

JUSLENE MARIA DA LUZ



**PROCEDIBILIDADE PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM
TRIBUTÁRIA PRATICADOS POR PARTICULARES**

MESTRADO EM DIREITO

**GOIÂNIA
2004**

TERMO DE CIÊNCIA E DE AUTORIZAÇÃO PARA DISPONIBILIZAR AS TESES E DISSERTAÇÕES ELETRÔNICAS NA BIBLIOTECA DIGITAL DA UFG

Na qualidade de titular dos direitos de autor, autorizo a Universidade Federal de Goiás (UFG) a disponibilizar, gratuitamente, por meio da Biblioteca Digital de Teses e Dissertações (BDTD/UFG), regulamentada pela Resolução CEPEC nº 832/2007, sem ressarcimento dos direitos autorais, de acordo com a Lei nº 9610/98, o documento conforme permissões assinaladas abaixo, para fins de leitura, impressão e/ou *download*, a título de divulgação da produção científica brasileira, a partir desta data.

1. Identificação do material bibliográfico: Dissertação Tese

2. Identificação da Tese ou Dissertação

Nome completo do autor: **Juslene Maria da Luz**

Título do trabalho: **Procedibilidade penal nos crimes contra a ordem tributária praticados por particulares**

3. Informações de acesso ao documento:

Concorda com a liberação total do documento SIM NÃO¹

Havendo concordância com a disponibilização eletrônica, torna-se imprescindível o envio do(s) arquivo(s) em formato digital PDF da tese ou dissertação.

Juslene Maria da Luz
Assinatura do (a) autor (a) ²

Data: 04 / 05 / 2018.

¹ Neste caso o documento será embargado por até um ano a partir da data de defesa. A extensão deste prazo suscita justificativa junto à coordenação do curso. Os dados do documento não serão disponibilizados durante o período de embargo.

²A assinatura deve ser escaneada.

JUSLENE MARIA DA LUZ

**PROCEDIBILIDADE PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM
TRIBUTÁRIA PRATICADOS POR PARTICULARES**

Dissertação apresentada à banca examinadora da
Universidade Federal de Goiás, como exigência
parcial para obtenção do título de Mestre em Direito
(área de concentração: Ciências Penais), sob
orientação do professor doutor Nivaldo dos Santos

GOIÂNIA
2004

Dados Internacionais de Catalogação-na-Publicação (CIP)
(GPT/BC/UFG)

Luz, Juslene Maria da.
L979p **Procedibilidade penal nos crimes contra a ordem tributária praticados por particulares / Juslene Maria da Luz . - Goiânia, 2004.**
175 f.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Goiás, 2004.

Bibliografia: f. 171-175.

1. Direito tributário – Ordem tributária.
2. Administração pública – Delitos.
3. Tributos – Inadimplência – Lei 8.137/90 – Crimes contra a ordem tributária. I. Universidade Federal de Goiás. Faculdade de Direito. II. Título.

CDU: 343.359.2

JUSLENE MARIA DA LUZ

**PROCEDIBILIDADE PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM
TRIBUTÁRIA PRATICADOS POR PARTICULARES**

Dissertação defendida e aprovada em 13 de agosto de 2004, pela Banca
Examinadora constituída pelos professores,

Prof. Dr. Nivaldo dos Santos
Presidente da Banca

Prof. Dr. Augusto Cezar Ferreira de Baraúna

Profa. Dra. Eliane Romeiro Costa

Juslene (Flávia) dedica esta dissertação
ao avô Sena, "*in memoriam*",
à filha, Wannessa Larissa,
à neta, Samantha Stéphanie;
as razões que impulsionam o progresso na minha
vida.

“A ordem jurídica não é um estoque de lâminas com as quais o Estado se vai armando para intimidar cidadãos ou até para feri-los em seus direitos, conforme cada situação.”¹

¹ VIDIGAL, Edson. *Fluxos de Cadeia ou de Caixa – O Exaurimento da Instância Administrativo-Fiscal como Condição de Procedibilidade para a Ação Penal*. Brasília-DF: Revista da Fundação Escola Superior do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios, ano nº 7, nº 14, julho/dezembro 1999, p. 31-39.

RESUMO

O objeto de estudo desta dissertação é o procedimento penal pela prática do crime de não pagar tributos, definidos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Na investigação científica foi utilizada a pesquisa bibliográfica e documental e o método de interpretar as normas de acordo com a Constituição da República Federativa do Brasil para contribuir com o aperfeiçoamento do Sistema de Controle do Poder Punitivo Nacional. Há relevantes questões relacionadas com o processo administrativo de constituição do tributo, a responsabilidade penal e a pena de prisão que devem ser estudadas a fim de impedir a violação de direitos e garantias constitucionais.

ABSTRACT

The subject of study this thesis is criminal proceedings by to commit crime don't pay off tax, definite on first and second article of 8.137 law, 27 december 1990. In scientific investigation went used the bibliographical and documental research and method to interpret the rules according to Brazil Federative Republic Constitution to contribute for an improvement of the National Punitive Power Control System. There are relevants questions connected at the tax constitution administrative lawsuit, criminal responsibility and jail penalty that must be study so that to impede violation at constitutional rights and guarantees.

- 1.1.1. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.2. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.3. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.4. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.5. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.6. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.7. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.8. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.9. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.10. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.11. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.12. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.13. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.14. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.15. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.16. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.17. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.18. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.19. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.20. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.21. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.22. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.23. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.24. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.25. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.26. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.27. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.28. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.29. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.30. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.31. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.32. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.33. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.34. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.35. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.36. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.37. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.38. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.39. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.40. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.41. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.42. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.43. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.44. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.45. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.46. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.47. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.48. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.49. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.50. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.51. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.52. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.53. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.54. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.55. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.56. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.57. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.58. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.59. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.60. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.61. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.62. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.63. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.64. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.65. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.66. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.67. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.68. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.69. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.70. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.71. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.72. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.73. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.74. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.75. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.76. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.77. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.78. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.79. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.80. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.81. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.82. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.83. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.84. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.85. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.86. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.87. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.88. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.89. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.90. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.91. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.92. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.93. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.94. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.95. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.96. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.97. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.98. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.99. Introduction to the subject of study, 10
- 1.1.100. Introduction to the subject of study, 10

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO, 11

CAPÍTULO 1

A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

- 2.1 A Constituição do Crédito Tributário, 13
- 2.2 Do Regime Jurídico da Atividade Administrativa, 16
- 2.3 Princípios da Atividade Administrativa, 17
 - 2.3.1 Princípio da Legalidade, 19
 - 2.3.2 Princípio da Moralidade, 20
 - 2.3.3 Princípio da Eficiência, 21
 - 2.3.4 Princípio da Finalidade Pública, 23
 - 2.3.5 Princípio da Razoabilidade e da Proporcionalidade, 24
 - 2.3.6 Princípio da Motivação, 27
 - 2.3.7 Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa, 30
 - 2.3.8 Princípio da Obediência à Forma e aos Procedimentos, 34
 - 2.3.9 Princípio da Objetividade, 35
- 2.4 Garantias Constitucionais, 36
 - 2.4.1 Direito à Inviolabilidade Domiciliar, 37
 - 2.4.2 Direito à Inviolabilidade do Sigilo de Dados e da Intimidade, 39
- 2.5 A Validade do Crédito Tributário, 40

CAPÍTULO 2

A QUESTÃO PREJUDICIAL OBRIGATÓRIA

- 1.1 O Prévio Exaurimento da Via Administrativa, 42
- 1.2 Interdependência das Decisões Administrativa ou civil e Penal, 45
- 1.3 Inexigibilidade do Tributo e Processabilidade do Contribuinte, 49
- 1.4 A Pertinência e Aplicação do artigo 92 do Código de Processo Penal, 51
- 1.5 Decisões Contraditórias, 57
- 1.6 Suspensão do Crédito Tributário e Pagamento *a posteriori*, 60
- 1.7 A Tese da Prejudicialidade: Bases e Perspectivas, 62

CAPÍTULO 3

AÇÃO PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA PRATICADOS POR PARTICULARES

