

JACKSON BARTNIK

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Curitiba
2002

TERMO DE APROVAÇÃO

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

ORIENTADOR: _____


José Roberto Vieira

MEMBRO: _____


Betina T. Grupermacher

MEMBRO: _____


Rogério Distéfano

SUPLENTE: _____


Romeu Felipe Bacellar Filho

Curitiba, 21 de novembro de 2002.

JACKSON BARTNIK

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

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

Orientador: Professor Doutor José Roberto Vieira

Curitiba
2002

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, principalmente minha mãe, pelos incentivos e cobranças visando o melhor encaminhamento para a conclusão do curso.

Ao meu orientador e colaborador, Professor Doutor José Roberto Vieira, pelo correto encaminhamento do trabalho e, principalmente do estudo bibliográfico.

À Universidade Federal do Paraná, pela excelente fundamentação teórica e embasamento que transmite aos seus alunos.

“Sobre todas as coisas, há três pontos de vista: o meu, o teu e o correto”
(provérbio Chinês).

SUMÁRIO

RESUMO	VI
INTRODUÇÃO	1
1ª PARTE – DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL	3
Capítulo 1 – Sujeitos das Infrações Tributárias	6
1.1 Sujeito Ativo	6
1.2 Sujeito Passivo	7
Capítulo 2 – Evasão e Elisão Fiscal	7
2.1 Elisão Tributária	7
2.2 Evasão Tributária	8
Capítulo 3 – Princípios Informativos das Infrações Tributárias	8
3.1 Princípio da Legalidade	9
3.2 Princípio da Ampla Defesa	9
3.3 Princípio da Retroatividade Benigna	10
3.4 Princípio da Interpretação Mais Favorável	11
Capítulo 4 – Sanções da Ordem Jurídica Tributária	12
4.1 Sanções Cíveis	13
4.2 Sanções Administrativas	13
4.3 Sanções Tributárias	13
4.4 Sanções Penais	14

SUMÁRIO

RESUMO	VI
INTRODUÇÃO	1
1ª PARTE – DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL	3
Capítulo 1 – Sujeitos das Infrações Tributárias	6
1.1 Sujeito Ativo	6
1.2 Sujeito Passivo	7
Capítulo 2 – Evasão e Elisão Fiscal	7
2.1 Elisão Tributária	7
2.2 Evasão Tributária	8
Capítulo 3 – Princípios Informativos das Infrações Tributárias	8
3.1 Princípio da Legalidade	9
3.2 Princípio da Ampla Defesa	9
3.3 Princípio da Retroatividade Benigna	10
3.4 Princípio da Interpretação Mais Favorável	11
Capítulo 4 – Sanções da Ordem Jurídica Tributária	12
4.1 Sanções Cíveis	13
4.2 Sanções Administrativas	13
4.3 Sanções Tributárias	13
4.4 Sanções Penais	14

RESUMO

O presente trabalho procurou abordar os crimes contra a ordem tributária, privilegiando a análise das questões controvertidas criadas dentro do Direito Penal e Processual Penal com a tipificação de infrações tributárias. Para tanto, parte-se de conceitos iniciais dentro da ciência do Direito Tributário que irão complementar a norma penal em branco, característica do Direito Penal Tributário. Contudo, a aplicação prática deste delito vêm trazendo discussões riquíssimas dentro do fragmentado Direito Penal Pátrio. Por esta razão, buscou-se soluções razoáveis para a correta aplicação das normas penais tributárias, muitas vezes, contrariando até o entendimento jurisprudencial, embasando-se na melhor doutrina para o tema.

INTRODUÇÃO

O Direito Tributário é o ramo da ciência jurídica que trata do poder de tributar do Estado, ou seja, o de criar tributos e cobrá-los dos contribuintes. Exercendo esta função de cobrar os tributos, o Estado pode responsabilizar penalmente os infratores, conforme a Lei 8.137/90. Ramo do direito que intitulamos didaticamente de Direito Penal Tributário.

Com a urbanização das sociedades, o Estado passou a preocupar-se mais em criar um sistema tributário mais moderno. Nesse contexto, criou o Código Tributário Nacional e depois tipificou algumas infrações fiscais, em leis extravagantes, para serem tuteladas pelo Direito Penal.

Dentro do ordenamento jurídico tributário, uma infração se converte em delito fiscal na exata medida da exacerbação do seu grau de nocividade social. Nesse sentido, ensina-nos ZELMO DENARI¹: *“em determinado momento histórico, por convenção social, certas condutas colocam-se em conflito com os mais significativos valores de uma sociedade politicamente organizada. Quando isto acontece, o plano normativo sofre uma ruptura, e o ilícito fiscal, respeitando o princípio da legalidade entendido como no direito penal, converte-se em delito fiscal.”*

A importância do presente tema consiste primordialmente em proteger o Erário Público dos “criminosos” que deixam de arrecadar o tributo. Por isso, assevera IVES GRANDRA²: *“a sanção visa muito mais a garantir ao Erário a receita pela lei estipulada, com sua carga desmedida, e não indevida, do que preservar valores maiores da ordem*

¹ DENARI, Zelmo; COSTA Jr., Paulo José da. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 7.

² MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da Sanção Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 14.

social, como o direito à vida, ao patrimônio, à liberdade, ao trabalho etc., que, em contraposição, suscitam normas de aceitação social.”

O presente estudo se justifica por demonstrar situações típicas do cotidiano e que despertam, na esfera pública, certos conflitos entre o Erário, que quer sua receita, e os contribuintes, que querem diminuir a carga tributária. Essas situações, com o advento da Lei 8.137/90, passaram a delitos tipificados com pena privativa de liberdade, o que trouxe discussões altamente relevantes, do ponto de vista do fragmentado Direito Penal e Processual Penal Pátrio.

Ademais, há várias posições doutrinárias que questionam a própria razão de ser do crime fiscal, apresentando argumentos carentes de qualquer objetividade jurídica. Outras se orientam pelo seu enquadramento exclusivo no âmbito do ilícito administrativo, alegando que esta conduta não representa um perigo sério a sociedade que justifique a imposição de pena privativa de liberdade, bastando apenas a aplicação de sanções pecuniárias.

O trabalho monográfico apresentado abordará, uma noção introdutória do Direito Tributário Penal que é a base para o Direito Penal Tributário, este objeto principal do estudo.

Ultimada as noções introdutórias, abordará discussões controvertidas classificando dentro do ramo do Direito Penal – Parte Geral e Parte Especial, analisando os crimes que trata a Lei 8.137/90 em seus artigos 1º e 2º e, principalmente, sua aplicação prática.

1ª PARTE – DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL

O Direito Tributário Penal é o conjunto de normas jurídicas de caráter repressivo utilizadas especificamente na tutela das relações jurídicas tributárias.

Inicialmente, deve-se tomar como ponto de partida o conceito de norma jurídica tributária, que podem ser de dois aspectos, o formal e o material. A norma jurídica tributária material, por seu caráter substantivo, disciplina a criação do tributo e as relações jurídicas dela decorrentes, além de estar vinculada ao fato gerador, alíquota, base de cálculo. Já a norma jurídica tributária formal, pela instrumentalidade de suas provisões, é a que normatiza os deveres fiscais do contribuinte relacionados a atividade administrativa e sua tributação, objetivando assegurar o cumprimento das relações tributárias da norma material³.

Nesse jaez, a infração tributária pode se exteriorizar como violação de quaisquer das duas modalidades normativas supradescritas, ou seja, a infração tributária material ocorre com a violação da previsão do fato gerador, alíquotas, base de cálculo do tributo (p.e., falta de recolhimento do tributo); e a infração tributária formal ocorre quando o contribuinte infringe normas de conduta fiscal (p.e., falta de entrega de declaração ao fisco).

Os delitos fiscais, nada diferem, no plano ontológico, das infrações tributárias, apenas são qualificados pela exacerbação da nocividade das respectivas condutas. Contudo, suas sanções tem caráter subjetivo, pessoal, haja vista estarem previstas na legislação penal com penas, geralmente, privativas de liberdade. Ao contrário das

³ DENARI, Zelmo; COSTA Jr., Paulo José da. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 12.

infrações tributárias que possuem apenas sanções objetivas de caráter, normalmente, patrimonial.

Assim, quando o legislador, por política criminal, ou pelo alto grau de nocividade da conduta, institui tipos penais tributários, ele converte a infração tributária em crime sancionado com pena privativa de liberdade, assemelhando-se os delitos fiscais aos demais crimes comuns. De certa forma, segue o ensinamento de KELSEN na sua Teoria Geral do Direito e do Estado, quando aduz que o Direito Penal busca intimidar, o Direito Cível quer ressarcir.

Complementando os ensinamentos de KELSEN, está o pensamento de ROXIN, *“o direito penal é de natureza subsidiária. Por isso deve retirar-se do campo do direito civil ou do direito público onde os meios sejam suficientes para ordená-los”*⁴. Na verdade, só se deve punir lesões a bens jurídicos se isso for indispensável para a ordem jurídica.

Sem embargo, a discussão que se encontra nesse emparelhamento, é a do baixo índice de nocividade na pauta anti-social de condutas, por seu sujeito passivo, o Erário Público, não se enquadrar entre os valores mais fundamentais da ordem social.

Por outro lado, essa criminalidade econômica possui características peculiares, as quais influenciam os fundamentos e finalidades da intervenção penal e, em razão disso, é estruturada de forma específica em face de seu objeto. Nesse sentido está o posicionamento de BITENCOURT⁵: *“esta dita criminalidade moderna tem uma dinâmica estrutural e uma capacidade de produção de efeitos incomensuráveis, que o Direito Penal clássico não consegue atingi-los.”*

⁴ PACHECO, Angela Maria da Motta. **Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 275.

⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto. “Princípios Garantistas e a Delinquência do Colarinho Branco”, **Revista Brasileiro de Ciências Criminais**, nº 11. São Paulo: RT, 1995, p. 125.

Por todo o exposto, define-se Direito Tributário Penal como “o conjunto de normas que regulam as infrações tributárias e respectivas sanções, sendo certo que o adjetivo penal pretende tão somente segregar do universo tributário as normas tributárias repressivas de condutas ilícitas”⁶.

Assim, o Direito Tributário Penal tem como matriz o Direito Tributário enfocado à luz de institutos e princípios tomados de empréstimo ao Direito Penal e disciplinas correlatas, numa ampla sistematização.

Paralelamente, tem-se como Direito Penal Tributário como “o conjunto de normas que regulam os delitos tributários e as respectivas sanções, sendo certo que o adjetivo tributário, pretende somente significar que as normas penais – que se alojam no núcleo da disciplina matriz – colocam sob sua tutela a matéria tributária”⁷.

