão, servirá para custear a prestação desses serviços ou proteção de direitos, uma vez que possuem custos.

A ação do Estado visa à garantia dos direitos fundamentais sociais. Esses direitos são de primordial importância, pois visam à possibilidade de uma existência digna da pessoa humana. Nesse sentido:

A relação interna, definida pela prioridade necessária, entre direitos do homem como direitos morais e o direito positivo desempenha na questão, quais conteúdos têm direitos do homem, um papel decisivo. Nos objetos dos direitos do homem deve tratar-se de interesses e carências para os quais valem coisas distintas. Deve tratar-se, em primeiro lugar, de interesses e carências que, em geral, podem e devem ser protegidos e fomentados por direito. Assim, muitos homens têm uma carência fundamental de amor. Não deve haver poucos aos quais é mais importante ser amado do que participar em demonstrações políticas. Contudo, não existe um direito do homem ao amor, porque amor não se deixa forçar pelo direito. A segunda condição é que o interesse ou a carência seja tão fundamental que a *necessidade* de seu respeito, sua proteção ou seu fomento se deixe fundamentar pelo direito. A fundamentabilidade fundamenta, assim, a prioridade sobre todos os escalões do sistema jurídico, portanto, também perante o legislador. Um interesse ou uma carência é, nesse sentido, fundamental quando sua violação ou não-satisfação significa ou a morte ou sofrimento grave ou toca no núcleo essencial da autonomia. Daqui são compreendidos não só os direitos de defesa liberais clássicos, senão, por exemplo, também direitos sociais que visam ao asseguramento de um mínimo existencial. Não são direitos do homem, segundo esse critério da fundamentabilidade, pelo contrário, por exemplo, o direito garantido no *artigo 7, VIII, da Constituição brasileira*, a um 13 ordenado mensal ou a garantia, lá escrita no artigo 230, § 2º, do livre aproveitamento dos meios de transporte urbanos públicos para os maiores de 65 anos⁷⁸.

Pelas palavras de Alexy, verifica-se que esses direitos gozam importância suprema; garantem a existência humana, pois tutelam direito à educação, à saúde, ao trabalho, à segurança, e etc, ou seja, o núcleo mínimo de direitos para que uma pessoa possa ser reconhecida como tal.

⁷⁸ ALEXY, Robert. **Direitos Fundamentais No Estado Constitucional Democrático**: para a relação entre direitos do homem, direitos fundamentais, democracia e jurisdição constitucional. (Trad.) Dr. Luís Afonso Heck - Prof. na UFRGS e ULBRA. [on line] Disponível na Internet via WWW.URL: <<http://www.iobonlinejuridico.com.br>>. Última atualização em 10 de julho de 2009.

De igual modo, doutrina Ana Carolina Lopes:

A realização dos direitos fundamentais sociais, sejam aqueles previstos no catálogo dos arts. 6º e 7º, sejam os dispersos no texto constitucional, entendidos enquanto direitos cuja estrutura deontológica obriga seu destinatário ao cumprimento de uma prestação material, inicia-se pela conscientização acerca da fundamentalidade formal e material, a qual vincula todos os poderes constituídos. Trata-se de normas de especial hierarquia no ordenamento jurídico, cujo conteúdo expressa valores de cunho social especialmente relacionados com a dignidade da pessoa humana, sem, contudo, restringir-se a ela.⁷⁹

Numa perspectiva um pouco mais histórica, Sarlet identifica o momento de surgimento dos direitos fundamentais chamados por ele e Bonavides de direitos de segunda dimensão:

O impacto da industrialização e os graves problemas sociais e econômicos que a acompanharam, as doutrinas socialistas e a constatação de que a consagração formal de liberdade e igualdade não gerava a garantia do seu efetivo gozo acabaram, já no decorrer do século XIX, gerando amplos movimentos reivindicatórios e o reconhecimento progressivo de direitos, atribuindo ao Estado comportamento ativo na realização da justiça social. (...) caracterizam-se, ainda hoje por outorgarem ao indivíduo direitos a prestações sociais estatais, como assistência social, saúde, educação, trabalho, etc. (...). É contudo, no século XX, de modo especial nas Constituições do segundo pós-guerra, que estes novos direitos fundamentais acabaram sendo consagrados em número significativo de Constituições, além de serem objeto de diversos pactos internacionais⁸⁰.