- 3.1 Procedibilidade Penal, 64
- 3.2 Análise Criminológica da Macro-Delinquência Econômica, 65
- 3.3 Princípios de Controle do Poder Punitivo Estatal, 66
 - 3.3.1 Princípio da Legalidade ou da Reserva Legal, 67
 - 3.3.2 Princípio da Intervenção Mínima, 68
 - 3.3.3 Princípio da Culpabilidade, 69
 - 3.3.4 Princípio da Proporcionalidade, 70
- 3.4 Responsabilidade Penal, 70
- 3.5 Interpretação dos Artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, 72
- 3.6 O Artigo 1º da Lei nº 8.137/90, 76
 - 3.6.1 O Artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, 76
 - 3.6.2 O Artigo 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, 77
 - 3.6.3 O Artigo 1º, inciso III, da Lei nº 8.137/90, 79
 - 3.6.4 O Artigo 1º, inciso IV, da Lei nº 8.137/90, 82
 - 3.6.5 O Artigo 1º, inciso V, da Lei nº 8.137/90, 84
 - 3.6.6 O Artigo 1º, § único, da Lei nº 8.137/90, 87
- 3.7 O Artigo 2º da Lei nº 8.137/90, 89
 - 3.7.1 O Artigo 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, 89
 - 3.7.2 O Artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, 90
 - 3.7.3 O Artigo 2º, inciso III, da Lei nº 8.137/90, 92
 - 3.7.4 O Artigo 2º, inciso IV, da Lei nº 8.137/90, 93
 - 3.7.5 O Artigo 2º, inciso V, da Lei nº 8.137/90, 95
- 3.8 Erro na Interpretação da Lei Tributária, 98
- 3.9 Suspensão do Processo Penal, 103
- 3.10 Denúncia Genérica, 106
 - 3.10.1 Descrição Individualizada da Conduta, 107
 - 3.10.2 Inquérito Policial, 112
- 3.11 O Significado da Expressão “Crime Societário”, 113
 - 3.11.1 Crime Organizado, 114
 - 3.11.2 Crime Societário, 115
- 3.12 Inexigibilidade de Conduta Diversa, 117

3.12.1 A Inexigibilidade de Conduta Diversa nos Crimes Dolosos, 119

3.13 A Prescrição da Pretensão Punitiva, 120

3.14 A Prova Ilícita, 121

3.14.1 A Prova Ilícita e o Direito ao Silêncio, 122

3.14.2 A Prova Ilícita e a Inviolabilidade de Domicílio e das Comunicações de Dados, 124

CONCLUSÃO, 127

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS, 129

INTRODUÇÃO

Movido pela necessidade de arrecadação de tributos, para aplicar os recursos financeiros nas mais diversas finalidades, o Poder Público tem intensificado o uso da ação penal como instrumento de combate à sonegação de tributos.

A questão da criminalização do ilícito tributário é colocada pelo Governo como necessária ao combate à sonegação, justificando assim, a aprovação de leis mais severas contra as condutas dos sonegadores de impostos.

Neste contexto, foi promulgada a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que define os crimes contra a ordem tributária. O objeto jurídico da tutela penal é proteger a arrecadação tributária da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, prejudicada com o não pagamento dos tributos, vez que estes constituem a principal fonte de recursos para investir em serviços públicos essenciais, bem como para a consecução dos objetivos de índole política, econômica e administrativa.

Com a criminalização do ilícito tributário, surgiram questões polêmicas como, as relacionadas ao processo administrativo de constituição do crédito tributário, ao prévio esgotamento da instância administrativa para o prosseguimento da ação penal e à responsabilidade penal, dos sócios de empresas, por infrações à legislação tributária.

A presente dissertação objetiva tratar da procedibilidade penal nos crimes contra a ordem tributária, praticados por particulares, definidos nos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, para a qual foi utilizada, como metodologia de investigação, a pesquisa bibliográfica .

Neste diapasão, a dissertação foi dividida em três capítulos.

O primeiro capítulo tem como tema a exigibilidade do crédito tributário, investigando o regime jurídico a que estão sujeitos os agentes da Administração Tributária para definir o procedimento que deve ser obedecido a fim de que o processo de determinação e exigência do crédito tributário seja válido.

O segundo capítulo tem por tema, a questão prejudicial obrigatória, justificando a necessidade do prévio exaurimento do procedimento administrativo para a regular constituição do crédito tributário.

O terceiro capítulo tem como tema a ação penal nos crimes contra a ordem tributária praticados por particulares, que justifica a necessidade de se aferir sobre a adequação do fato atribuído ao contribuinte àquela conduta descrita como crime, para que seja possível ao Ministério Público promover a ação penal.

Na conclusão são apresentados fundamentos que demonstram não ser o Direito Penal instrumento adequado para combater a sonegação de tributos, pois estas não reclamam a severidade da pena criminal.

CAPÍTULO 1

A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

2.1 A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Um tributo, para ser cobrado, requer seja o fato que lhe dá suporte (comercialização e industrialização de produtos, prestação de serviços etc.) devidamente constituído para o direito, e o Código Tributário Nacional denominou essa atividade formalizadora de lançamento.

Verificamos que no Ordenamento Jurídico Nacional alguns tributos são constituídos unicamente por meio de atividade da Administração, sujeitando-se ao chamado lançamento de ofício, no qual só as autoridades fiscais, independentemente de qualquer ato do particular, edifica o crédito tributário e notifica o contribuinte para o pagamento, tal como ocorre com o IPTU.

A atividade de constituição do crédito tributário realizada pela autoridade administrativa deveria ser a regra na edificação das normas individuais e concretas, instituidoras da obrigação tributária. Entretanto, diante da múltipla ocorrência de “fatos geradores”, e da impossibilidade dos órgãos estatais em conhecê-los todos, o legislador atribui a função constitutiva ao particular contribuinte, realizando aquilo que na doutrina consignou-se como lançamento por homologação.

Hoje, a grande maioria dos impostos é constituída pelo próprio particular, independentemente de qualquer manifestação administrativa, tal como se dá no caso específico do ICMS. O fenômeno, inclusive, serve para comprovar que no Direito Tributário Brasileiro nem só à autoridade administrativa é outorgada a função de formalizar – e, pois, constituir para o Direito – o crédito tributário.

À Administração Tributária incumbe verificar se a constituição dos créditos tributários está se operando de maneira tangente à previsão hipotética, pois o contribuinte pode estar ocultando acontecimentos econômicos e sociais com o fim de locupletar-se às custas do Estado.

Na aplicação das normas da legislação tributária pela autoridade da Administração, os atos devem ser praticados de forma ordenada e com observância de certas formalidades, para garantir que aquela aplicação ocorra da forma mais adequada possível e sejam respeitados os direitos do contribuinte.

O Processo Administrativo de Determinação e Exigência dos Créditos Tributários, disciplinado pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, inicia-se com o procedimento de fiscalização, fase unilateral, que tem o escopo de investigar se a formalização do tributo pelo contribuinte está sendo feita de maneira condizente com a determinação legal, ou, ainda, se este está efetivamente noticiando a ocorrência de todos os eventos fáticos originários de obrigações tributárias, resultando, invariavelmente em duas hipóteses:

1º - Na declaração de que o contribuinte está cumprindo a legislação tributária, e, portanto, nada deve aos cofres públicos, ou;

2º - Na constatação da prática de infração a legislação tributária referente a determinado tributo, que será formalizada através de auto de infração ou notificação de lançamento que deverá conter a determinação da exigência do crédito tributário, a penalidade aplicável e a intimação para cumpri-la ou impugná-la, no prazo legal.

Com a impugnação, instaura-se a fase litigiosa do procedimento no Processo de Determinação e Exigência do Crédito Tributário.

O procedimento de fiscalização e exigência do crédito tributário representa atividade legítima do Estado, que utiliza os poderes que lhe são outorgados e busca identificar, na seara tributária, a correição da atividade do contribuinte de mensuração, constituição e pagamento dos tributos.

Entretanto, são numerosos os casos em que, em nome dessa situação justificável, são praticados abusos pelos agentes da Administração Tributária, o que não só atropela os direitos fundamentais do cidadão, como também, desrespeita o regime outorgado à atuação administrativa.

Os agentes da Administração Tributária muitas vezes se sentem dotados de poderes quase que ilimitados, utilizando-se das prerrogativas que lhes são imbuídas e do caráter público que efetivamente envolve seu agir, para proceder à ofensa aos direitos mais importantes de nosso ordenamento.

Sobressai, desta forma, que tanto o procedimento de fiscalização, quanto o litigioso, implicam, muitas vezes, em medidas de caráter aflitivo, impondo ao contribuinte sanções e obrigações que, pela relevância patrimonial de que se revestem, merecem realizar-se à luz de um procedimento que respeite as importantes conquistas do Estado Democrático de Direito.

Importante ressaltar que a atividade administrativa de lançamento é vinculada, obrigatória e essencial no lançamento de ofício de qualquer tributo. Assim é porque o tributo, por sua própria definição legal, há de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, consoante dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 3º. 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.

Hugo de Brito Machado¹, a propósito do tema, discorre:

Atividade vinculada é aquela em cujo desempenho a autoridade administrativa não goza de liberdade para apreciar a conveniência nem a oportunidade de agir. A lei não estabelece apenas um fim a ser alcançado, a forma a ser observada e a competência da autoridade para agir. Estabelece, além disto, o momento, vale dizer, o quando agir, e o conteúdo mesmo da atividade. Não deixa margem à apreciação da autoridade, que fica inteiramente vinculada ao comando legal.

Ressai, assim, que da absoluta, estreita e incondicional observância dos princípios regedores do agir fiscal está indissociavelmente vinculada a validade do ato administrativo do lançamento.

¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 68.

Desse modo, para que o procedimento de constituição e exigência do crédito tributário não padeça de vícios intrínsecos, aptos a desconstituí-lo enquanto fonte de direito, deve ser limitado pelas garantias individuais outorgadas pela Constituição Federal e pelo regime jurídico da atividade administrativa.