No tocante ao estudo e conhecimento das normas jurídicas que disciplinam os crimes contra ordem jurídica tributária, nomeado como Direito Penal Tributário, constituem mero capítulo do Direito Penal, pois os delitos tributários, além de ostentarem as características essenciais dos delitos comuns, recorrem aos princípios gerais e aos institutos próprios daquela disciplina.

Nesse sentido é o entendimento de FREDERICO MARQUES⁸, ao afirmar que “a infração apenas tributária constitui objeto do Direito Tributário Penal, enquanto que o ilícito tributário tipificado como fato punível vem a ser objeto do Direito Penal Tributário. Nenhum deles se estrutura como ciência jurídica autônoma”, este integra o Direito Penal e aquele é segmento do Direito Tributário.

⁶ DENARI, Zelmo; COSTA Jr., Paulo José da. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 16.

⁷ DENARI, Zelmo; COSTA Jr., Paulo José da. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 16.

⁸ MARQUES, José Frederico. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1975, p. 14.

Assim, se o fato configurar um ilícito tributário, será tratado conforme as normas de Direito Tributário, aplicando sanções de natureza administrativa. Paralelamente, se o mesmo fato tipificar um ilícito penal, será tratado, também, nas regras do Direito Penal, sendo aplicadas sanções criminais, ambas autônomas e cumulativas, ou seja, uma sanção não afasta a outra (natureza subsidiária).

Capítulo 1 – Sujeitos das Infrações Tributárias

1.1 Sujeito Ativo

O sujeito ativo das infrações tributárias é o contribuinte, ou seja, é aquele que se encontra numa relação direta e pessoal com o fato gerador da respectiva obrigação tributária e, é o maior interessado em ocultar ou descaracterizar a ocorrência do fato gerador. Entretanto, há também a possibilidade da substituição tributária, onde a responsabilidade do crédito tributário é atribuída a terceiro.

Uma discussão que aflora nesse assunto, é a da imputabilidade da pessoas jurídicas de direito privado no tocante aos delitos fiscais.

Em Direito Penal prevalece o entendimento que as pessoas jurídicas não podem cometer crimes, haja vista que o crime é próprio dos indivíduos, das pessoas físicas. Contudo, devido ao expressivo volume de negociações tributárias feitas pelas pessoas jurídicas, tem-se adotado a teoria orgânica, onde a ação das pessoas jurídicas é a ação de seus representantes, haja vista a vontade destes se coadunar com a vontade daquelas.

Ademais, já é tradição do nosso Direito o apenamento das condutas delitivas praticadas por pessoas jurídicas, aplicando-se a regra do artigo 29 do Código Penal, atribuindo-se a responsabilidade a

todos os que, de qualquer modo, concorreram para a prática do crime, na medida das respectivas culpabilidades.

1.2 Sujeito Passivo

Em se falando de sujeito passivo, não há muito o que se tratar, tendo em vista que é o Estado em sentido amplo, compreendendo todas as unidades federativas.

Todavia, a ofensa atinge, imediatamente, a integralidade do crédito tributário, pois o que se quer preservar é o direito a captação dos recursos financeiros, tornando o Erário Público (Tesouro) como verdadeiro sujeito passivo das infrações tributárias.

Capítulo 2 – Evasão e Elisão Fiscal

Para regulamentar a relação jurídica tributária, a lei impõe restrições à ação arrecadadora e à obrigação ao sujeito passivo. Nesse contexto, é assegurado o direito do Estado de cobrar nos limites estabelecidos na legislação, e o direito do particular de não pagar além desses limites.

2.1 Elisão Tributária

Diante disso, é lícito ao contribuinte escolher determinados comportamentos, dentre as ações permitidas por lei, para a redução da carga tributária. Tal atitude é chamada de elisão tributária e se caracteriza *“pelo comportamento lícito do agente que planeja e estrutura sua atividade de modo a diminuir a carga econômica das obrigações financeiras a que está sujeito, utilizando-se, para tanto, das hipóteses de atuação legalmente previstas.”*⁹

⁹ EISELE, Andreas. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2002, p. 22.

2.2 Evasão Tributária

Por outro lado, há também a evasão tributária, na qual para reduzir a carga tributária, o contribuinte se utiliza de comportamento ilícito, ou seja, age às margens das possibilidades legais existentes. Dessa forma, *“valendo-se de interpretação equivocada da lei, ou aplicando-a de forma ou em tempo indevido, ou, ainda simplesmente agindo de forma contrária às regras nela descritas, o contribuinte, evita, reduz ou retarda o recolhimento do tributo.”*¹⁰

Assim, na elisão são utilizados meios lícitos que visam a evitar a ocorrência do fato jurídico tributário e na evasão oculta-se ou mascara-se a ocorrência daquele fato.

Um outro critério de diferenciação adotado é o temporal, onde a elisão obsta o surgimento de uma relação jurídica tributária decorrente do fato jurídico tributário, e a evasão consiste na inadimplência do objeto de uma obrigação regularmente constituída.

Capítulo 3 – Princípios Informativos das Infrações Tributárias

Princípios, filosoficamente conceituando, são generalizações extraídas da experiência, por meio dos métodos empíricos, ou da razão, por meio dos métodos racionais.

Para o direito, os princípios são a estrutura nuclear do sistema que integram o ordenamento jurídico sem ter um valor normativo. Tratam-se de proposições gerais que expressam as razões determinantes dos enunciados normativos.

¹⁰ EISELE, Andreas. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2002, p. 22.

Enfim, os princípios integram o conhecimento jurídico como proposições supranormativas. No plano hierárquico, são superiores às normas jurídicas, pois determinam-lhes o alcance e o sentido. Em decorrência, as normas que contrariam os princípios incorrem em inconstitucionalidade, se a sede principiológica for a constituição, ou em ilegalidade, se a sede for infraconstitucional¹¹.

3.1 Princípio da Legalidade

Tal princípio está assegurado dentre os direitos e garantias fundamentais da Constituição de 1988, em seu artigo 5º, inciso II. Acompanha tal orientação o artigo 150, inciso I, da Carta Magna, onde se proíbe a instituição de tributo sem prévia autorização legislativa, vigorando o enunciado do *nullum tributum sine praevia lege*.

Nesse mesmo sentido acontece com as infrações tributárias e a cominação das respectivas penas pecuniárias, valendo para essa interpretação extensiva o enunciado do *nullum tributum et nulla poena sine praevia lege*.

Por fim, para completar, há a necessidade de lei estrita, impedindo a aplicação da analogia *in malam partem* para definir as infrações ou cominar-lhes penalidades, valendo apenas a analogia *in bonam partem*. Assim, o enunciado que sintetiza o princípio da legalidade é o do *nullum tributum et nulla pena sine praevia et stricta lege*.

3.2 Princípio da Ampla Defesa

É assegurado, conforme disposição do artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal de 1988, aos litigantes, em processo judicial

¹¹ DENARI, Zelmo; COSTA Jr., Paulo José da. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 46.

ou administrativo, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a esta inerentes.

Cumpre-nos observar que este princípio somente se aplica às penalidades pecuniárias resultantes de procedimentos impositivos, ou seja, da lavratura do auto de infração, pois somente nesta hipótese a sanção tributária deve ser constituída, isto é, tipificada e quantificada em caráter definitivo. Esse período de tempo que se estende da lavratura do auto de infração até a decisão final administrativa não está sujeito aos rigores da decadência tributária (admissível antes desta lavratura) e, tampouco da prescrição, que começa a fluir a partir daquela decisão¹².

3.3 Princípio da Retroatividade Benigna

No tocante ao Direito Tributário Penal, a lei tributária que prevê sanções fiscais mais graves não se aplica a infrações ocorridas antes de sua vigência, vale dizer, são irretroativas. No entanto, tratando-se de lei mais favorável ao agente no tocante à definição tributária, bem como à cominação da respectiva penalidade pecuniária, nos expressos termos do artigo 106, inciso II, do Código Tributário Nacional, a retroatividade é a regra.

Assim, a lei nova tributária que extinguir ou reduzir penalidade pecuniárias aplicadas ao contribuinte, retroagirão desde que pender o processo de julgamento, seja na esfera administrativa ou judicial.

No Direito Penal Tributário, conforme disposição do parágrafo único do artigo 2º do Código Penal, a lei posterior favorável ao réu retroagirá atingindo inclusive a sentença condenatória transitada

¹² DENARI, Zelmo; COSTA Jr., Paulo José da. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 51.

em julgado. Enquadrariam nesse casos a *abolitio criminis* e a *novatio legis in mellius*.

Na primeira, a lei nova deixa de considerar crime fato anteriormente tipificado como ilícito penal, na lição de BITENCOURT¹³, “a *abolitio criminis* configura uma situação de lei penal posterior mais benigna, que deve atingir, inclusive, fatos definitivamente julgados, mesmo em fase de execução. A *abolitio criminis* faz desaparecer todos os efeitos penais, permanecendo os civis.”

Já na segunda, ocorre que a lei nova, mesmo sem descriminalizar, dá tratamento mais favorável ao sujeito, sendo tal situação aplicável inclusive na fase executória, ou seja, prevalece a *lex mitior* nos termos do parágrafo único do artigo 2º do Código Penal Pátrio.

Assim, o comando da lei penal tem espectro muito mais amplo que a norma tributária, por admitir a eficácia retroativa benigna, tanto nos casos pendentes de julgamento como nos definitivamente julgados¹⁴, esse é o entendimento que deve prevalecer para os Crimes Contra a Ordem Tributária.

3.4 Princípio da Interpretação Mais Favorável

É o princípio retirado do artigo 112 do Código Tributário Nacional, que é direcionado ao acusado e não ao contribuinte. Enquanto seus incisos fazem referência a categorias jurídicas como capitulação legal do fato, autoria, imputabilidade ou punibilidade (todas oriundas do Direito Penal), de modo a deixar estreme de dúvidas que o dispositivo disciplina a interpretação mais favorável em matéria penal e não tributária.

¹³ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Manual de Direito Penal – Parte Geral**. 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002, vol. 1, p. 107.

Assim sendo, “em todas as hipóteses ali elencadas, a lei que regula os crimes contra a ordem jurídica tributária ou lhes comina penalidades, deve ser interpretada da maneira mais favorável ao respectivo acusado”¹⁵, adotando-se a teoria do *in bonam partem*.

Capítulo 4 – Sanções da Ordem Jurídica Tributária

Sanção é a consequência inevitável da violação, ou mesmo do cumprimento, de um preceito legal. Enfim, é a reação do ordenamento jurídico quando um de seus preceitos é respeitado, ou desrespeitado.

A Sanção é uma das forma que permite a distinção das normas jurídicas das demais normas morais e sociais. Pode-se dizer que as normas jurídicas são aquelas cuja expressão está garantida por uma sanção externa e institucionalizada por ser introduzida pelas mesmas fontes de produção das normas primárias¹⁶.