Para reafirmar a grande importância assumida por tais direitos nas Constituições democráticas, que é o caso da nossa, Sarlet demonstra a posição e significado deles:

(...) salientamos a íntima e indissociável vinculação entre os direitos fundamentais e as noções de Constituição e Estado de Direito. (...) Os direitos fundamentais integram, portanto, ao lado da definição da forma de Estado, do sistema de governo e da organização do poder, a essência do Estado constitucional, constituindo, neste sentido, não apenas parte da Constituição formal, mas também elemento nuclear da Constituição material⁸¹.

⁷⁹ OLSEN, Ana Carolina Lopes. *Idem*, p. 335.

⁸⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 56-57.

⁸¹ SARLET, I. W. *Obra citada*, p. 69-70.

Sobre os direitos fundamentais, Canotilho trata da positivação deles e da chamada legitimidade autogenerativa. Necessário ressaltar que as remissões ao texto constitucional feitas por este autor, referem-se à Constituição portuguesa de 1976. Assim, vejamos:

A positivação constitucional não significa que os direitos fundamentais deixem de ser *elementos constitutivos da legitimidade autogenerativa* (...), e, por conseguinte, elementos legitimativo-fundamentantes da própria ordem jurídico-constitucional positiva, nem que a simples positivação jurídico-constitucional os torne, só por si, <<realidades jurídicas efetivas>> (ex. catálogo de direitos fundamentais em constituições meramente semânticas). Por outras palavras: a positivação jurídico-constitucional não <<dissolve>> nem <<consome>> quer o momento de <<jusnaturalização>> quer as *raízes fundamentais* dos direitos fundamentais (dignidade humana, fraternidade, igualdade, liberdade). Neste sentido se devem interpretar logo os arts. 1º e 2º da CRP, ao basearem, respectivamente, a República na <<dignidade da pessoa humana>> (art. 1º), e o Estado de direito democrático no <<respeito e na garantia de efectivação dos direitos e liberdades fundamentais>>⁸². (Grifos no original)

Pelo que se demonstrou nas linhas acima, os direitos fundamentais sociais, são dotados de importância superior porque pertencentes a todos os seres humanos que compõem a sociedade e lhes concede a dignidade de serem assim reconhecidos. Diante disso, o cometimento de um crime contra a ordem tributária ofende tais direitos frontalmente.

Genericamente, como se tentou demonstrar, os crimes contra a ordem tributária se consubstanciam na prática delitiva cujo intuito é desviar o montante que necessariamente seria destinado ao abastecimento do Erário Público. Tal quantia pecuniária, serviria entre outros fins, para custear os direitos fundamentais sociais.

Os crimes aqui tratados não são considerados como detentores de muita lesividade pela sociedade. Esse modo de ver é tomado como pertinente pelo Poder Legislativo e Judiciário. Isso é evidente, quando se observa as possibilidades de pagamento e de suspensão da exigibilidade do débito tributário.

⁸² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6. ed. rev. Coimbra: Livraria Almedina, 1993, p. 498.

É bem verdade que a pretensão da lei é especificamente o recolhimento do tributo devido e não pago pelo sujeito passivo, no entanto, mais que apenas um simples retardamento no cumprimento de uma obrigação tributária, a prática de crime contra a ordem tributária viola direito essencial previsto na Constituição da República, o que por isso merece maior atenção por parte do Poder Público tanto na fiscalização como na exigência do cumprimento dos preceitos legais.

Como na vida em sociedade todos dependem em menor ou em maior grau dos serviços públicos, a prática dessa modalidade de crime prejudica a todos os cidadãos. Apesar de não ser tão desvalorada essa conduta delitiva pela sociedade em geral, o ideal é a sua repressão e prevenção; é a medida mais almejada. No entanto, como se verificou no presente estudo, o Poder Público deu preferência à arrecadação do tributo devido à asseverar com a aplicação de penalidades administrativas tendentes à evitar que esse crime ocorra. Da maneira que a legislação se apresenta, a prática deste delito não é inibida. Antes torna-a ainda menos desvalorada socialmente. Afinal, basta efetuar o pagamento, até mesmo parcelado, para que toda a imputação pelo crime cometido seja eliminada.