2.2 DO REGIME JURÍDICO DA ATIVIDADE ADMINISTRATIVA

Para que o procedimento de fiscalização e constituição do crédito tributário alcance a validade esperada, é imprescindível estrita observância e cumprimento de normas intrínsecas ao regime administrativo.

O agir administrativo não prescinde das limitações impostas pelo próprio direito, uma vez que só assim estar-se-ia resguardando eventuais ingerências do Estado em campo onde não lhe caberia naturalmente atuar, resguardando-se, por outro lado, os direitos outorgados aos indivíduos componentes da sociedade que representa.

Assim, para o desempenho de suas funções no organismo estatal, a Administração Pública dispõe de poderes que lhe asseguram posição de supremacia sobre o particular e sem os quais ela não conseguiria atingir os seus fins.

Mas esses poderes, no Estado Democrático de Direito, entre cujos postulados básicos se encontra o princípio da legalidade, são limitados pela lei, de forma a impedir os abusos e as arbitrariedades a que as autoridades poderiam ser levadas.

O regime jurídico administrativo compreende as prerrogativas e restrições a que está sujeita a Administração Pública. Segundo Cretella Júnior² as prerrogativas públicas são “as faculdades especiais conferidas à Administração, quando se decide a agir contra o particular”.

² CRETELLA JÚNIOR. José. *Os cânones do direito administrativo*. Revista de Informação Legislativa. Brasília, ano 25, n.97, p. 13.

Maria Sylvia³ explica, a respeito das restrições a que está subordinada a Administração Pública:

Mas, ao lado das prerrogativas, existem determinadas restrições a que está sujeita a Administração, sob pena de nulidade do ato administrativo e, em alguns casos, até mesmo de responsabilização da autoridade que o editou. Dentre tais restrições, citem-se a observância da finalidade pública, bem como os princípios da moralidade administrativa e da legalidade, a obrigatoriedade de dar publicidade aos atos administrativos (...).

Ao mesmo tempo em que as prerrogativas colocam a Administração em posição de supremacia perante o particular, sempre com o objetivo de atingir o benefício da coletividade, as restrições a que está sujeita limitam a sua atividade a determinados fins e princípios que, se não observados, implicam desvio de poder e conseqüente nulidade dos atos da Administração.

O conjunto das prerrogativas e restrições a que está sujeita a Administração e que não se encontram nas relações entre particulares constitui o regime jurídico administrativo.

Muitas dessas prerrogativas e restrições são expressas sob a forma de princípios que informam o direito público e, em especial, o Direito Administrativo.

Depreende-se que, não obstante as prerrogativas conferidas, o procedimento dos agentes da Administração Pública deve respeitar as normas estabelecidas pelo sistema jurídico vigente. Não pode o agente público ultrapassar os limites que a lei traça à sua atividade, sob pena de ilegalidade.

2.3 PRINCÍPIOS DA ATIVIDADE ADMINISTRATIVA

As prerrogativas e restrições, às quais subordina-se a atividade administrativa, encontram-se expressas através de princípios basilares do Direito Administrativo.

A atividade administrativa é informada por diversos princípios gerais, destinados, de um lado, a orientar a ação do administrador na prática dos atos administrativos e, de outro lado, a garantir a boa administração que se consubstancia na correta gestão dos negócios públicos e no manejo dos recursos públicos (dinheiro, bens

³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 65-66.

e serviços) no interesse coletivo, com o que também se assegura aos administrados o seu direito a práticas administrativas honestas e probas.

A Constituição Federal de 1988 mencionou alguns princípios a que se submete a Administração Pública, a saber:

Art. 37. A Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, enuncia os princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência, consoante o que segue:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, entre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I – atuação conforme a lei e o Direito;

II – atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;

III – objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;

IV – atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

V – divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;

VI – adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

VII – indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX – adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

X – garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de

recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

XI – proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;

XII – Impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

XIII – Interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

Tanto o ato jurídico administrativo quanto o procedimento que lhe dá vazão só são compatíveis ao ordenamento jurídico se respeitosos a esses princípios basilares de direito administrativo. Se não o forem, cabe expulsá-los do ordenamento, mesmo que para isso seja necessária a participação do Poder Judiciário.

2.3.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade é a expressão máxima do Estado Democrático de Direito e encontra-se consagrado na Constituição Federal⁴ como direito e garantia fundamental. É também, por conseguinte, um princípio basilar do regime jurídico administrativo.

Celso Antônio Bandeira de Mello⁵ assim refere-se ao princípio em comento:

(...) o princípio da legalidade é o da completa submissão da Administração às leis. Esta deve tão-somente obedecê-las, cumpri-las, pô-las em prática. Daí que a atividade de todos os seus agentes, desde o que lhe ocupa a cúspide, isto é, o Presidente da República, até o mais modesto dos servidores, só podem ser dóceis, reverentes, obsequiosos cumpridores das disposições gerais fixadas pelo Poder Legislativo, pois esta é a posição que lhes compete no direito brasileiro.

Com efeito, a Administração Pública e seus agentes só atuam quando a lei assim o determinar, e nos exatos termos dessa determinação.

⁴ Artigo 5º, inciso II: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 84.

Lembra Hely Lopes Meirelles⁶ que a “eficácia de toda a atividade administrativa está condicionada ao atendimento da lei”. E prossegue:

Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa “pode fazer assim”; para o administrador significa “deve fazer assim”.

Desta forma, este princípio constitui uma das principais garantias de respeito aos direitos individuais. Isto porque a lei, ao mesmo tempo em que os define, estabelece também os limites da atuação administrativa que tenha por objeto a restrição ao exercício de tais direitos em benefício da coletividade.

2.3.2 PRINCÍPIO DA MORALIDADE

A Lei nº 9.784/90 prevê o princípio da moralidade no artigo 2º, *caput*, como um dos princípios a que se obriga a Administração Pública; e, no parágrafo único, inciso IV, exige “atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé”, com referência evidente aos principais aspectos da moralidade administrativa.

Maria Sylvia Di Pietro⁷ ensina, a respeito:

Em resumo, sempre que em matéria administrativa se verificar que o comportamento da Administração ou do administrado que com ela se relaciona juridicamente, embora em consonância com a lei, ofende a moral, os bons costumes, as regras de boa administração, os princípios de justiça e de equidade, a idéia comum de honestidade, estará havendo ofensa ao princípio da moralidade administrativa.

Desta forma, mesmo os comportamentos ofensivos da moral comum implicam ofensa ao princípio da moralidade administrativa. A moralidade da atividade administrativa exige proporcionalidade entre os meios e os fins que se almeja atingir.

José Afonso da Silva⁸ aborda o seguinte:

⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. *op. cit.*, p. 66.

⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *op. cit.*, . 79.

Pode-se pensar na dificuldade que será desfazer um ato, produzido conforme a lei, sob o fundamento de vício de imoralidade. Mas isso é possível porque a moralidade administrativa não é meramente subjetiva, porque não é puramente formal, porque tem conteúdo jurídico a partir de regras e princípios da Administração. A lei pode ser cumprida moralmente ou imoralmente. Quando sua execução é feita, p. ex., com intuito de prejudicar alguém deliberadamente, ou com o intuito de favorecer alguém, por certo que se está produzindo um ato formalmente legal, mas materialmente comprometido com a moralidade administrativa.

Assim sendo, a atuação do servidor ofenderá a moral administrativa quando contrariar o sendo de honestidade, retidão, equilíbrio, justiça, respeito à dignidade do ser humano, à boa-fé, ao trabalho, à ética das instituições.

2.3.3 PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA

A Emenda Constitucional nº 19, de 4-6-98, inseriu o princípio da eficiência entre os princípios constitucionais da Administração Pública, previstos no artigo 37, *caput*. Também a Lei nº 9.784/99 fez referência a ele no artigo 2º, *caput*.

Hely Lopes Meirelles⁹ fala da eficiência como um dos deveres da Administração Pública, definindo-o como:

(...) o que se impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.

Acrescenta ele, ainda, que:

(...) esse dever de eficiência bem lembrado por Carvalho Simas, corresponde ao “dever de boa administração” da doutrina italiana, o que já se acha consagrado, entre nós, pela Reforma Administrativa Federal do Dec.-lei 200/67, quando submete toda atividade do Executivo ao controle de resultado (arts. 13 e

⁸ SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 7. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1989, p. 563.

⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. *op. cit.*, p. 90-91.

25, V), fortalece o sistema de mérito (art. 25, VIII), sujeita a Administração indireta a supervisão ministerial quanto à eficiência administrativa (art. 26, III) e recomenda a demissão ou dispensa do servidor comprovadamente ineficiente ou desidioso (art. 100).

O princípio da eficiência apresenta, na realidade, dois aspectos: pode ser considerado em relação ao *modo de atuação do agente público*, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados; e em relação ao *modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública*, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público.