Assim para cada norma violada haverá: a certeza da resposta, pois a cada norma corresponderá uma resposta; a proporcionalidade, pois sempre haverá uma medida na sanção; e, a imparcialidade, tendo em vista que a execução da sanção se dará por agentes administrativos¹⁷.

¹⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário – Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Atlas, 1995, p. 59.

¹⁵ DENARI, Zelmo; COSTA Jr., Paulo José da. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 53.

¹⁶ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 9ª ed., Brasília: UnB, 1997, p. 69.

¹⁷ PACHECO, Angela Maria da Motta. **Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 61.

4.1 Sanções Cíveis

São aquelas que reagem visando à restauração do equilíbrio patrimonial rompido pela ocorrência de um fato ilícito. Elas, geralmente, vêm como consequência do inadimplemento de uma obrigação e procuram reparar o dano patrimonial dele resultante.

Dentro do Direito Civil e, também, da ordem jurídica tributária, as sanções, dotadas de seu caráter acessório, seguem a sorte da obrigação principal, fato esse que gera algumas implicações. A Primeira refere-se a nulidade da obrigação tributária principal implica a das obrigações acessórias, mas a recíproca não é verdadeira (artigo 153 do Código Civil). A Segunda diz respeito à prescrição, assim, quando prescrita a obrigação tributária principal, os efeitos prescricionais propagam-se para as acessórias.

4.2 Sanções Administrativas

São os mecanismos acionados pela Administração para combater as violações das normas que tutelam os interesses públicos, dentre elas tem-se as sanções urbanas e as ambientais. Aquelas disciplinam a conduta do homem na cidade em que vive, fazem parte do poder de polícia administrativa calcados pelo princípio da primazia do interesse público sobre o privado (p.e., Código de Trânsito Brasileiro). Já estas visam preservar os recursos naturais, compreendendo a proteção das águas fluviais e marítimas, florestas, fauna e atmosfera, enfim, buscam assegurar o equilíbrio do ecossistema (p.e., demolição de obra para preservação de local turístico, artigo 24 da Lei 6.513/77).

4.3 Sanções Tributárias

Infração às disposições fiscais, significa subtrair-se ao pagamento de tributos essenciais à manutenção do Estado, ou seja, é o descumprimento de um dever social consubstanciado nas sanções

fiscais. Estas derivam do próprio poder tributário estatal e não pertencem ao Direito Penal, Administrativo ou Econômico.

Assim, conforme ensina PACHECO¹⁸, “a sanção típica do direito tributário é a sanção pecuniária – multa. E esta teria, não apenas o caráter ressarcitório, mas o caráter retributivo, repressivo”. A multa, no direito tributário, a seu ver, vai além do ressarcimento, quer intimidar e com isto impedir a evasão fiscal.

Note-se, ainda, que o não cumprimento do pressuposto da hipótese tributária da norma é que desencadeia a resposta sancionatória do Estado, tanto do ponto de vista tributário (sanção tributária), quanto do ponto de vista penal (sanção penal).

O nosso legislador, no tocante, às alíquotas e bases de cálculo, revela-se preocupado quando da realização do Código Tributário Nacional, pois para cada imposto discriminado na Constituição foi atribuído um parâmetro *sui generis*, e proporcional, ao contrário das penalidades pecuniárias, que não seguem quaisquer critérios normativos previstos em lei complementar, circunstância que entrega os contribuintes à mercê da voracidade fiscal no plano federal, estadual e municipal¹⁹.

4.4 Sanções Penais

Quando as normas jurídicas tributárias são sancionadas com penas privativas ou restritivas de liberdade, elas se emancipam e passa a integrar o ramo do Direito Penal. Assim, as infrações tributárias podem ser penalmente tipificadas para formar o objeto do Direito Penal Tributário.

¹⁸ PACHECO, Angela Maria da Motta. **Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 89.

¹⁹ DENARI, Zelmo; COSTA Jr., Paulo José da. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 81.

Essa atitude do legislador, tipificando condutas de evasão fiscal, visa preservar a integridade do crédito tributário, ou seja tutelar o Erário Público e, por isso, o mal que o delito significa para a comunidade social deve ser proporcional ao mal que a pena representa para o autor do delito.

Nesse sentido, os delitos fiscais previstos na Lei 8.137/90, ostentam baixo índice de reprovabilidade social, haja vista serem condutas ativadas por agentes responsáveis pelo recolhimento dos tributos, vale dizer, enchem as burras da nação²⁰. E, talvez, por esse baixo índice de reprovabilidade que a própria lei, em seu artigo 14, prevê a extinção da punibilidade se o sujeito ativo promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Assim, o contribuinte só sofrerá os efeitos da sanção penal restritiva da liberdade quando, obstinadamente e sem qualquer fundamento, recusar o pagamento do tributo e da penalidade pecuniária aplicada em decorrência da infração tributário, tipificada como delito fiscal.

Traçando um paralelo dessa teoria com o que acontece na prática, nota-se diversas questões controvertidas, dentre elas tem-se o parcelamento da penalidade pecuniária decorrente da infração penal, antes do recebimento da denúncia e a individualização da denúncia quando o crime contra a ordem tributária é praticado por Pessoa Jurídica. Questões essas que serão estudadas na segunda parte deste estudo monográfico.

²⁰ DENARI, Zelmo; COSTA Jr., Paulo José da. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 85.

2ª PARTE – DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Como já foi dito nas considerações preliminares da Primeira Parte²¹ deste trabalho, a partir do momento que o legislador tipifica infrações tributárias, impondo para os infratores penas privativas de liberdade, essas infrações tornam-se delitos penais fiscais, criando um novo capítulo do Direito Penal, que é o Direito Penal Tributário.

Assim ensina EISELE²², *“a partir do momento em que o ilícito tributário é elevado à categoria de crime, se está diante de nova realidade jurídica (penal, e não tributária), motivo pela qual o fato deve ser tratado conforme as normas (regras e princípios) deste sistema jurídico (Direito Penal)”*.

Um primeira análise que surge, é a que trata do conflito de normas, pois enquanto, vigorava a Lei de Sonegação Fiscal (Lei 4.729/65), tinha-se a previsão de crimes de sonegação fiscal nesta e nas demais leis ou regulamentos, de natureza tributária ou previdenciária, que dispunham sobre o Imposto de Renda, o Imposto sobre Produtos Industrializados e sobre a Previdência Social.

Após o advento da Lei 8.137/90, que regulou integralmente a matéria dos crimes contra a ordem 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 permite a conclusão de que a lei anterior (Lei 4.729/65) encontra-se revogada.

²¹ Ver página 03.

²² EISELE, Andreas. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2002, p. 43.

A afirmação de mera derrogação (revogação parcial) e não de abrogação (revogação integral), é feita apenas porque ficou mantido o art. 5º, que substituiu os parágrafos do artigo 334 do Código Penal, que tipifica o crime de contrabando e descaminho, inatingido pela norma revogadora.

Contudo, de acordo com a Lei de Introdução ao Código Civil, em seu artigo 2ª, que dispõe que a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue, e que a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

In casu, foi justamente o que ocorreu: a lei posterior (Lei 8.137/90), classificada como especial, regulou inteiramente a matéria antes tratada pela Lei 4.729/65, também definida como *lex specialis*²³.

As demais questões polêmicas, no tocante a aplicação da ciência do Direito Penal e Processual Penal aos crimes contra a ordem tributária, serão tratadas no decorrer do estudo, haja vista estarem dentro destes ramos do direito.

Capítulo 1 – Parte Geral do Direito Penal Aplicada aos Crimes Contra a Ordem Tributária

Para delimitar o campo da ilicitude que afeta os interesse jurídicos mais relevantes de um ordenamento jurídico, os instrumentos do Direito Penal possuem, como uma de suas finalidades, garantir um maior grau de efetividade da norma, aumentando sua eficácia. Ora, a diferença entre ilícito tributário e ilícito penal, está apenas na diversidade da graduação da imperatividade da norma correspondente

²³ FRANCO, Alberto Silva, *et alli*. **Direito Penal - Legislação Complementar Interpretada**. São Paulo: RT, 2001, p. 602.

que representa a resposta proporcional às conseqüências do seu descumprimento.

Nesse jaez, nas relações jurídicas “*cujo conteúdo material é regulamentado pelo Direito Tributário, o Direito Penal incide como instrumento de ressalva da gravidade de algumas condutas que configurem ilícito tributário, cominando sanções mais severas em decorrência de eventual prática daquele comportamento,*”²⁴ assegurando, de forma mais eficiente o interesse tutelado, qual seja o Erário Público por meio da sanção penal.

Nesse capítulo serão abordadas as polêmicas geradas pelos delitos tributários dentro do Direito Penal, em sua parte geral, tais como: a característica de norma penal em branco; a necessidade do prévio exaurimento da esfera administrativa antes da ação penal; a classificação como crime material ou formal (mera conduta); a discussão do crime tributário societário; e, por fim, o parcelamento da dívida como causa de extinção da punibilidade.

1.1 Lei Penal em Branco

Para a elaboração completa da descrição da conduta típica dos crimes contra a ordem tributária, é necessária uma complementação, por parte do Direito Tributário, devido ao fato de conterem elementos cujo conteúdo semântico pertence aquela disciplina. Desse modo, é necessária uma síntese coordenada de ambos os dispositivos legais, diga-se, tanto de Direito Penal, quanto de Direito Tributário.

Alguns crimes fiscais são descritos mediante leis penais em branco, porque os tipos que os descrevem contêm elementos cujo conteúdo é estabelecido pelo Direito Tributário, como p.e., nas

²⁴ EISELE, Andreas. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2002, p. 31.

elementares do tipo relativas ao tributo, prazo legal, sujeito passivo, entre outras.

Ressalte-se que a lei penal em branco, é uma atividade de integração legislativa, podendo, a norma penal tributária, somente, ser complementada por leis, afastando a hipótese de interpretação doutrinária, respeitando, assim, o princípio da reserva legal que veda a utilização de mecanismos interpretativos, quando sua finalidade for de criar ou complementar tipos penais que descrevam condutas.

Por isso, nos crimes do artigo 1º, *caput*, da Lei 8.137/90, dispõe que o crime consiste na supressão ou redução de tributo ou contribuição social, delimita seu âmbito de incidência, não podendo ser estendido aos empréstimos compulsórios. Essa situação trata da analogia, instituto vedado no Direito Penal.

Por outro lado, permite-se a interpretação analógica, na qual o tipo necessita dessa interpretação para a fixação de seu conteúdo, que primeiro vem de forma casuística, seguida de uma cláusula genérica. É a situação do artigo 1ª, III, da referida lei, “(...) *qualquer outro documento relativo a operação tributável*”, que vem depois da previsão exemplificativa dos documentos “*nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda.*”

Por todos esse motivos, é preciso considerar que a lei penal não vai incidir diretamente sobre comportamentos ou sobre fatos, mas vai incidir sobre comportamentos e fatos regulados antes pela lei tributária, razão pela qual a lei tributária é uma lei de subposição diante da lei penal.