Assim, entendemos correto que aquele que incorre nesta conduta criminosa responda à ação penal por crime contra a ordem tributária. Como demonstrado ficou, esse crime não é albergado pelo princípio da insignificância, mas inversamente, é significativo para toda a sociedade, pois viola direitos fundamentais sociais.

CONCLUSÃO

Ante às considerações feitas no presente estudo, outra conclusão não se poderia chegar que não a de que os crimes contra a ordem tributária, além de causarem danos patrimoniais aos cofres públicos, lesionam a sociedade como um todo, pela supressão de recursos que seriam destinados, em tese, ao custeio das atividades sociais do Estado.

Inicialmente, tratou-se de preparar campo para a compreensão dessa modalidade delituosa e chegou-se a uma questão de imensa relevância, qual seja, o prévio esgotamento da via administrativa. Pela análise do tema, ficou evidente a voracidade do Poder Público pela arrecadação tributária. No entanto, tendo a Constituição elementar importância no sistema jurídico, prevaleceu sua observação para que a ação penal fosse instaurada. Tanto é assim, que restou pacificado, que é condição necessária para que a ação penal seja válida, o prévio esgotamento da via administrativa.

De igual sorte, enfrentou-se outro tema que causou debates doutrinários; a denúncia genérica e a responsabilização de pessoa jurídica. Conforme demonstrado ficou, no direito nacional, não há como sustentar a denúncia genérica para a responsabilização de pessoa jurídica, antes, é necessário realizar a identificação dos reais responsáveis pela prática criminosa, de modo a não se responsabilizar um gerente ou administrador simplesmente por gerir a pessoa jurídica.

Ainda na esteira dos temas controvertidos, tratou-se da prisão civil por dívida, onde ficou consignado que tal instituto não se sustenta no direito nacional, mormente com o advento da revogação da Súmula 619 em 3 de dezembro de 2008.

Verificou-se também que há a possibilidade de extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária mediante o pagamento do tributo devido e o parcelamento serve como causa de suspensão da exigibilidade.

Por derradeiro, tratou-se dos direitos fundamentais sociais, onde se observou que a fundamentalidade desses direitos está presente na grande importância de que são revestidos, pois, são direitos que se prestam a garantir a existência digna do ser humano. E pelo resultado danoso causado pelo crime contra a ordem tributária, esses direitos fundamentais são afetados pelo cometimento desses crimes.

Assim, de tudo que se expôs concluímos que o Estado ao erigir a prática de conduta que vise a supressão de quantia monetária que seria destinada aos cofres públicos como crime, privilegia muito mais a arrecadação desse montante

do que a desestimulação desta conduta antijurídica. Resta evidente, a máxima necessidade de controle administrativo-fiscal para a inibição desses crimes e maior atenção do Poder Público para que por meio de sua atividade desestimele, por vias diversas da privação da liberdade física a prática recorrente desse crime, vez que como demonstrado é causa de prejuízo a toda a sociedade. Resta por último e também mui importante ressaltar para que jamais se olvide que o Estado ao inibir a sonegação fiscal, a evasão, deve observar com muita atenção os princípios fundamentais e tão caros, em especial ao Direito Tributário, quais sejam: o princípio da (estrita) legalidade, o princípio da anterioridade, o princípio da capacidade contributiva, o princípio da vedação da tributação com efeito de confisco e o princípio da isonomia.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. **Direitos Fundamentais No Estado Constitucional Democrático:** para a relação entre direitos do homem, direitos fundamentais, democracia e jurisdição constitucional. (Trad.) *Dr. Luís Afonso Heck - Prof. na UFRGS e ULBRA.* [on line] Disponível na Internet via WWW.URL: <<http://www.iobonlinejuridico.com.br>>. Última atualização em 10 de julho de 2009.

ABRÃO, Carlos Henrique. **Crime tributário:** um estudo da norma penal tributária. São Paulo: IOB Thomson, 2007.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário:** crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** 6. ed. 9 tir. São Paulo: Malheiros, 2008.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional.** 5. ed., rev. e ampl., São Paulo: Malheiros, 1994.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo nº 531. Brasília 1º a 5 de dezembro de 2008. [on line] Disponível na Internet via WWW.URL: <<http://www.stf.jus.br/portal/informativo/pesquisarInformativo.asp>>. Última atualização em 10 de julho de 2009.