Oportuno realçar a acentuada oposição entre o princípio da eficiência pregado pela ciência da Administração, e o princípio da legalidade, imposto pela Constituição como inerente ao Estado de Direito, consoante o ensinamento de Jesus Leguina Villa¹⁰:

Não há dúvida de que a eficácia é um princípio que não se deve subestimar na Administração de um Estado de Direito, pois o que importa aos cidadãos é que os serviços públicos sejam prestados adequadamente. Daí o fato de a Constituição o situar no topo dos princípios que devem conduzir a função administrativa dos interesses gerais. Entretanto, a eficácia que a Constituição exige da administração não deve se confundir com a eficiência das organizações privadas nem é, tampouco, um valor absoluto diante dos demais. Agora, o princípio da legalidade deve ficar resguardado, porque a eficácia que a Constituição propõe é sempre suscetível de ser alcançada conforme o ordenamento jurídico, e em nenhum caso ludibriando este último, que haverá e ser modificado quando sua inadequação às necessidades presentes constitua um obstáculo para a gestão eficaz dos interesses gerais, porém nunca poderá se justificar a atuação administrativa contrária ao direito, por mais que possa ser elogiado em termos de pura eficiência.

Portanto, a eficiência é princípio que se soma aos demais princípios impostos à Administração, não podendo sobrepor-se a nenhum deles, especialmente ao da legalidade, sob pena de sérios riscos à segurança jurídica e ao próprio Estado de Direito.

¹⁰ VILLA, Jesus Leguina. *A constituição espanhola e a fuga do direito administrativo*. Revista de Direito Administrativo Aplicado, ano 2, nº 6, set. 1995, p. 637.

2.3.4 PRINCÍPIO DA FINALIDADE PÚBLICA

Este princípio, também chamado de *princípio do interesse público ou da supremacia do interesse público*, está expressamente previsto no artigo 2º, *caput*, da Lei nº 9.784/99, e especificado no parágrafo único, com a exigência de “atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei” (inciso II).

Este princípio está presente tanto no momento da *elaboração da lei* como no momento da sua execução em concreto pela Administração Pública. Ele inspira o legislador e vincula a autoridade administrativa em toda a sua atuação.

É no âmbito do direito público, em especial do Direito Constitucional e Administrativo, que o princípio da supremacia do interesse público tem a sua sede principal.

A propósito, esclarece Maria Sylvia¹¹:

Se a lei dá à Administração os poderes de desapropriar, de requisitar, de intervir, de policiar, de punir, é porque tem em vista atender ao interesse geral, que não pode ceder diante do interesse individual. Em consequência, se, ao usar de tais poderes, a autoridade administrativa objetiva prejudicar um inimigo político, beneficiar um amigo, conseguir vantagens pessoais para si ou para terceiros, estará fazendo prevalecer o interesse individual sobre o público e, em consequência, estará se desviando da finalidade pública prevista na lei. Daí o vício do *desvio de poder* ou *desvio de finalidade*, que torna o ato ilegal.

Ligado a esse princípio de supremacia do interesse público – também chamado de princípio da finalidade pública – está o da indisponibilidade do interesse público que, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello¹²:

(...) significa que sendo interesses qualificados como próprios da coletividade – internos ao setor público – não se encontram à livre disposição de quem quer que seja, por inapropriáveis. O

¹¹DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *op. cit.*, p. 70.

¹²BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *op. cit.* p. 31-33.

próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los – o que é também um dever – na estrita conformidade do que dispuser a *intentio legis*. (...) as pessoas administrativas não têm, portanto, disponibilidade sobre os interesses públicos confiados à sua guarda e realização. Esta disponibilidade está permanentemente retida nas mãos do Estado (e de outras pessoas políticas, cada qual na própria esfera) em sua manifestação legislativa. Por isso, a Administração e a pessoa administrativa, autarquia, têm caráter instrumental.

Hely Lopes Meirelles¹³ assinala, também, que este princípio:

(...) impõe que o administrador público só pratique o ato para o fim legal, que a finalidade é inafastável do interesse público, de sorte que o administrador tem que praticar o ato com finalidade pública, sob pena de *desvio de finalidade*, um das mais incidiosas modalidades de *abuso de poder*.

Pela finalidade pública, o que a administração deve buscar é aquele resultado procurado pela lei. Outros fins, de cunho pessoal – inclusive pessoal do Estado, enquanto pessoa jurídica de direito público, como, por exemplo, o interesse estritamente arrecadatório – devem ser rejeitados e implicam na possível invalidação do ato.

2.3.5 PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE

O princípio da razoabilidade, sob a feição de proporcionalidade entre meios e fins, está contido implicitamente no artigo 2º, parágrafo único, da Lei nº 9.784/99, que impõe à Administração Pública:

- a) Adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público (inciso VI);
- b) Observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados (inciso VIII);

¹³ MEIRELLES, Hely Lopes. *op. cit.* p. 64.

c) Adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados (inciso IX).

Também está previsto no artigo 29, § 2º, segundo o qual “os atos de instrução que exijam a atuação dos interessados devem realizar-se do modo menos oneroso para estes”.

Trata-se de princípio aplicado ao Direito Administrativo como mais uma das tentativas de impor-se limitações à discricionariedade administrativa, ampliando-se o âmbito de apreciação do ato administrativo pelo Poder Judiciário.¹⁴

Segundo Gordilho¹⁵:

(...) a decisão discricionária do funcionário será ilegítima, apesar de não transgredir nenhuma norma concreta e expressa, se é *irrazoável*, o que pode ocorrer, principalmente, quando:

- a) não dê os fundamentos de fato ou de direito que a sustentam ou;
- b) não leve em conta os fatos constantes do expediente ou públicos e notórios; ou
- c) não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei deseja alcançar, ou seja, que se trate de uma medida desproporcionada, excessiva em relação ao que se deseja alcançar.

Diogo de Figueiredo Moreira Neto¹⁶ dá maior realce a esse último aspecto ao afirmar que, pelo princípio da razoabilidade:

(...) o que se pretende é considerar se determinada decisão, atribuída ao Poder Público, de integrar discricionariamente uma norma, contribuirá efetivamente para um satisfatório atendimento dos *interesses públicos*.

¹⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade administrativa na constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1991, p. 126-151.

¹⁵ GORDILHO, Agustín A. *Princípios gerais de direito público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 183-184.

¹⁶ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Legitimidade e discricionariedade*. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 37-40.

Este autor entende que deve haver uma relação de pertinência entre oportunidade e conveniência, de um lado, e a finalidade, de outro complementando com o que segue:

(...) a razoabilidade, agindo como um limite à discricção na avaliação dos motivos, exige que sejam eles adequáveis, compatíveis e proporcionais, de modo a que o ato atenda a sua finalidade pública específica; agindo também como um limite à discricção na escolha do objeto, exige que ele se conforme fielmente à finalidade e contribua eficientemente para que ela seja atingida.

Este princípio, para Lúcia Valle Figueiredo¹⁷:

(...) discricionariiedade é a competência-dever de o administrador, no caso concreto, após a interpretação, valorar, *dentro de um critério de razoabilidade*, e afastado de seus próprios *standards* ou *ideologias*, portanto, dentro do critério da razoabilidade geral, qual a melhor maneira de concretizar a utilidade postulada pela norma.

Embora a Lei nº 9.784/99 faça referência aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade separadamente, na realidade, o segundo constitui um dos aspectos contidos no primeiro.

Isto porque o princípio da razoabilidade, entre outras coisas, exige *proporcionalidade* entre os meios de que se utiliza a Administração e os fins que ela tem que alcançar. E essa proporcionalidade deve ser medida não pelos critérios pessoais do administrador, mas segundo padrões comuns na sociedade em que vive; e não pode ser medida diante dos termos frios da lei, mas diante do caso concreto. Com efeito, embora a norma legal deixe um espaço livre para decisão administrativa, segundo critérios de oportunidade e conveniência, essa liberdade às vezes se reduz no caso concreto, onde os fatos podem apontar para o administrador a melhor solução.¹⁸

Desta forma, se a decisão é manifestamente inadequada para alcançar a finalidade legal, a Administração terá exorbitado dos limites da discricionariiedade e o Poder Judiciário poderá corrigir a ilegalidade.

¹⁷ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Discricionariiedade: poder ou dever?* In: *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 128-129.

¹⁸ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Controle judicial dos atos administrativos*. São Paulo: Revista de Direito Público, nº 65, ano 27, p. 20.

Assim, o contribuinte idôneo, com escrituração fiscal sintonizada aos mandamentos legais, reclama medidas que se compatibilizem com essa situação de conformidade com o direito, sendo impensável, nesses casos, a retirada de base de dados (computadores) ou o uso de qualquer tipo de truculência oficial.

2.3.6 PRINCÍPIO DA MOTIVAÇÃO

Na Lei nº 9.784/99, o princípio da motivação é previsto no artigo 2º, *caput*, havendo, no parágrafo único, inciso VII, exigência de “indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão”.

Além disso, o artigo 50, da mesma lei, estabelece a obrigatoriedade de motivação, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos, quando:

- I – neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;
- II – imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;
- III – decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;
- IV – dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;
- V – decidam recursos administrativos;
- VI – decorram de exame de ofício;
- VII – deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;
- VIII – importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

Como se verifica pelo dispositivo, as hipóteses em que a motivação é obrigatória, em regra, dizem respeito a atos que, de alguma forma, afetam direitos ou interesses individuais, o que está a demonstrar que a preocupação foi muito mais com os destinatários dos atos administrativos do que com o interesse da própria Administração. Só assim o ato administrativo é adequado enquanto fonte de direito.