Conforme assevera VIEIRA²⁵, “*nos tipos penais encontramos a descrição de condutas qualificadas como delitos por serem anti-sociais e indesejáveis. Já nos tipos penais tributários,*

²⁵ VIEIRA, José Roberto. Apropriação Indébita Tributária no IPI: Impossibilidade Jurídica. Curitiba. (no prelo), p. 2 e 3. *In apud*, RIOS, Rodrigo Sanches. **O Crime Fiscal**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998, p. 22.

deparamos, além dessas condutas, também os conceitos normativos, que se contrapõem aos conceitos descritivos.”

Segue esse pensamento DERZI, *“a compreensão do injusto penal depende da compreensão do injusto tributário. A lei penal, que descreve delitos de fundo tributário, como a sonegação fiscal, não pode ser aplicada sem apoio no Direito Tributário porque as espécies penais nela estabelecidas são completadas pelas normas tributárias.”*²⁶

O efeito prático da norma penal em branco e da lei tributária como subposição em relação à lei penal, faz com que haja a necessidade do prévio esgotamento da via administrativa antes do início da ação penal.

1.2 Prévio Esgotamento da Via Administrativa

Nos tipos contra a ordem tributária, cujo tipo inclui o resultado da supressão ou redução do tributo (artigo 1º) e nos incisos do artigo segundo que são classificados como crimes materiais, é temerário propor-se uma ação penal sem que tenha havido o exaurimento da via administrativa, com decisão definitiva da autoridade da Administração Tributária, afirmando a efetiva redução ou supressão do tributo devido ou prejuízo do Erário.

De acordo com MACHADO²⁷, *“admitir-se a ação penal antes do exaurimento da via administrativa impõe maus tratos às garantias constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa, além de constituir odiosa forma oblíqua de compelir o contribuinte ao pagamento do tributo.”* O adequado seria aguardar o deslinde do procedimento judicial administrativo, tratando-se a matéria como causa

²⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. Crimes contra a ordem tributária. Normas Penais em branco e legalidade rígida. São Paulo: **Repertório IOB de Jurisprudência**. 1ª Quinzena de Julho de 1995, nº 13/95, p. 216.

de suspensão da ação penal e, conseqüentemente da prescrição, nos termos do artigo 116, inciso I, do Código Penal.

Com a Lei 9.430/96, a questão parecia estar se pacificando, haja vista a previsão em seu artigo 83, do exaurimento da via administrativa como questão de procedibilidade da ação penal. Até que o Ministério Público Federal, por meio de uma ação direta de inconstitucionalidade, provocou o STF a se manifestar a respeito do assunto por ofensa ao artigo 129, I, CF/88.

Assim decidiram nossa Suprema Corte e nossa Corte Superior, respectivamente:

“Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Lei nº 9430 de 27.12.1996, art. 83. 3. Arguição de inconstitucionalidade da norma impugnada por ofensa ao art. 129, I, da Constituição, ao condicionar a notitia criminis contra a ordem tributária à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário, do que resultaria limitar o exercício da função institucional do Ministério Público para promover a ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 4. Lei 8137/90, arts. 1º e 2º. 5. Dispondo o artigo 83, da Lei nº 9430/1996, sobre a representação fiscal, há de ser compreendido nos limites da competência do Poder Executivo, o que significa dizer, no caso, rege atos da administração fazendária, prevendo o momento em que as autoridades competentes dessa área da Administração Federal deverão encaminhar ao Ministério Público Federal os expedientes contendo notitia criminis, acerca de delitos contra a ordem tributária, previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8137/1990. 6. Não cabe entender que a norma do art. 83 da Lei nº 9430/1996, coarcte a ação do Ministério Público Federal, tal como prevista no art. 129, I, da Constituição, no que concerne à propositura da ação penal, pois, tomando o MPF, pelos mais diversificados meios de sua ação, conhecimento de atos criminosos contra a ordem tributária, não fica impedido de agir, desde logo, utilizando-se, para isso, dos meios de provas a que tiver acesso. 7. O art. 83 da Lei nº 9430/1996, não

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. “Prévio esgotamento da via administrativa e ação penal nos crimes contra a ordem tributária”, in **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, nº 15, São Paulo: RT, jul-set, 1996, p. 239.

*define condição de procedibilidade para a instauração da ação penal pública, pelo Ministério Público.*²⁸

*“Em sede de crimes contra a ordem tributária, a representação fiscal a que se refere o art. 83 da Lei nº 9430/1996 não é condição de procedibilidade para a promoção da ação penal, podendo o Ministério Público, no exercício de sua competência legal, valer-se de quaisquer outros elementos informativos da ocorrência do delito para oferecer a denúncia.”*²⁹

Após sucessivos julgados nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal garantiu a independência entre as esferas penais a administrativa, excluindo a representação fiscal como condição de procedibilidade ao exercício da ação penal e editou a Súmula 609 que diz: *“É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal.”*

A partir desse entendimento de nossa Corte Suprema, somando-se a isso, o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, que em sua maioria comungou daquele entendimento, a nossa jurisprudência pacificou em não se falar em óbice para a atuação do *Parquet*, não existindo condição de procedibilidade, aduzindo que o artigo 83, da Lei 9.430/96, é dirigido à própria administração, tendo por objetivo, simplesmente, o de disciplinar o momento em que o Fisco fará a representação fiscal para fins penais. Isso não significa, o estabelecimento de uma condição de procedibilidade para o Ministério Público, haja vista que a ação penal por crime fiscal é pública incondicionada.

Por outro lado, contrariando a maioria da jurisprudência, há quem entenda ser necessário o prévio esgotamento da via administrativa. IVES GANDRA³⁰ faz uma analogia de *“alguém fosse condenado por homicídio, estando a vítima assassinada assistindo ao*

²⁸ STF, ADINC 1571/DF – Plenário, Rel. Min. Néri da Silveira, DJU 25.09.1998, p. 11.

²⁹ STJ, HC 6409/MA – 6ª Turma, Rel. Min. Vicente Leal, DJU 09.11.1998, p. 171.

³⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva, Coordenador, *et alli*. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2ª ed., São Paulo: RT, 1996, p. 31. (posição do próprio Ives Gandra da Silva Martins)

juízo”, em razão disso, defende o prévio exaurimento da via administrativa.

Em não esperando a definição, se houve a infração tributária ou não, é temerário seguir com a ação penal, podendo ocorrer a hipótese de o contribuinte ser condenado na esfera penal e, posteriormente, absolvido na esfera administrativa em decisão desconstituindo a infração tributária.

CUSTÓDIO e MENDES³¹ asseveram que *“aceitar o raciocínio até então dominante que as instâncias administrativa e penal são autônomas, estanques e por consequência não se comunicam, é atentar contra a ordem das coisas. É permitir que o Estado fale duas coisas distintas por dois de seus órgãos: E o Estado fisco dizendo que o contribuinte nada deve e o Estado juiz querendo punir esse mesmo contribuinte porque deixou de pagar um tributo que ele não devia, o que naturalmente, é um absurdo lógico-jurídico que pode levar a decisões absolutamente contraditórias.”*

Nesse caso, a norma penal tributária não foi complementada pela norma tributária, razão pela qual, torna-se atípica a conduta do agente, conforme descrito na seção anterior³².

No mesmo sentido está o posicionamento de BASTOS³³, *“não pode um sujeito passivo da relação tributária ser condenado por crime fiscal relacionado a processo que a própria Administração ou o Poder Judiciário venham a declarar inexistir qualquer responsabilidade de natureza tributária.”*

³¹ CUSTÓDIO, Rosier Batista e MENDES, Carlos Alberto Mendes Pires. “Extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo”, in **Boletim Informativo do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais**, nº 38, São Paulo: IBCCrim, 2000, p. 125.

³² 2ª Parte, Capítulo 1, 1.1, p. 19.

³³ MARTINS, Ives Gandra da Silva, Coordenador, *et alli*. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2ª ed., São Paulo: RT, 1996, p. 31. (posição de Celso Ribeiro Bastos)

Assevera MACHADO³⁴, que a jurisprudência tem se equivocado no tratamento desta controvérsia, o jurista propõe “a solução de se considerar que a propositura da ação penal deve ficar condicionada ao julgamento definitivo da ação fiscal, na esfera administrativa. Somente depois que a Administração tiver certeza da ocorrência da sonegação do tributo, vale dizer, tiver certeza de que a ação do contribuinte teve por escopo evitar o pagamento do tributo devido, é que se justifica a propositura da ação penal.” Fundamenta sua posição nas garantias constitucionais do Devido Processo Legal (ninguém será privado de sua liberdade ou de seus bens, sem o devido processo legal), e do Contraditório e da Ampla Defesa (não há igualdade entre as partes quando o Estado/Fisco, dispõe, antes de apurados os fatos na esfera administrativa, a ameaça da sanção penal).

Assim, não pode ser permitido formular representação criminal antes do julgamento do processo administrativo de cobrança fiscal que apura a existência de elementos que complementam o tipo penal tributário, já que este possui característica de norma penal em branco. Entretanto, há que se assegurar a pretensão punitiva do Estado, suspendendo a prescrição do crime até a data do julgamento final da esfera administrativa.

Posto isso, tem-se como correto o posicionamento doutrinário, que ofertou a controvérsia adequado deslinde. Contudo, há que se acrescentar que dentro do nosso Direito Penal há uma solução plausível, qual seja a de tratar o procedimento administrativo como questão fundamental para a existência do crime, onde o juiz espera a decisão na esfera administrativa, para se reconhecer a existência do crime e prosseguir com a ação penal, recebendo a denúncia.

³⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva, Coordenador, *et alli*. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2ª ed., São Paulo: RT, 1996, p. 31. (posição de Hugo de Brito Machado)

Nesse caso, o juiz suspende o curso da ação penal até a decisão da esfera administrativa, aplicando o disposto no artigo 116, I, do Código Penal, que impede o curso do prazo prescricional até que seja decidida a questão do reconhecimento da existência ou não do crime. Contudo, há que se frisar, essa necessidade do prévio exaurimento para, principalmente, os crimes materiais, haja vista os crimes de mera conduta ou formais, não necessitem da prova do prejuízo, sendo sua conduta facilmente identificada como adequada ao tipo formal.

Em se respeitando essas cautelas, não há como se desrespeitar os direitos fundamentais e garantias individuais do cidadão nem se deparar com situações inusitadas como aquela apontada por IVES GANDRA (acima descrito), resguardando, ainda, para o Estado, a pretensão punitiva em caso de decisão administrativa constituinte da infração tributária que complementou a norma penal tributária em branco, tornado a conduta do contribuinte, típica, antijurídica e culpável. Outrossim, garante o princípio da obrigatoriedade da propositura da ação penal para o Ministério Público, haja vista, ser decisão do juiz para aguardar certeza da existência do crime.