BRUTTI, Roger Spode. **Crimes Contra A Ordem Tributária.** [on line] Disponível na Internet via WWW.URL: <<http://www.iobonlinejuridico.com.br>>. Última atualização em 29 de janeiro de 2009.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional.** 2.ed. rev e atual. de acordo com a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Saraiva, 2008.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional.** 6. ed. rev. Coimbra: Livraria Almedina, 1993.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 9 .ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1997.

COSTA JUNIOR, José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária.** 3. ed. rev. atual. e ampl. Florianópolis: Obra Jurídica, 1997.

EISELE, ANDREAS. A “Representação” fiscal e os crimes contra a ordem tributária. In: **Revista Dialética de Direito Tributário.** n. 44. São Paulo: Dialética, 1999.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e direitos fundamentais. In: Octavio Campos Fisher (Coord.) **TRIBUTOS E DIREITOS FUNDAMENTAIS**. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Ação penal nos crimes contra a ordem tributária: prévio esgotamento da via administrativa**. [on line] Disponível na Internet via WWW.URL: <<http://www.iobonlinejuridico.com.br>>. Última atualização em 29 de janeiro de 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Algumas questões relativas aos crimes contra a ordem tributária**. [on line] Disponível na Internet via WWW.URL: <<http://www.iobonlinejuridico.com.br>>. Última atualização em 29 de janeiro de 2009.

_____. **Estudos de direito penal tributário**. São Paulo: Atlas, 2002, p. 92.

_____. **O STF e a prisão por dívida tributária**. [on line] Disponível na Internet via WWW.URL: <<http://www.iobonlinejuridico.com.br>>. Acesso em: Última atualização em 9 de julho de 2009.

_____. Responsabilidade penal nos crimes contra a ordem tributária. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 10, São Paulo: Dialética, 1996, p. 10.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980.

MORAES, Alexandre de. **Direitos humanos fundamentais: teoria geral, comentários aos arts. 1º a 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, Antônio Cláudio Mariz. **Direito penal tributário contemporâneo: estudo de especialistas**. In: Dejalma de Campos. (Coord.). São Paulo: Atlas, 1995.

OLSEN, Ana Carolina Lopes. **Direitos fundamentais sociais: efetividade frente a reserva do possível**. Curitiba: Juruá, 2008.

PACHECO, Angela Maria da Motta. **Sanções tributárias e sanções penais tributárias**. São Paulo: Max Limonard, 1997.

QUEIROZ, Eduardo Gomes de. **Denúncia genérica nos crimes societários: um retrocesso ao estado novo: análise sob o ponto de vista da atual ordem constitucional, do direito supralegal e da legislação ordinária**. [on line] Disponível na Internet via WWW.URL: <<http://www.iobonlinejuridico.com.br>>. Última atualização em 29 de janeiro de 2009.

ROTHENBURG, Walter Claudius. **A pessoa jurídica criminosa**. Curitiba: Juruá, 1997.

ROUSSEAU, Jean-Jaques. **O contrato social: princípios do direito político**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. Vinculação entre o direito penal e o direito tributário nos crimes contra a ordem tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 11. 1996.

SANTANA, Rafael de Sá . **Crimes tributários**: Coleção temas de Direito Penal Econômico em homenagem a Raul Chaves. In: Föppel El Hireche Gamil (Coord.). Salvador: JusPODIVM, 2005.

SANTOS, Juarez Cirino dos. **Direito penal**: parte geral. 2. ed. Curitiba: ICPC; Lúmen Júris, 2007.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 21. ed. rev. e atual., São Paulo: Malheiros, 2002.

VIEIRA, José Roberto. Legalidade Tributária e Medida Provisória: Mel e Veneno. In: Octavio Campos Fisher (Coord.). **TRIBUTOS E DIREITOS FUNDAMENTAIS**. São Paulo: Dialética, 2004.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro, volume 1**: parte geral. 6. ed. Ver. E atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.