Entretanto, deve-se considerar a enumeração contida no dispositivo como o mínimo a ser necessariamente observado, o que não exclui a mesma exigência em outras hipóteses em que a motivação é fundamental para fins de controle da legalidade dos atos administrativos.

A motivação é também de extrema relevância para o controle judicial da atuação fiscal pois, possibilita que sejam reconhecidas eventuais dissonâncias entre esta e os princípios que lhe consubstanciam o regime jurídico (a legalidade, a razoabilidade, a proporcionalidade etc.).

E, nesse ponto, inevitável o paralelo entre a motivação e a retirada de controles fiscais e demais documentos pelo agente do Fisco.

Com efeito, da leitura do Código Tributário Nacional parece ser inequívoca no sentido de possibilitar o acesso desses agentes a livros de controle contábil e comercial.

Entretanto, nos moldes do art. 195 do CTN, se ao particular cumpre exibi-los, parece necessária a conclusão de que aos agentes do Fisco cabe apenas examiná-los, e esse exame, diante da omissão de disposição em sentido contrário, deve ser realizado no próprio estabelecimento do fiscalizado.

Não ignoremos, contudo, que casos há que ensejam a retirada dos livros contábeis para análise no próprio posto fiscal. Ocorre que esta não é a regra. Logo, necessária a autorização judicial, assim como necessária a exigência de motivação que releve o fundamento factual e legal da medida pois, só assim possibilitar-se-á o controle da legalidade, da razoabilidade, da moralidade e dos demais princípios basilares do direito público.

O Superior Tribunal de Justiça¹⁹ manifestou-se favoravelmente à necessidade de autorização judicial até mesmo para a retirada de documentos de natureza estritamente contábil:

Tributário. Interpretação do art. 195 do CTN. Apreensão de Documentos. 1. O ordenamento jurídico tributário brasileiro está rigorosamente vinculado ao princípio da legalidade. 2. O art. 195 do CTN não autoriza a apreensão de livros,

¹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Recurso Especial nº 3000065-MG (2001/0005234-7), Relator: Min. José Delgado. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 75, p. 215.

documentos, pela fiscalização, sem autorização judicial.
Recurso improvido.

Em trecho de seu voto, o eminente Min. José Delgado, relator no caso supracitado, assim se manifesta:

Ora, o art. 195 do CTN garante ao Fisco o direito de “examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais e fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes em exhibi-los”. O parágrafo único do referido artigo especifica quais documentos verificáveis em inspeção regular: ‘os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos nele efetuados’, documentos mantidos na repartição contábil do contribuinte, de apreensão obrigatória, se requisitados, a serem examinados nas dependências contábeis do contribuinte, nos limites da súmula 439 do STF (...).

Ressalte-se que essa orientação jurisprudencial é, sem dúvida, a que melhor compatibiliza-se com as prescrições constitucionais aplicáveis.

E isso baseado no entendimento segundo o qual, se não há previsão para a retirada documental no Código Tributário Nacional (lei geral em matéria tributária), e tampouco a atribuição de competência legislativa específica para o legislador ordinário, tem-se como esperado a investigação no próprio estabelecimento fiscalizado.

Se a juízo da autoridade administrativa medidas urgentes se fizerem necessárias, cabe remeter suas razões à apreciação do magistrado, único dotado de competência constitucional para resolver conflitos dessa contextura.

Assim, a autoridade administrativa não é portadora do poder de decidir quando e em que condições a análise apartada deve ser realizada, cabendo tal tarefa única e tão-somente à autoridade judiciária. Trata-se, pois, de incontornável invalidade do ato praticado pelo agente do Fisco.

Ademais, por mais que se apregoe que sem a retirada de documentos a fiscalização não atingiria seu objetivo, deve ser sopesado que mesmo se admitindo validade na decisão emitida pelo agente fiscal, demonstra-se inapelavelmente que o ato deva ser precedido de motivação relevante e suficiente, há indicar os motivos de direito

e de fato que ensejam a inobservância daquilo que ordinariamente se espera, que é análise da documentação no próprio estabelecimento do investigado.

Importa observarmos que a posição doutrinária que, porventura, defenda a desnecessidade de motivação dos atos administrativos é de inteira inaplicabilidade em matéria tributária, pois o Código Tributário Nacional, no parágrafo único do artigo 142, ao definir o lançamento tributário, preceitua-o como resultante de atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Finalmente, implica ressaltar que a eleição de um motivo vincula o agente administrativo, de modo que todo o controle do ato será realizado com base nessa precisa informação.

Nesse sentido, a citação de Hely Lopes Meirelles²⁰:

A teoria dos motivos determinantes me parece de irrecusável procedência quando estabelece que os atos do Governo, se a lei os legitima mediante certos motivos (atos vinculados) ou quando o próprio Governo podendo praticá-los sem motivo declarado (atos discricionários), declara, entretanto, o motivo, não poderão, em um ou outro caso, continuar a subsistir desde que o motivo, que, de acordo com a lei, é necessário para legitimá-los, ou o motivo invocado ou declarado pelo Governo não contém a realidade ou se verifica improcedente por não coincidir com a situação e fato em que consistia o seu pressuposto.

Vê-se, assim, a extrema relevância assumida pela motivação do ato administrativo. Por meio dela verificamos a adequação da atuação fiscal às regras jurídicas pertinentes, e só por seu intermédio visualizamos um efetivo controle judicial dos atos da autoridade administrativa.

2.3.7 PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA

O princípio do contraditório e da ampla defesa é aplicável em qualquer tipo de procedimento que envolva situações de litígio ou o poder sancionatório do Estado

²⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. *op. cit.* p. 182.

sobre as pessoas físicas e jurídicas. Este princípio encontra-se expresso na Constituição Federal de 1988.²¹

José Afonso da Silva cita a seguinte passagem do magistério de Liebman²², que tem adequação ao Direito Constitucional Brasileiro:

O poder de agir em juízo e o de defender-se de qualquer pretensão de outrem representam a garantia fundamental da pessoa para a defesa de seus direitos e competem a todos indistintamente, pessoa física e jurídica, italianos (brasileiros) e estrangeiros, como atributo imediato da personalidade, e pertencem por isso à categoria dos denominados *direitos cívicos*.

O princípio do contraditório reclama, outrossim, que se dê oportunidade à parte, não só de falar sobre as alegações da outra parte, como também, de produzir prova contrária. E, desta forma, comete-se cerceamento de defesa quando se assegura a audiência da parte adversa, mas não se lhe faculta a oportunidade da contraprova.

Considerando-se o procedimento administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, cumpre trazeremos as precisas palavras do Professor da Faculdade de Direito de Lisboa, Alberto Xavier²³:

O princípio do contraditório encontra-se relacionado com o princípio da ampla defesa por um vínculo instrumental: enquanto o princípio da ampla defesa afirma a existência de um direito de audiência do particular, o princípio do contraditório reporta-se ao modo de seu exercício. Esse modo de exercício, por sua vez, caracteriza-se por dois traços distintos: a paridade das posições jurídicas das partes no procedimento ou no processo, de tal modo que ambas tenham a possibilidade de influir, por igual, na decisão (princípio da igualdade de armas) e o caráter dialético dos métodos de investigação e tomada de decisão, de tal modo que a cada uma das partes seja dada a oportunidade de contradizer os fatos alegados e as provas apresentadas pela outra.

²¹ Art. 5º, inciso LV: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

²² LIEBMAN, Enrico Tullio. *Manuale di diritto processuale Civile*. 2. ed. Milão: Giuffrè, 1957, v. I, p. 10-11, *apud* SILVA, José Afonso da. *op. cit.* p. 372.

²³ XAVIER, Alberto. *Curso de direito administrativo*. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 163.

Portanto, durante o procedimento administrativo de fiscalização é imprescindível a participação e audiência do interessado, sob pena de manifesta ilegalidade.

No mesmo sentido a cátedra de Arruda Alvim²⁴:

Nas relações procedimentais entre Fisco e particulares, a lei reconhece a este último amplas possibilidades de defesa, que se exprimem, em larga medida, sob a forma dialética de uma controvérsia formal de razões, assumida como garantia de uma rigorosa averiguação da verdade material e de uma objetiva aplicação da lei.

Vê-se, assim, que a busca da verdade material não requer apenas a prova e a versão do agente fiscal, devendo empreender-se também a oitiva das razões do administrado, possibilitando-lhe a oferta de elementos probatórios que indiquem a veracidade do por ele alegado.

Ao tratar sobre o lançamento do crédito tributário, Alberto Xavier²⁵ leciona que:

O direito de defesa reveste, hoje, a natureza de um direito de audiência (*audi alteram partem*), nos termos do qual nenhum ato administrativo suscetível de produzir consequências desfavoráveis para o administrado poderá ser praticado de modo definitivo sem que a este tenha sido dada a oportunidade de apresentar as razões (fatos e provas) que achar convenientes à defesa de seus interesses.