1.3 Crime Material ou Crime de Mera Conduta

Alguns dos crimes tipificados nos artigos 1º e 2º de Lei 8.137/90, configuram modalidade delitiva material, pois apenas se consumam com a ocorrência do resultado (evasão tributária), já outros, apenas a conduta do agente, independentemente do resultado, já tipifica do crimes.

É cediço que nos crimes de mera conduta, a lei se limita a descrever a conduta do agente, sem fazer alusão a qualquer resultado. Nesta hipótese, o crime se consuma com o mero comportamento antijurídico, independentemente de qualquer lesão causada aos cofres

públicos. Por outro lado, nos crimes materiais o tipo penal só se aperfeiçoa se ficar demonstrado o ato lesivo causado ao erário público.

Os crimes de mera conduta, apresentam-se tipificados no parágrafo único do artigo 1º, e nos incisos I, III (na forma da exigência) e V do artigo 2ª, da Lei 8.137/90, não configuram crimes materiais, pois se consumam com a simples conduta do agente. Nessas circunstâncias, há a incoerência fática de qualquer evento e a ausência de fracionamento do *iter criminis* nas fases executória e consumativa, motivo pelo qual a execução não pode ser rompida antes da consumação

Para esses delitos, a execução já consiste na consumação, o que ocorre tanto no crime formal quanto no de mera conduta. BITENCOURT não vê diferença entre crime formal e de mera conduta, haja vista que a lei penal se satisfaz com a simples atividade do agente, “*na verdade temos dificuldade de contatar com precisão a diferença entre crime formal e de mera conduta.*”³⁵

Assim, tem que os crimes formais, também descrevem um resultado, contudo, este não precisa verificar-se para a consumação. Basta a ação do agente e a vontade de concretizá-lo, ou seja, a consumação antecede ou alheia-se ao *eventus damni*.

Por outro lado, nos crimes materiais, previstos nos artigos 1º, *caput*, onde o núcleo é o “*suprimir ou reduzir*”, e no artigo 2º, II – “*deixar de recolher*”, III – “*pagar ou receber*” e IV – “*aplicar*”, todos da Lei 8.137/90, há a necessidade do dano ao Erário Público e o crime se consuma na hipótese fática indicada no verbo contido na descrição típica (evasão tributária), ou seja, na data em que deve ser pago o valor correspondente ao tributo ou à contribuição social.

³⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Manual de Direito Penal – Parte Geral**. 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002, vol. 1, p. 147.

O professor gaúcho BITENCOURT³⁶ ensina que: “o *crime material ou de resultado* descreve a conduta cujo resultado integra o próprio tipo penal, isto é, para a sua consumação é indispensável a produção de um dano efetivo. O fato se compõe da conduta humana e da modificação do mundo exterior por ela operada. A não-ocorrência do resultado caracteriza a tentativa.”

Após esse esclarecimento, há que se fazer um comentário referente à seção anterior³⁷, nos crimes entendidos como de materiais, efetivamente, há que se aguardar o exaurimento da esfera administrativa declarando a exigibilidade do crédito tributário, tratando-se a questão como questão necessária para a existência do crime, fundado no artigo 116, inciso I, do Código Penal que suspende o prazo prescricional.

Por outro lado, nos crimes formais ou de mera conduta, tem-se que o juiz não tem porque esperar o resultado da esfera administrativa, haja vista que apenas a conduta do agente já satisfaz o tipo penal tributário.

Contudo, há que se frisar que a suspensão do processo e do prazo prescricional não se dá *ad aeternum*, o que acarretaria um evidente prejuízo ao réu. Tal suspensão da pretensão punitiva do Estado, se dá, apenas, pelo lapso temporal da pena máxima abstrata para o delito. No caso do artigo 1º, cuja pena máxima abstrata é de 05 (cinco) anos, a prescrição ocorreria em 12 (doze) anos e no caso dos crimes materiais do artigo 2º, cuja pena máxima abstrata não excede a 02 (dois) anos, a prescrição ocorreria em 04 (quatro) anos.

³⁶ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Manual de Direito Penal – Parte Geral**. 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002, vol. 1, p. 146.

³⁷ 2ª Parte, Capítulo 1, 1.2, p. 21.

1.4 Crimes Tributários Praticados por Pessoas Jurídicas

Primeiramente, há que se falar no sujeito ativo do crime fiscal, que para os crimes do artigo 1º e 2º da Lei 8.137/90, objetos deste estudo, é o particular. Vale dizer, sujeito ativo é a pessoa física, representada, via de regra, pelo contribuinte.

No caso de haver multiplicidade de sujeitos ativos do ato que pode acarretar evasão tributária, o que identifica o sujeito ativo da conduta é a presença no elemento consistente no domínio do fato, ou seja, *“o conhecimento das circunstâncias materiais nas quais a conduta é realizada, e a consciência dessa realização, assim como, no caso dos crimes materiais, a previsão de que tal comportamento deve advir o resultado.”*³⁸

Assim, o que determina a condição de sujeito ativo do delito não é, necessariamente, a conduta física, mas sim o domínio do fato, haja vista que o agente pode atuar pessoalmente ou determinar que terceiro pratique a ação típica³⁹.

Quando o crime é praticado pela pessoa física, nada a se discutir, ele, o contribuinte evasivo, é o responsável penalmente pela conduta típica. Contudo, em se tratando de crimes fiscais societários, tem-se que a responsabilidade penal da pessoa jurídica é da pessoa física que a administra.

Em princípio, o titular da empresa – sociedade individual; o gerente – sociedade por cotas de responsabilidade limitada; os diretores que determinaram a operação e os membros do Conselho de Administração – sociedade anônima, possuem o domínio do fato de

³⁸ EISELE, Andreas. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2002, p. 49.

³⁹ A doutrina assinala três formas de autoria: a) autor executor é aquele que realiza materialmente a conduta, total ou parcialmente; b) autor intelectual é aquele que determina a realização do fato, sem dele participar materialmente; c) autor mediato é aquele que usa um inimputável para a prática delitiva, ou algumas pessoas que agem sem conhecimento da ação delituosa e sem vontade de praticá-la.

todas as atividades realizadas por estas, eis que agem por meio das pessoas jurídicas supra exemplificadas.

Porém, o simples fato de alguém figurar no contrato social na qualidade de sócio, sem poder de administração, não gera a presunção de autoria dos fatos praticados pela pessoa jurídica, já que, a pessoa jurídica não se confunde com as pessoas naturais que a compõe.

Assim, se a pessoa jurídica é devedora fiscal por fatos pertinentes ao campo tributário, há que se atribuir a responsabilidade penal à pessoa natural que a administra, carecendo de justa causa a ação penal, por presunção de autoria, ao sócio sem que lhe seja atribuída a função diretora da empresa.

Efetivamente, o administrador da empresa é o responsável pelos atos delituosos da pessoa jurídica. Contudo, pode ocorrer a possibilidade do concurso de agentes mediante o vínculo subjetivo, principalmente nas empresas, para a consumação da conduta típica, antijurídica e culpável, *in casu*, da norma penal tributária.

Por isso, muitas vezes, as condutas implementadoras de crimes contra a ordem tributária são compostas por vários atos (condutas complexas), praticadas por diversas pessoas, que dividem a fase executória entre diferentes agentes, p.e., pode ser um funcionário ou um terceiro que preste serviços à empresa.

O que se nota, na prática, é uma generalização no momento da propositura da ação penal. O Promotor, ao oferecer a denúncia, generaliza a conduta, colocando, muitas vezes, indivíduos que não participaram do evento criminoso, para se apurar no curso da ação penal a responsabilidade de cada agente ou, ainda, cerceando o direito de defesa dos denunciados por não saberem de quais fatos terão que se defender na instrução criminal.

Assim entendeu o Superior Tribunal de Justiça:

“A mera qualidade de sócio ou diretor de uma empresa, na qual se constatou a prática de sonegação fiscal, não autoriza que contra o mesmo diretor seja formulada uma acusação penal em juízo.”⁴⁰

Conforme dispositivo do artigo 41 do Código de Processo Penal, no caso de co-autoria ou participação, a denúncia deve indicar a conduta de cada co-autor ou partícipe individualmente para que o denunciado possa elaborar sua defesa sobre fato determinado.

A jurisprudência vem aceitando a possibilidade, ante a complexidade de se apurar adequadamente a conduta de cada co-autor ou partícipe nos crimes societários fiscais, da não particularização da conduta específica de cada agente. Superior Tribunal de Justiça, Supremo Tribunal Federal e Tribunal de Justiça do Paraná, respectivamente:

“PENAL E PROCESSUAL PENAL. RECURSO ORDINÁRIO DE HABEAS CORPUS. DELITO TRIBUTÁRIO. (...) A individualização das condutas na denúncia, em crime societário, deliberado em parte às ocultas, é, conforme o caso prescindível. (...) A propósito da falta de individualização da conduta de cada paciente, deve ser lembrado que já se consolidou o entendimento de que, nos crimes societários, não é de rigor essa particularização, que deverá ser esclarecida no curso da ação penal.”⁴¹

“HABEAS CORPUS. CRIME SOCIETÁRIO. DENÚNCIA INÉPTA. DESCRIÇÃO PORMENORIZADA DE CONDUAS. ENTENDIMENTO DO STF. O STF tem jurisprudência a dizer da tolerância que se impõe à denúncia – nos crimes societários – sobre a eventual impossibilidade de não se encontrar o parquet habilitado, desde o início, para individualizar culpas. Em feitos desta natureza a impunibilidade estaria assegurada se reclamasse do Ministério Público, no momento da denúncia, a individualização de condutas, dada a maneira de se tomarem as decisões de que resulta a ação delituosa.”⁴²

“HABEAS CORPUS. (...) NOS CRIMES SOCIETÁRIOS, A RESPONSABILIDADE É, EM PRINCÍPIO DOS

⁴⁰ STJ, HC 5.368 – 6ª Turma, Rel. Min. Vicente Leal, DJU 08.04.1997, RSTJ 134/519.

⁴¹ STJ, HC 8.355/SP – 5ª Turma, Rel. Min. Félix Fischer, DJU 10.05.1999, p. 125.

⁴² STF, HC 73.903/CE – Rel. Min. Francisco Rezek, DJU 25.04.1997, p. 115200.

DIRETORES DA EMPRESA, DEFINIDA A PARTICIPAÇÃO DE CADA UM NO CURSO DA AÇÃO PENAL. INÉPCIA DA DENÚNCIA. INOCORRÊNCIA. CRIME DE AUTORIA COLETIVA. DESNECESSIDADE DE INDIVIDUALIZAÇÃO DE CONDUTAS DOS AGENTES. Nos delitos de sonegação fiscal, a responsabilidade objetiva é de todos os sócios da empresa, não se exigindo individualização de suas condutas, pois trata-se de crimes de autoria coletiva, onde a individualização específica da conduta só se faz necessária quando a natureza dos fatos denunciados permite a descrição pormenorizada de cada partícipe no evento delitivo. Denúncia que descreve, de modo claro e objetivo, fatos que se enquadram na sonegação fiscal, compreendidos todos os seus elementos, e para os quais concorreram os pacientes não pode ser tida como inepta.⁴³

Ante o posicionamento jurisprudencial dominante e pacífico, vê-se que se aceita a denúncia não individualizada para a apuração de responsabilidade penal, a medida da culpabilidade de cada um, no curso da instrução processual, embora não seja esse o melhor entendimento.

Não obstante, conforme demonstrado, reiteradas decisões que vinham aceitando a imputação genérica em crimes de autoria coletiva, começa a ganhar corpo, no Superior Tribunal de Justiça, o entendimento que anteriormente vigorava de que não basta a descrição genérica do comportamento dos partícipes. Necessária se faz a individualização das condutas, sem o que não é possível estabelecer o contraditório e a ampla defesa.

Ora, há que se ressaltar, a necessidade do sujeito denunciado *“poder identificar os contornos da acusação de modo a permitir sua defesa em face de fato determinado, não se pode considerar como genérica a imputação, apenas o sendo na inexistência de tal possibilidade.”*⁴⁴

⁴³ TJPR, HC 72486-9 – Ac. nº 11071, 1ª Câmara Criminal, Rel. Des. Osires Fontoura, DJ 07.12.1998, p. 75.

⁴⁴ EISELE, Andreas. “A Denúncia Genérica e os Crimes Contra a Ordem Tributária”, *in* **Boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais**, nº 78, São Paulo: IBCCrim, 1999, p. 7.

É o que se vê neste recente julgado⁴⁵ unânime da Sexta Turma do Tribunal de Justiça, Relator o Ministro Vicente Leal, tendo participado do julgamento os Ministros Fernando Gonçalves, Hamilton Carvalhido e Fontes de Alencar.

“Como salientado no relatório, o pleito formulado no presente habeas corpus objetiva o trancamento da ação penal sob a invocação de inépcia da denúncia, aduzindo que a peça acusatória não individualizou a conduta de cada partícipe.

Com efeito, merece acolhimento a alegação de inépcia da denúncia por falta de individualização da conduta.

Examinado-se demoradamente o teor da denúncia, que se encontra por cópia às fls. 88/90, constata-se, em síntese, o seguinte quadro fático: o Banco Central do Brasil efetuou uma fiscalização na empresa J. S. Marella Automóveis Ltda, tendo constatado que no período compreendido entre os meses de fevereiro a julho do ano de 1996, os denunciados, agindo como sócios-proprietários e administradores da referida empresa teriam realizado operação irregular de instituição financeira, consistente na prática irregular de operações de captação de poupança popular, sem autorização da autarquia federal.

Pelo texto da peça de acusação é de se reconhecer que esta ação, como proposta, não pode prosperar.

Tem-se afirmado, na linha da melhor doutrina e em consonância com os cânones que regem a espécie, que a denúncia deve conter a exposição do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias, com adequada indicação da conduta ilícita imputada ao réu, de modo a propiciar-lhe o pleno exercício do direito de defesa, uma das mais importantes franquias constitucionais.

Em razão dessa assertiva, é patente que a denúncia sob apreciação contém a mácula da inépcia, pois formula acusação genérica de prática de crime, sem apontar de modo circunstanciado a participação da paciente no fato delituoso.

Tais defeitos podem ser claramente detectados na denúncia impugnada nesta impetração. O seu texto não aponta como ocorreu a participação da paciente no fato ali narrado.

⁴⁵ STJ, Rec. Ord. em HC 12.173-SP, Rel. Min. Vicente Leal, DJU 08.04.2002, p. 287.

Na verdade, em momento algum se aponta qualquer atuação da paciente na realização do alegado crime contra o Sistema Financeiro Nacional.

Ora, a mera qualidade de sócios ou diretores da empresa onde se constatou a prática de crime societário não autoriza que contra eles seja formulada uma acusação penal em Juízo.

Isto Posto, dou provimento ao recurso para trancar a ação penal instaurada contra a paciente E.M.G.S., por inépcia da denúncia.”

Posto isso, o escoreito posicionamento doutrinário e jurisprudencial que ofertaram a controvérsia, adequado deslinde, razão pela qual, há que se concluir, como inepta a denúncia que não individualizar as condutas de cada agente em crimes de autoria coletiva, assegurando as garantias e direitos fundamentais constitucionais, quais sejam, o contraditório e a ampla defesa.

1.5 Extinção da Punibilidade pelo Parcelamento da Dívida Tributária

A Lei 8.137/90 que define os crimes contra a ordem tributária, em seu artigo 14, a extinção da punibilidade para o contribuinte que pagar o valor devido antes do recebimento da denúncia.

Pela Lei 8.383/91, em seu artigo 98, o dispositivo supra mencionado foi expressamente revogado, até entrada em vigor da Lei 9.249/95, que restabeleceu a regra excepcional, mediante determinação de seu artigo 34 - *“Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento de denúncia.”*

Posteriormente, a Lei nº 9.964/2000 ampliou o âmbito da incidência do instituto em seu artigo 15, dispondo pela suspensão da pretensão punitiva do Estado, inclusive da prescrição, referente aos

crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionado com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no REFIS, desde que a inclusão no referido programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal⁴⁶.

Assim, é cediço que o pagamento do débito antes do recebimento da denúncia extingue a punibilidade. A questão prática controvertida que surge é, se o acordo de pagamento parcelado do débito, também antes do recebimento da denúncia, extinguiria a punibilidade do agente?

Há que se entender que sim, o pagamento ou mesmo o parcelamento do débito deverá levar a extinção da punibilidade do delito contra a ordem tributária, com o arquivamento do inquérito policial ou, ainda, a rejeição de eventual denúncia.

Ressalte-se, quanto ao parcelamento, que apesar de existir jurisprudência favorável, a questão ainda não é pacífica. Os argumentos de tal entendimento têm sido, em nossos tribunais, os mais variados.

Efetivamente, uma vez pago pelo contribuinte-devedor o crédito tributário antes do recebimento da denúncia, a finalidade precípua da norma penal alcançou seu objetivo, não existindo mais razão, até por princípio de economia processual, para o prosseguimento da *persecutio criminis*.

Outrossim, não se pode esquecer dos prejuízos decorrentes da ação penal, não só de ordem penal, mas também social e moral para aquele que não é um delinqüente, mas sim simples inadimplente temporário de suas obrigações para com o Erário Público.

⁴⁶ EISELE, Andreas. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2002, p. 111.

Ensina FRANCO⁴⁷ que: “o simples parcelamento do débito tributário (e previdenciário) equivale à promoção de pagamento e extingue a punibilidade, nos termos do art. 34 da Lei 9.249/95. Não importa se o parcelamento foi cumprido integralmente, basta a existência do acordo.”

Continua ainda, o emérito professor, “se o devedor não pagar as parcelas avençadas no acordo, ao Estado só restará o processo de execução fiscal, onde a satisfação do crédito tributário será possível. Não poderá o processo criminal ressurgir, uma vez que a punibilidade já foi extinta.”⁴⁸

A seguir, alguns julgados que comungam desse entendimento.

*“Entendemos que o parcelamento do débito, com a prova do regular pagamento das primeiras parcelas equivale à real promoção do pagamento, porque o próprio artigo (34 da Lei 9.249/95 nota inserida), não distingue se o promover integral, ou parcelado, bastante, pois tenha-se o ato concreto de pagar, e o parcelamento isto traduz, ainda que fracionado.”*⁴⁹

*“Se os pacientes assinaram contrato de parcelamento dos débitos (...) compreende-se que, para efeito penal, promoveram o pagamento, inexistindo justa causa para a ação penal.”*⁵⁰

*“O acordo de parcelamento do débito tributário, efetivado antes do recebimento da denúncia, enseja a extinção da punibilidade prevista na Lei 9.249/95, art. 34, porquanto a expressão ‘promover o pagamento’ deve ser interpretada como qualquer manifestação concreta no sentido de pagar o tributo devido.”*⁵¹

⁴⁷ FRANCO, Alberto Silva, *et alli*. **Direito Penal - Legislação Complementar Interpretada**. São Paulo: RT, 2001, p. 1905.

⁴⁸ FRANCO, Alberto Silva, *et alli*. **Direito Penal - Legislação Complementar Interpretada**. São Paulo: RT, 2001, p. 1905.

⁴⁹ STF – Rel. Min. Carlos Vellozo, DJU 03.11.1994, p. 29.733.

⁵⁰ STJ, HC 2538/RS – 5ª Turma, Rel. Min. Jesus Costa Lima.

⁵¹ STJ, HC 9.909/PE – Rel. Min. Edson Vidigal, j. 09.11.1999, RT, 776/554.

“O acordo de confissão de dívida (...) implica novação, e portanto, extinção da dívida antiga e o surgimento de outra nova. Por extinguir a dívida original, a novação opera efeito jurídico idêntico ao pagamento, o que impõe se reconheça em consequência, o efeito de extinguir a punibilidade, caso celebrado o acordo antes do recebimento da denúncia.”⁵²

“Esta Corte já pacificou o entendimento de que o parcelamento do débito tributário, solicitado anteriormente ao recebimento da denúncia, corresponde, para os efeitos penais, ao efetivo pagamento, extinguindo a punibilidade, nos termos do art. 34 da Lei 9.249/95. Recurso Provido. Extinção da punibilidade decretada.”⁵³

Assim, o pagamento do tributo (ou contribuição social), ressaltando-se alguns poucos momentos de eclipse (1991 a 1995) sempre foi causa de extinção da punibilidade no nosso ordenamento jurídico.

Isso significa, que o legislador brasileiro concede primazia, nos crimes tributários, mais à função arrecadatória do Estado do que a repressiva, posição esta, defendida ao longo deste estudo.

Nesse vértice, a questão do parcelamento sempre gerou muita divergência, dentro do próprio Superior Tribunal de Justiça. Aliás, o entendimento, hoje pacificado, do STJ contraria o do STF. Contudo, em se tratando de matéria infraconstitucional, tem-se que a última palavra sobre o assunto é a da Corte Superior⁵⁴.

Destaca-se a decisão da Terceira Seção do STJ (composta pela Quinta e Sexta Turmas), relatada pelo Ministro GILSON DIPP⁵⁵, decidiram por maioria de votos (6X2), que nos crimes fiscais, o parcelamento da dívida com o Estado antes do oferecimento da

⁵² TRF 4ª Região – 2ª Turma, Rel. Teori Albino Zavascki, DJU 23.09.1997, p. 72.