Doravante, a condução arbitrária da investigação e a produção unilateral de provas, respectivamente, durante a fase de fiscalização e litigiosa do procedimento administrativo de determinação e exigência do crédito tributário acarretam a anulação do auto de infração ou do lançamento em face da ilicitude dos meios empregados na produção probatória e normativa.

²⁴ ALVIM, Arruda. *Direito processual civil*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 30.

²⁵ XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 21.

Por estas razões, em atendimento aos princípios do contraditório e da ampla defesa, a Lei nº 9.784/99 impõe que, nos processos administrativos, sejam assegurados os “direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio” (artigo 2º, parágrafo único, inciso X), bem como assegura ao administrado o direito de ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, obter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas; formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente; fazer-se assistir, facultativamente, por advogado, salvo quando obrigatória a representação, por força de lei (art. 3º, incisos II, III e IV).

O artigo 46 desta lei repete, em termos semelhantes, a mesma norma quanto ao direito à vista do processo e a obter certidões ou cópias reprográficas dos dados e documentos que o integram, ressalvando, porém, os dados e documentos de terceiros protegidos por sigilo ou pelo direito à privacidade, à honra e à imagem.

Além disso, a mesma lei impõe a intimação do interessado nos seguintes casos: para ciência de decisão ou efetivação de diligências (art. 26); para conhecimento de atos do processo que resultem em imposição de deveres, ônus, sanções ou restrição ao exercício de direitos e atividades e para os atos de outra natureza, de seu interesse (art. 28); para a prestação de informações ou a apresentação de provas (art. 39), para apresentar alegações, em caso de interposição de recurso (art. 62).

A intimação deve ser feita com antecedência mínima de três dias úteis quanto à data de comparecimento (§ 2º do art. 26), ou para apresentação de prova ou realização de diligência (art. 41), podendo ser efetuada por ciência no processo, por via postal com aviso de recebimento, por telegrama ou outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado (§ 3º do art. 26); no caso de interessados indeterminados, desconhecidos ou com domicílio indefinido, a intimação deve ser efetuada por meio de publicação oficial (§ 4º do art. 26).

A inobservância da lei no que diz respeito à intimação é causa de nulidade, porém o comparecimento do administrado supre a sua falta ou irregularidade (§ 5º do

art. 26). Além disso, o desatendimento da intimação não importa o reconhecimento da verdade dos fatos, nem a renúncia a direito pelo administrado (art. 27).

Na fase de instrução, o interessado pode juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo (art. 38); terminada a instrução, ele tem o direito de manifestar-se no prazo máximo de 10 dias, salvo se outro for legalmente fixado (art. 44).

2.3.8 PRINCÍPIO DA OBEDIÊNCIA À FORMA E AOS PROCEDIMENTOS

Às vezes, a lei impõe determinadas formalidades ou estabelece um procedimento mais rígido, prescrevendo a nulidade para o caso de sua inobservância.

Isso ocorre como garantia para o particular de que as pretensões confiadas aos órgãos administrativos serão solucionadas nos termos da lei; além disso, constituem o instrumento adequado para permitir o controle administrativo pelos Poderes Legislativo e Judicial.

A propósito, sustenta Maria Sylvania²⁶:

A necessidade de maior formalismo existe nos processos que envolvem interesses dos particulares, como é o caso dos processos de licitação, disciplinar e tributário. Nesses casos, confrontam-se, de um lado, o interesse público, a exigir formas mais simples e rápidas para a solução dos processos, e, de outro, o interesse particular, que requer formas mais rígidas, para evitar o arbítrio e a ofensa a seus direitos individuais.

Na realidade, o formalismo somente deve existir quando seja necessário para atender ao interesse público e proteger os direitos dos particulares.

É o que está expresso no artigo 2º, incisos VIII e IX, da Lei nº 9.784/99, que exige, nos processos administrativos, a “observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados” e a “adoção de formas simples, suficientes para

²⁶ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *op. cit.* p. 500.

propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados”.

Ainda na mesma linha do informalismo, o artigo 22 da lei estabelece que “os atos do processo administrativo não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir”.

Inclusive, o reconhecimento de firma, salvo disposição legal para casos específicos, só pode ser exigido quando houver dúvida de autenticidade (§ 2º) e a autenticação de documentos exigidos em cópia poderá ser feita pelo próprio órgão administrativo (§ 3º).

Depreende-se, desta forma, que a justa composição no procedimento administrativo de constituição e exigibilidade do crédito tributário somente poderá ser alcançada obedecendo-se as normas traçadas pelo direito, das quais não é dado ao Estado declinar perante nenhuma causa.

2.3.9 PRINCÍPIO DA OBJETIVIDADE

Também assume ares de incontestável relevância o princípio da objetividade da ação fiscal, certamente representativo da segurança que deve ser característica dos atos realizados pelo Estado-Administração.

Com efeito, uma investigação fiscal de caráter geral não sobrevive a uma análise rigorosa, devendo o seu campo de atuação ser previamente delimitado, o que demonstra a proximidade da relação entre este princípio e o da motivação dos atos administrativos.

O agente federal deve expressamente manifestar se sua fiscalização dirige-se ao Imposto sobre a Renda, ou se investiga o Imposto sobre Produtos Industrializados, ou ainda a qualquer outro tributo de competência do ente político federal.

Da mesma forma, o fiscal da Fazenda Estadual deve delimitar o objeto de investigação a qualquer dos tributos de competência do ente federativo que representa.

O princípio da objetivação, assim, resulta da cumulação de inúmeros imperativos ao agir do Estado, e hoje é referenciado pela Súmula 439 do Supremo Tribunal Federal que, sobre o assunto, enuncia: “Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação”.

Assim, iniciado o procedimento administrativo de fiscalização, deve ser procedida a específica identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, bem como ser previamente delimitado o campo de atuação da investigação.

2.4 GARANTIAS CONSTITUCIONAIS

A positivação dos direitos individuais constitui elemento fundamental para a sua obrigatoriedade e imperatividade.

Na lição de José Afonso da Silva²⁷:

(...) as garantias constitucionais, em conjunto, se caracterizam como imposições, positivas ou negativas, aos órgãos do Poder Público (especialmente), limitativas de sua conduta, para assegurar a observância ou, no caso de inobservância, a reintegração do direito violado.

As garantias constitucionais, assim, consagram princípios que asseguram aos indivíduos instrumentos para a plena defesa de seus direitos.

Importante, desta forma, destacar as garantias que a Constituição Federal disponibiliza aos cidadãos brasileiros e que devem ser exercidas pelos contribuintes, pessoa física ou jurídica, durante o procedimento administrativo de constituição e exigência do crédito tributário.

²⁷ SILVA, José Afonso da Silva. *op. cit.* p. 355.

2.4.1 DIREITO A INVIOABILIDADE DOMICILIAR

A proteção à inviolabilidade do domicílio encontra-se prevista, no artigo 5º da Constituição Federal²⁸, entre os direitos à segurança (direitos cujo objeto imediato é a segurança), como categoria de direitos individuais.

A ênfase do legislador constituinte não deixa dúvidas na inteligência de que são limitados os casos em que a violação do domicílio é permitida.

Não é outro o motivo de aclamado setor da doutrina afirmar peremptoriamente que nem mesmo aos agentes fiscais é permitido adentrar no domicílio do contribuinte sem sua prévia autorização.

O próprio STF já se manifestou sobre a matéria, e se posicionou favoravelmente ao fiscalizado. E, no mesmo sentido, Alexandre Moraes²⁹ preceitua que:

A Constituição Federal prescreve, no art. 145, § 1º, que a administração tributária está sujeita, na efetivação das medidas e na adoção de providências que repute necessárias, ao respeito incondicional aos direitos individuais, entre os quais avulta mor sua indiscutível importância, o direito à inviolabilidade domiciliar.

A pergunta que necessariamente se faz é: diante de tão firme posição, como contrapomos o dever de colaboração a qual é submetido o particular investigado?

Deve-se apontar para a necessária diversidade entre o domicílio protegido pela constituição e aquele outro representativo da sede da empresa fiscalizada, afinal, a interpretação literal de normativos constitucionais pode gerar grande equívoco, em face de sua amplitude.

A resposta será no sentido de que cabe ao particular disponibilizar aos agentes fiscais amplo acesso a seus documentos fiscais e comerciais, pois é interesse da

²⁸ XI - a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou durante o dia, por determinação judicial.

²⁹ MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 85.

ordem constitucional que todos concorram devidamente com os gastos públicos, o que resulta da leitura sistemática do texto constitucional, superando assim, a interpretação baseada na literalidade de um único e isolado dispositivo.

Entretanto, é forçoso constatar que tal colaboração deve se efetivar desde que não haja razão plausível a indicar o contrário, ou seja, em casos normais, o acesso não deve ser negado. Sobrevindo, porém, indicação de burla pela Administração a princípios e direitos reconhecidos pelo sistema como necessários, a negativa de acesso se impõe, e ao Fisco caberá tão-somente socorrer-se à autoridade judicial.