⁵³ TRF 4ª Região – Rel. Vilson Darós, DJU 05.04.2000, p. 295 – Bol IBCrim 95/486..

⁵⁴ GOMES, Luiz Flávio. “Crimes Tributários e Previdenciários: para o STJ o parcelamento do débito extingue a punibilidade do sonegador”, in **Boletim Informativo Juruá**, nº 325. Curitiba: Juruá, jul-ago 2002, p. 14.

⁵⁵ STJ, HC 11.598/SC – Terceira Seção do STJ (5ª e 6ª Turmas), Rel. Min. Gilson Dipp, j. 02.05.2002.

denúncia extingue a punibilidade, nos termos do artigo 34, da Lei 9.249/95, ainda que restando eventual discussão extrapenal dos valores.

O escoreito posicionamento que ofertou adequado deslinde à controvérsia, reuniu os seguintes argumentos: a) o pagamento tem o mesmo valor jurídico do parcelamento; b) o parcelamento cria nova obrigação e extingue a anterior; c) há a novação da dívida; d) a transação entre as partes altera a relação jurídica e retira seu conteúdo criminal; e) o Estado dispõe de mecanismos próprios e rigorosos para cobrar essa dívida; f) a negociação envolve sanções para o caso de descumprimento da obrigação; g) o inadimplemento das parcelas deve ser resolvido no juízo apropriado; h) o parcelamento extingue a dívida anterior, surgindo uma nova; i) o Direito Penal não deve se preocupar com atos que não sejam relativamente anti-sociais.

Posto isso, há que se apoiar a escoreita decisão, aplicando o artigo 34 da Lei 9.249/95 (extinção da punibilidade), ao parcelamento da dívida antes do recebimento da denúncia.

No que se refere ao REFIS, há o dispositivo expresso do artigo 15 *caput*, da Lei 9.964/2000 (Lei do REFIS), que suspende o curso da ação penal, antes do recebimento da denúncia, para àquele incluído no programa de refinanciamento fiscal, com a conseqüente extinção da punibilidade em caso de, apenas, pagamento integral do débito (artigo 15, § 3º), seria uma exceção ao parcelamento, haja vista que o pagamento no referido programa permite ao devedor ir ajustando o valor das parcelas do refinanciamento ao ritmo do seu próprio negócio, sem nenhuma limitação temporal.

Contudo, essa suspensão, também não pode ultrapassar o lapso temporal da pena máxima em abstrato culminada para cada crime fiscal, pois se ultrapassado no período em que se encontrar

suspensão o processo, correrá a prescrição da pretensão punitiva do Estado.

Capítulo 2 – Parte Especial do Direito Penal Tributário

Na Lei 8.137/90, o objeto jurídico são os interesses estatais ligados à arrecadação dos tributos devidos à Fazenda Pública, visando a boa execução da política tributária do Estado.

A diversidade do objeto material impõe o cuidado de identificá-lo em cada uma das normas, o que é tarefa simples, sabendo-se que, doutrinariamente, objeto material do crime é aquilo sobre o que incide a conduta do agente.

Tratam-se de crimes comissivos ou omissivos, conforme as hipóteses dispostas nos incisos dos artigos 1º e 2º da referida lei.

2.1 Artigo 1º, inciso I

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

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

Para as condutas tipificadas pelo artigo primeiro, as penas culminadas são de reclusão de 02 (dois) a 05 (cinco) anos, e multa.

Há a necessidade do dolo, só configura o crime se a omissão de informação ou prestação de declaração falsa tiverem por objetivo suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social. O que se

pune é a ação ou omissão de informações ou prestação de informação falsa que tenham o poder de causar prejuízo ao patrimônio do sujeito ativo da obrigação tributária, por vontade livre e condicionada do agente.

A ação ou omissão, há de ser intencional, exigindo-se o **dolo específico**, ou seja, a vontade dirigida ao propósito de reduzir ou suprimir tributo em proveito próprio ou alheio.

A ação física de prestar declaração falsa poderá, eventualmente, comportar a tentativa, p.e., quando as informações falsas forem encaminhadas pelo correio ou por disquete. Tais encomendas podem ser desviadas antes de chegar às autoridades fazendárias. Já a omissiva, não se vislumbra a possibilidade de crime tentado.

Exemplo possível pode ocorrer se um comerciante ou industrial se declara, intencionalmente, microempresário sem o ser, e mediante tal artifício, reduz ou suprime tributos em decorrência de um benefício das microempresas (p.e., uma isenção).

Discute-se a constitucionalidade do dispositivo frente ao direito constitucional de permanecer calado (artigo 5º, LXIII, CF/88), tem-se que o dever de informar precede a configuração do crime contra a ordem tributária. Cometido este, seu autor não tem o dever de prestar informação alguma, útil para a comprovação daquele cometimento, que configuraria auto-incriminação.

2.2 Artigo 1º, inciso II

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

Constitui o crime a ação de inserir elementos inexatos ou omitir operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal com a intenção de suprimir ou reduzir tributo.

É necessária a vontade livre do agente de suprimir ou reduzir tributo, significando que a ação ou omissão há de ser intencional, exigindo-se o **dolo específico**, ou seja, a vontade dirigida ao propósito de reduzir ou suprimir tributo em proveito próprio ou alheio.

Da mesma forma, a conduta comissiva, admite tentativa, haja vista que a consignação de elementos inexatos em documento ou livro exigido pelas leis fiscais, até que seja encerrada a referida escrituração, e ainda, depois de feita, comporta retificação. Já na omissiva, também não é possível a hipótese do crime tentado, pois a retificação de informação inexata, como o objetivo de sonegar, caracteriza arrependimento eficaz, previsto no art. 15 do Código Penal, cuja consequência única é o agente responder pelos atos já praticados. Nesse caso, não ocorreria o dano material (supressão ou redução do tributo ou contribuição social) e sua conduta não teria qualquer relevância no mundo jurídico penal.

Exemplo de tal situação é a emissão de nota fiscal de venda subfaturada, ou seja, emissão de documento com a consignação de valores de operação inferiores aos efetivamente praticados. É o famoso *fifty/fifty*.

2.3 Artigo 1º, inciso III

“III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo a operação tributável;”

A ação física prevista nesta legislação especial, o agente falsifica ou altera o documento (falsidade material), com o objetivo de

reduzir ou suprimir tributo ou contribuição social, diferenciando-se do crime de duplicata simulada (artigo 172, CP), no qual o agente falsifica uma duplicata sem que esta corresponda a qualquer bem vendido.

Nos mesmos moldes dos incisos anteriores, o crime é material e com elemento subjetivo consistindo no **dolo específico** de suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social, de modo que só a falsidade, com intenção diversa, configurará delito previsto no Código Penal.

A tentativa também é possível, haja vista que a falsificação terá que percorrer um *iter criminis* para poder consumir o delito, que, efetivamente, ocorre com a redução ou supressão do tributo.

Um exemplo dessa hipótese pode ocorrer se o comprador de uma mercadoria, que vai ser posteriormente revendida, altera o preço da operação, consignando na nota fiscal que documento a entrada de um valor maior que o real, e dessa forma, gera um crédito inexistente de imposto que, lançado na contabilidade da empresa, permite a redução do montante do débito de tributo correspondente ao valor a ser recolhido.

Portanto, o meio (instrumento) fraudulento utilizado para a prática da conduta pode ser a falsificação material de qualquer documento que represente ou consigne, total ou parcialmente, a ocorrência do fato imponible.

2.4 Artigo 1º, inciso IV

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

No que diz respeito ao sujeito ativo, não são responsáveis apenas os administradores da empresa, podem ser, ainda, agentes

ativos do delito, o particular que frauda os documentos. Nessa hipótese este responderia por concurso de agentes, conforme previsto no artigo 11 da Lei 8.137/90 e não no artigo 29 do Código Penal, haja vista que lei especial derroga geral, aplicando neste caso a legislação dos crimes contra a ordem tributária.

Trata-se de tipo extremamente aberto, com condutas múltiplas. Contudo, não basta a ação física de elaborar, distribuir, fornecer, omitir ou utilizar documento falso ou inexato, há a necessidade da redução ou supressão do tributo ou contribuição social, dotado do elemento subjetivo, que neste caso, é o **dolo eventual**, pela hipótese de dever saber ser falso ou inexato o documento.

Acompanhando os incisos anteriores, como crime material e comissivo, admite a tentativa.

Um exemplo dessa conduta delituosa é a “nota calçada”, onde na emissão de fiscal são extraídas várias vias que devem consignar os mesmos dados. Porém, ao efetuar sua emissão, o sujeito pode preencher as vias a serem entregues ao adquirente com os dados reais da operação, e por valores menores que os reais na via fixa do bloco (que fica à disposição da fiscalização), para, posteriormente, anotar estes valores reduzidos nos livros contábeis, diminuindo a base de cálculo do tributo respectivo.

Dessa forma, o valor contido nas vias que acompanham a mercadoria no transporte geram o crédito regular para o comprador (p.e., ICMS), mas o vendedor não paga integralmente o tributo devido.

2.5 Artigo 1º, Inciso V e parágrafo único

“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.

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.”*

Trata-se de tipo autônomo, ou seja, independe de qualquer outra circunstância para sua caracterização, senão a recusa imotivada em apresentar documentos necessários à fiscalização.

O objeto jurídico são os interesses estatais ligados à arrecadação dos tributos devidos à Fazenda Pública, visando a boa execução da política tributária do Estado, pois nessa figura penal, há, efetivamente, uma venda de mercadoria ou prestação de serviços, mas o vendedor ou contribuinte nega-se ou omite-se em fornecer os documentos que expressem referida obrigação.

Assim, para a caracterização da conduta, exige-se o **dolo específico**, ou seja, a vontade livre e consciente de suprimir ou reduzir tributo.

A tentativa, nesta hipótese não se mostra possível, haja vista se tratar de delito instantâneo que se consuma com o negar, deixar de expedir a nota correspondente à relação jurídica realizada.

A duas hipóteses acima (inciso V e parágrafo único), são hipóteses independentes, ou seja, realizada a compra e venda mercantil, o sujeito passivo da obrigação tributária não precisa ser instado, pela fiscalização, a emitir e fornecer nota fiscal de acordo com o enunciado do parágrafo único, sob o risco de, pelo desatendimento, caracterizar-se o delito tributário do inciso V.

Pode-se ocorrer ainda, um concurso de crimes entre as duas condutas descritas, haja vista serem crimes tipificados por condutas independentes, que lesam bens jurídicos diversos (o patrimônio público e a administração pública, respectivamente).

2.6 Artigo 2º, inciso I

Artigo 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 tributos;”

Para as condutas tipificadas pelo artigo segundo, as penas culminadas são de detenção de 06 (meses) a 02 (dois) anos, e multa.