Importa ressaltar que o direito de acesso e o dever de colaboração pressupõem que o exercício da atividade fiscalizadora esteja em completa sintonia com os mandamentos ordenatórios que sobre ele incidam. Logo, parece-nos que no confronto entre o direito de acesso e o exercício ilegal do poder de fiscalização, cumpre preservarmos a inviolabilidade domiciliar, não afastando, porém, a possibilidade de requerer ao Poder Judiciário que diga o direito.

Assim, o Fiscal que se dirige ao estabelecimento empresarial de maneira desrespeitosa, adentrando nos compartimentos do edifício como se sobre ele dispusesse inteiramente, violando a moralidade e a razoabilidade que necessariamente devem informar o seu agir, fere tanto as normas constitucionais quanto as administrativas, e o exercício do direito à inviolabilidade se impõe com todas as forças.

Desta forma, podemos concluir que, inexistindo cientificação, objetividade, moralidade, motivação, razoabilidade etc., resta possibilitada a negativa por parte do contribuinte.

A dimensão e aplicabilidade dos preceitos citados demonstram ser indubitável que o acesso fiscal se restrinja à documentação comercial e contábil da empresa, e mesmo entre esses, impera o princípio da objetividade da fiscalização e ainda, que a retirada de documentos do estabelecimento do investigado não pode prescindir da correspondente ordem judicial.

2.4.2 DIREITO À INVIOABILIDADE DO SIGILO DE DADOS E DA INTIMIDADE

Aos agentes da administração Pública é possibilitada a análise única e exclusivamente de documentos e livros fiscais e comerciais; no entanto, tal análise deve ser dar, via de regra, no próprio estabelecimento do contribuinte investigado.

Com efeito, impossível, sem prévia ordem judicial, o acesso a documentos e dados outros que se distanciam da estrutura fiscal da empresa, sob pena de ofensa, a um só tempo, ao direito à intimidade e ao sigilo de dados, consagrados na Constituição Federal³⁰.

Aliás, se a retirada de documentos do estabelecimento do investigado não prescinde da correspondente ordem judicial, muito mais razão se as informações pretendidas sobre a escrituração estão armazenadas em computadores, uma vez que aí, também, impera o sigilo de dados e a proteção à intimidade do contribuinte, seja ele pessoa física ou jurídica.

Trata-se de garantia constitucional insculpida no artigo 5º, inciso XII, da Constituição Federal, que objetiva, mais precisamente neste caso enfocado, assegurar o sigilo de dados pessoais, nestes incluídos arquivos gravados em computador e relacionados com a atividade empresarial, a fim de proteger a esfera íntima do indivíduo.

A retirada de documentos revela atitude grave a ponto de afetar a saúde econômica da empresa, impedindo o desenvolvimento regular de suas atividades, contrariando, assim, mais uma vez os mandamentos constitucionais.

³⁰ X – são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;
XII – é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal.

Do ensinamento de José Afonso da Silva³¹, extrai-se, a respeito:

Abriu-se excepcional possibilidade de interceptar comunicações telefônicas, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal. Vê-se que, mesmo na exceção, a Constituição preordenou regras estritas de garantias, para que não se a use para abusos.

A suspensão, sustação ou interferência no curso da correspondência, sua leitura e difusão sem autorização do transmissor ou do destinatário, assim como as interceptações telefônicas, fora das hipóteses excepcionais autorizadas no dispositivo constitucional, constituem as formas principais de violação do direito protegido. A legislação penal (Código Penal) e a especial (Código das Comunicações) prevêm sanções aplicáveis a esses crimes.

Tudo o que se disse só está a reafirmar a necessária intervenção judicial nesses casos conflituosos, uma vez que, se a discussão sobre as melhores razões implica em ofensa a direitos fundamentais, resguarda-se a indelegável competência do Poder Judiciário para dizer o direito.

Portanto, no procedimento de fiscalização, ao agente fiscal cumpre dirigir-se ao estabelecimento fiscalizado, lavrar termo especificando o objeto da investigação e analisar tão-somente os documentos fiscais e comerciais a isso relacionados; não lhe assiste o direito de retirar os documentos fiscais do domicílio fiscal do investigado, quanto menos subtrair documentos, central de dados e semelhantes, a menos, é claro, que haja autorização para tanto e, ao fiscalizado, cabe suportar a investigação, desde que em conformidade com os princípios e normas expostos ao longo deste trabalho; cabe apresentar tão-somente os documentos específicos da obrigação investigada e, cabe negar-se, diante da ausência de ordem judicial, a fornecer documentos de qualquer natureza para análise em local diverso do seu estabelecimento.

2.5 A VALIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Depreende-se do desenvolvimento deste estudo que, no procedimento administrativo tributário, o objetivo do contribuinte é demonstrar defeitos ou nulidades

³¹ SILVA, José Afonso da. *op. cit.* p. 378.

que afetem o lançamento, enquanto que ao fisco cumpre ratificar a existência dos pressupostos do fato gerador da obrigação e a regular constituição do crédito.

Concluído o procedimento administrativo de lançamento, com a notificação regular do sujeito passivo, reveste-se o crédito tributário dos atributos de liquidez, certeza, exigibilidade e, conseqüentemente, exeqüibilidade, com a inscrição em dívida ativa que corporificará o título extrajudicial hábil a aparelhar execução fiscal.

Doravante, neste momento, também nasce para o Estado o direito de persecução penal se o agente, com a intenção, livre e consciente, tiver prejudicado a arrecadação tributária com o não pagamento, parcial ou total, do tributo para obter vantagem ilícita.

Contudo, se o processo administrativo tributário que concluir pela exigência do crédito tributário, apresentar alguma eiva de ilegalidade no desenvolvimento do procedimento, em razão de conter provas obtidas por meios ilícitos, não ter sido respeitado o regime jurídico a que se sujeita a atividade administrativa, bem como os direitos individuais do contribuinte, estará contaminado de nulidade e não será hábil para instruir a execução fiscal e, nem mesmo, a ação penal.

Assume relevante importância, portanto, o prévio exaurimento do procedimento administrativo de constituição do crédito tributário, a fim de ensejar o desenvolvimento válido e regular da ação penal a ser proposta pelo Ministério Público.

CAPÍTULO 2

A QUESTÃO PREJUDICIAL OBRIGATÓRIA

1.1 O PRÉVIO EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA

A instauração do processo penal enquanto ainda se discute no processo administrativo tributário a exigibilidade do crédito tributário, objeto do mencionado processo penal, constitui questão de elevada monta. O tema é polêmico e merece acurada atenção.

Há anos em nosso país tenta o legislador encontrar, nos crimes tributários ou previdenciários, um ponto de equilíbrio entre o interesse do *Estado-arrecadador*, que primordialmente é o de arrecadar impostos valendo-se, inclusive, e, sobretudo, da ameaça do Direito Penal, do *Ministério Público*, que é o de, em nome do Estado-repressor, processar o violador da norma penal, visando a condená-lo criminalmente e do *contribuinte*, que é o de não ver-se privado da sua liberdade nem de seus bens senão consoante o devido processo legal, com direito ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes (CF, art. 5º, incisos LIV e LV).

A Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990¹, estabelecia:

Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Este artigo 14, da Lei nº 8.137/90, foi, entretanto, revogado pelo artigo 98, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Todavia, a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995², restabeleceu a norma do artigo 14, da Lei nº 8.137/90, nestes termos:

¹ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windi e Livia Céspedes. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 397

² Idem. *ibidem*. p. 603.

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Sobreveio, então, a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996³, que determinou:

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

Parágrafo único. As disposições contidas no *caput* do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26-12-95, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo Juiz.

Contudo, da disposição contida no artigo 83 da Lei nº 9.430/96 resultaram enormes controvérsias. Entendeu-se que seria condição objetiva de punibilidade⁴ ou mesmo condição de procedibilidade⁵.

Doravante, passou a exigir maior cautela dos agentes fiscais da Administração Tributária, que cometiam, antes, muitos abusos na notícia de delitos, causando constrangimentos deploráveis em muitas situações de patente arbítrio contra incontáveis contribuintes.

Não obstante, o Procurador-Geral da República aforou ação direta de inconstitucionalidade⁶ do art. 83, *caput*, da Lei nº 9.430/96, de 27/12/1996, cujo acórdão teve a seguinte ementa:

³ Idem. *ibidem*. p. 700-701.

⁴ BARANDIER, Antonio Carlos. *Condição objetiva de punibilidade*. Boletim IBCCrim, São Paulo, n. 57, p. 13, ago. 1997.

⁵ ROSENTHAL, Sérgio. *A lei 9.430/96 e os crimes tributários*. Boletim IBCCrim, São Paulo, n. 52, p. 8, mar. 1997.

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Lei nº 9.430, de 27.12.1996, art. 83. Ação direta de inconstitucionalidade nº 1571-1. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Presidente da República. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 10 de dezembro de 2003. DJ, 30.04.2004.