O crime consiste em o agente prestar declaração falsa, ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos aos agentes de pessoas jurídicas de direito público interno.

Exige-se o **dolo específico** como elemento subjetivo, que dizer, a vontade dirigida de sonegação fiscal, por meio das condutas fraudulentas descritas em tipo aberto e abrangente.

O crime é considerado formal (de mera conduta), com consumação instantânea, pois se consuma com a prática da conduta de fazer declaração falsa ou omissão constatada pelo término do prazo para sua efetivação. Dessa forma, não é possível a ocorrência da figura da tentativa, pois o início dos atos executórios acarreta a consumação.

2.7 Artigo 2º, Inciso II

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

Para a hipótese em estudo, deve haver a apropriação, ou seja, fazer sua a coisa alheia, tomar para si, com intenção de não

restituir ao verdadeiro dono, sendo sujeito ativo do delito aquele obrigado pela lei reter e recolher o tributo. É a conduta omissiva de não entregar o dinheiro devido ao Estado.

O elemento subjetivo deste delito é o **dolo genérico**, consistente na simples vontade livre e consciente de deixar de recolher, no prazo legal, o valor cobrado ou descontado.

Constitui, ainda, crime material, ou seja, há a necessidade da efetiva apropriação indébita de valor devido ao Erário Público, causando um dano ao Estado. Por ser crime material e omissivo impróprio, admite, embora de difícil verificação prática, a tentativa.

2.8 Artigo 2º, Inciso III

“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;”

Trata o inciso da proteção das hipóteses em que o empregado da pessoa jurídica de direito privado, captadora de recursos do Estado, exige ou recebe, para si ou para outrem, ou paga percentagem sobre parcela dedutível ou já deduzida de imposto ou contribuição social.

É crime bilateral, cometendo o delito tanto aquele que exige ou recebe percentagem incidente sobre o incentivo fiscal, como aquele que paga.

O elemento subjetivo é o **dolo genérico**, ou seja, vontade livre e consciente de praticar o fato e a consciência de sua antijuridicidade.

Na primeira hipótese, exigir, por se tratar de crime de mera conduta e de consumação imediata, não se vislumbra, em regra, a possibilidade da tentativa. Ao contrário das ações de pagar ou receber, onde a tentativa mostra-se plenamente plausível, até por que configuram crime de dano.

2.9 Artigo 2º, Inciso IV

“IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgãos ou entidade de desenvolvimento;”

Nesse tipo legal, visa-se coibir a burla que se vem praticando com os chamados incentivos fiscais, ou seja, aquelas parcelas dedutíveis do imposto de renda, concedidos, sob condição, ou seja, desde que aplicados em determinadas áreas de atuação que o Governo especificou como prioritárias para receber tais benefícios.

Assim, desde que o imposto devido foi reduzido com o abatimento do valor correspondente ao incentivo fiscal, tal montante deve ser aplicado corretamente e de acordo com o estatuído, sob pena de configurar o delito previsto neste inciso.

Trata-se de crime de dano, haja vista que deixar de aplicar o incentivo concedido significa que o tributo não foi pago em sua integralidade, mas a parcela deduzida ficou em poder do contribuinte, face à sua omissão intencional de não aplicar. Portanto, houve efetivo prejuízo ao Erário Público. Não havendo este dano por qualquer razão, o delito não se consuma.

A conduta ocorre mediante o **dolo genérico**, consistente na vontade livre e consciente de não aplicar a receita na atividade específica, independentemente do destino dado ao dinheiro, seja a aplicação em outra atividade, a apropriação pela agente ou terceiro, ou a mera inércia.

Como nos casos do artigo 1º, a conduta omissiva não comporta tentativa, já a comissiva sim.

2.10 Artigo 2º, Inciso V

“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 a Fazenda Pública.”

O tipo exige duas circunstâncias.

A primeira, a circunstância de utilizar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informações contáveis diferentes daqueles que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. O tipo está dirigido a terceiros, que, a serviço do sujeito passivo, utilizem como instrumento de trabalho programas de dados para permitir o surgimento de contabilidade dupla ou paralela, uma com dados só para titulares da empresa e outra com destinada a cumprir a obrigação legal e aberta à Fazenda Pública.

A Segunda circunstância é a divulgação de programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo manter contabilidade dupla ou paralela.

O elemento subjetivo é o **dolo genérico**, ou seja, a intenção de utilizar ou divulgar programa para os interessados.

Trata-se de crime de mera conduta, com consumação instantânea independentemente do resultado que orientou fisicamente o comportamento, que consiste na evasão tributária ou no fornecimento do produto a terceiro. Razão pela qual não admite-se a tentativa.

CONCLUSÃO

Extrai-se do presente estudo que, para o legislador, a conduta delituosa acaba causando um prejuízo patrimonial ao Erário Público, não podendo ser tratado apenas como ilícito administrativo, ou seja, ilícito tributário.

Foi com essa idéia que o legislador pátrio, tipificou as condutas ilícitas tributárias, tornando-as crimes, sancionados com pena privativa de liberdade.

Contudo, não tomou a devida cautela, ao tipificar essas condutas, haja vista que trouxe relevantes discussões em se tratando do fragmentado Direito Penal Pátrio.

Com esse trabalho, tratou-se da matéria de uma maneira introdutória, para depois adentrar nas questões polêmicas e tomar um posicionamento, que entendeu-se mais correto e adequando à interdisciplinariedade da matéria.

Uma questão a se destacar é a do prévio esgotamento da esfera administrativa. Nesses casos, não pode ser permitido formular representação criminal antes do julgamento do processo administrativo de cobrança fiscal que apura a existência de elementos que complementam o tipo penal tributário, já que este possui característica de norma penal em branco. Entretanto, há que se assegurar a pretensão punitiva do Estado, suspendendo a prescrição do crime até a data do julgamento final da esfera administrativa.

Posto isso, tem-se como correto o posicionamento doutrinário demonstrado no estudo monográfico, que ofertou a controvérsia adequado deslinde. Contudo, há que se acrescentar que dentro do nosso Direito Penal há uma solução plausível, qual seja a de tratar o procedimento administrativo como requisito essencial à

tipificação e complementação do crime, onde o juiz espera a decisão na esfera administrativa, para se reconhecer a existência do crime e prosseguir com a ação penal.

Nesse caso, o juiz suspende o curso da ação penal até a decisão da esfera administrativa, aplicando o disposto no artigo 116, I, do Código Penal, que impede o curso do prazo prescricional até que seja decidida a questão do reconhecimento da existência ou não do crime.

Outra situação que merece destaque nas considerações finais do estudo, é o pagamento do tributo como causa de extinção da punibilidade dentro do nosso ordenamento jurídico.

Concluiu-se, que o legislador brasileiro concede primazia, nos crimes tributários, mais à função arrecadatória do Estado do que a repressiva, posição esta, defendida ao longo deste estudo.

Nesse vértice, a questão do parcelamento sempre gerou muita divergência, dentro do próprio Superior Tribunal de Justiça. Aliás, o entendimento, hoje pacificado, do STJ contraria o do STF. Contudo, em se tratando de matéria infraconstitucional, tem-se que a última palavra sobre o assunto é a da Corte Superior.

Assim, o escoreito posicionamento que ofertou adequado deslinde à controvérsia, reuniu os seguintes argumentos: a) o pagamento tem o mesmo valor jurídico do parcelamento; b) o parcelamento cria nova obrigação e extingue a anterior; c) há a novação da dívida; d) a transação entre as partes altera a relação jurídica e retira seu conteúdo criminal; e) o Estado dispõe de mecanismos próprios e rigorosos para cobrar essa dívida; f) a negociação envolve sanções para o caso de descumprimento da obrigação; g) o inadimplemento das parcelas deve ser resolvido no juízo apropriado; h) o parcelamento extingue a dívida anterior, surgindo uma nova; i) o Direito Penal não deve se preocupar com atos que não sejam relativamente anti-sociais.

Posto isso, há que se apoiar a escorreita decisão, aplicando o artigo 34 da Lei 9.249/95, ao parcelamento da dívida antes do recebimento da denúncia.

Por fim, tratou dos crimes específicos e suas análises especiais, como consumação, tentativa, elemento subjetivo, objeto material, sujeito ativo e passivo, o que tornou a compreensão mais facilitada e adequada do tema, em razão dos exemplos práticos e com a pesquisa jurisprudencial.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário – Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Atlas, 1995.

BITENCOURT, Cezar Roberto. “Princípios Garantistas e a Delinquência do Colarinho Branco”, **Revista Brasileiro de Ciências Criminais**, nº 11. São Paulo: RT, 1995.

----- . **Manual de Direito Penal – Parte Geral**. 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002, vol. 1.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 9ª ed., Brasília: UnB, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998.

CUSTÓDIO, Rosier Batista e MENDES, Carlos Alberto Mendes Pires. “Extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo”, *in* **Boletim Informativo do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais**, nº 38, São Paulo: IBCCrim, 2000.

DENARI, Zelmo; COSTA Jr., Paulo José da. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. São Paulo: Saraiva, 2000.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Crimes contra a ordem tributária. Normas Penais em branco e legalidade rígida. São Paulo: **Repertório IOB de Jurisprudência**. 1ª Quinzena de Julho de 1995, nº 13/95.

EISELE, Andreas. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2002.

----- . “A Denúncia Genérica e os Crimes Contra a Ordem Tributária”, *in* **Boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais**, nº 78, São Paulo: IBCCrim, 1999.

FRANCO, Alberto Silva, *et alli*. **Direito Penal - Legislação Complementar Interpretada**. São Paulo: RT, 2001.

GOMES, Luiz Flávio. “Crimes Tributários e Previdenciários: para o STJ o parcelamento do débito extingue a punibilidade do sonegador”, *in Boletim Informativo Juruá*, nº 325. Curitiba: Juruá, jul-ago 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. “Prévio esgotamento da via administrativa e ação penal nos crimes contra a ordem tributária”, *in Revista Brasileira de Ciências Criminais*, nº 15, São Paulo: RT, jul-set, 1996.

MARQUES, José Frederico. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1975.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da Sanção Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980.

-----, Coordenador, *et alli*. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2ª ed., São Paulo: RT, 1996.

NORONHA, E. Magalhães. **Curso de Direito Processual Penal**. 28ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002.

PACHECO, Angela Maria da Motta. **Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

PRATES, Renato Martins. “A acusação genérica nos crimes societários”, *in Revista CEJ*, nº 10, Centro de Estudos Judiciários – Conselho da Justiça Federal, Abril, 2002.

RIOS, Rodrigo Sanches. **O Crime Fiscal**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998.

SILVA, Juary C. **Elementos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.

VIEIRA, José Roberto. “Apropriação Indébita Tributária no IPI: Impossibilidade Jurídica”. Curitiba.