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 83 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996. 3. Argüição de violação do art. 129, I da Constituição. *Notitia criminis* condicionada “à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário”. 4. A norma impugnada tem como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público. É obrigatória, para a autoridade fiscal, a remessa da *notitia criminis* ao Ministério Público. 5. Decisão que não afeta orientação fixada no HC 81.611. Crime de resultado. Antes de constituído definitivamente o crédito tributário não há justa causa para a ação penal. O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita “representação tributária”, se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo. 6. Não configurada qualquer limitação à atuação do Ministério Público para propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 7. Improcedência da ação.

Entretanto, na realidade das relações entre Fisco e contribuinte, não se descarta a possibilidade do agente fiscal de tributos, lavrar auto de infração inteiramente infundado que poderá instruir denúncia do Ministério Público.

Nesta situação, a ação penal poderá ser julgada procedente antes do término do processo administrativo tributário, que poderá concluir pela inexigibilidade do tributo.

Essa postura da Corte Maior enseja a possibilidade de se criar situação absurda em que o juiz criminal condena alguém por supressão ou redução de tributo e a autoridade administrativa conclui, no processo administrativo, que tal fato não ocorreu porque o tributo em questão não era devido.

A jurisprudência, em geral, ainda não se inclina, preponderantemente, para a aplicação do artigo 92 do Código de Processo Penal, que determina a suspensão do curso da ação penal, quando a decisão sobre a existência da infração depender da solução de controvérsia, séria e fundada, sobre o estado civil das pessoas, até que no juízo cível seja esta dirimida por sentença passada em julgado e, impede, ao mesmo tempo, o fluxo do prazo prescricional, com supedâneo no que dispõe o artigo 116, I, do Código Penal.

1.2 INTERDEPENDÊNCIA DAS DECISÕES ADMINISTRATIVA OU CIVIL E A PENAL

A regra vigente no sistema jurídico pátrio sublinha que as instâncias administrativa ou civil e a penal são independentes (princípio da independência das instâncias).

Em princípio, as instâncias são efetivamente independentes. Mas essa assertiva só é válida como regra geral. A decisão administrativa, muitas vezes, afasta qualquer tipicidade penal⁷:

Ementa: Processo penal. *Habeas corpus*. Trancamento de ação penal. Rejeição da denúncia. Ausência de prova. Falta de justa causa. Conduta atípica. Repercussão da decisão administrativa na esfera criminal. Independência das instâncias. Constrangimento ilegal evidenciado. Ordem concedida.

De acordo com o caso concreto, não deve haver disparidade de soluções entre o juízo administrativo e o juízo penal, face da unidade do Direito, cujas normas se harmonizam e integram-se perante o Estado de Direito.

A distinção entre a esfera administrativa e a penal não constitui óbice para que a decisão de uma área dogmática repercuta em outra.

Demonstrado, mediante julgamento administrativo proferido pelo Supremo Tribunal do Trabalho, que a paciente não simulou o contrato de trabalho para obter nomeação de Juíza Classista, não constituindo a conduta caráter fraudulento, a peça acusatória fica prejudicada, eis a ausência de conduta típica para persecução criminal.

Cabível o trancamento de ação penal pela via estreita quando demonstrado de plano, mediante provas pré-constituídas, a inocorrência de crime.

Ordem Habeas Corpus concedida.

No âmbito dos delitos tributários, embora de maneira excepcional, também pode a decisão na ação penal ter interferência no âmbito administrativo tributário. Eis um exemplo⁸:

⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal. Região, 5. Processual Penal. *Habeas corpus* nº 1065, Impetrante: Célio Avelino de Andrade. Impetrado: Juízo Federal da 10ª Vara de Pernambuco. Relator: Juiz Ubaldino Ataíde Cavalcante. Recife, 6 de março de 2001. DJU, Seção 2, p. 692.

⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Processual Penal. Recurso Extraordinário nº 95.575, Relator: Min. Aldir Passarinho. Brasília, DF, 9 de dezembro de 1983. RTJ 105-1, p. 426.

Fiscal. Penalidade. Pena de perda do veículo transportador. Ação penal: absolvição.

A absolvição, na ação penal, do condutor do veículo transportador de mercadoria descaminhada não implica necessariamente na impossibilidade de aplicação de penalidade fiscal. Entretanto, se na ação ficou expressamente consignado que inexistiam determinados fatos e estes se constituem exatamente nos pressupostos que poderiam possibilitar a sanção fiscal, não surgindo sequer, no processo administrativo, nada que infirme os fundamentos daquela decisão, bem andou o v. Acórdão em conceder a segurança impetrada em favor do proprietário do veículo para obter a liberação deste, cuja apreensão permanecia indevidamente. Recurso Extraordinário não conhecido.

De outro lado, se for reconhecida a inexigibilidade do tributo ou sua inconstitucionalidade, não haverá tributo devido e, portanto, não haverá crime tributário.

Logo, essa é uma hipótese em que a decisão administrativa acaba vinculando a esfera penal. Como vem proclamando, a propósito, o Superior Tribunal de Justiça⁹:

(...) o reconhecimento, pela própria Administração – a detentora do poder-dever de verificar a ocorrência do fato gerador e lançar o crédito – da inexistência, em relação às operações apuradas no processo criminal, de qualquer responsabilidade de natureza tributária, pode fazer desaparecer a justa causa para o curso da ação [penal].

Como se vê, é muito importante, para a defesa dos interesses do contribuinte, que o processo penal por sonegação fiscal, ou seja, pelo não pagamento, total ou parcial, do tributo somente possa ter prosseguimento quando terminada a discussão administrativa ou judicial sobre se o crédito tributário é devido ou não.

Até porque, quando se reconhece que o tributo não é devido ou mesmo quando é anulado o auto de infração, ou ainda quando o crédito não foi inscrito na dívida ativa em razão do contribuinte ter efetuado o pagamento na fase de cobrança amigável, não há justa causa para a ação penal. Solução idêntica se verifica quando, em procedimento judicial, julga-se improcedente o lançamento.

⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Processual Penal. *Habeas corpus* nº 18.005. Relator: Min. Félix Fischer, Brasília, DF, 20 de novembro de 2001. DJU 20.05.2002, p. 171.

Nesse diapasão, ainda podem ser citados os seguintes julgados:

Ementa: Penal – Processo Penal – Crime Tributário (art. 1º, incisos I, II e III, da Lei 8.137/90) – suspensão do processo – questão prejudicial (art. 93, do CPP) – Recurso ministerial prejudicado – *Habeas corpus* de ofício – Descabível – remessa dos autos à vara de origem.

Recurso ministerial prejudicado pela perda de objeto, eis que a documentação juntada aos autos comprova que a 6ª Câmara do Primeiro Conselho dos Contribuintes decidiu nos autos do Processo Administrativo que não houve infração tributária.¹⁰

Ementa: Processo Penal. *Habeas corpus*. Trancamento da ação penal. Repercussão da decisão administrativa na esfera criminal. Independência das instâncias. Conduta atípica. Constrangimento ilegal evidenciado. Ordem concedida.

Recurso administrativo, com efeito suspensivo, versando sobre os mesmos fatos descritos na denúncia, não tem o condão de obstar a instauração da ação penal. (...).

A distinção entre esfera administrativa e penal não constitui óbice para que a decisão de uma área dogmática repercuta em outra.

Demonstrado administrativamente que não houve obtenção de vantagem indevida perante a Previdência Social, não deve a conduta ser considerada criminosa.

Ordem de *Habeas corpus* concedida.¹¹

Ementa: Penal. Crime previdenciário. Absolvição na esfera administrativa. Caráter definitivo. Impossibilidade de lançamento do tributo. Inexistência de crime. Decreto absolutório.

A absolvição na esfera administrativa de suposta sonegação fiscal proíbe o lançamento do tributo.

Decisão de caráter definitivo, que não comporta eventual ação penal, por ausência de justa causa.

Precedentes do STJ e extinto TRF. Apelação provida.¹²

Ementa: Penal – *Habeas corpus* – Crime contra o sistema financeiro (art. 16 da Lei 7.492/86) – ausência de justa causa para o prosseguimento da ação penal – Não reconhecimento do ilícito na esfera administrativa – Descaracterizado o delito na esfera penal – Ordem concedida.

¹⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal. Região, 3. Processual Penal. Suspensão do processo. *Habeas corpus* nº 97.03.031313-2. Relator: Des. Fed. Roberto Haddad. São Paulo, 27 de março de 2001. DJU 18.06.2001, Seção 2, p. 175.

¹¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal. Região, 5. Processual Penal. Trancamento da ação penal. *Habeas corpus* nº 1136-CE (2000.05.00.020446-0). Relator: Juiz Ubaldo Ataíde Cavalcante. Recife, 02 de março de 2000. DJU 06.10.2000, p. 295.

¹² BRASIL. Tribunal Regional Federal. Região, 2. Apelação criminal nº 98.02.52025-0. Relator: Des. Federal Ney Fonseca. Rio de Janeiro, 2 de outubro de 2000. DJU 14.08.2001, Seção 2, p. 44.

1 - Ausente a justa causa para a instauração da ação penal, quando o próprio Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional não visualizou qualquer conduta ilegítima na complexa operação realizada pela empresa do paciente.

2 - O não reconhecimento do ilícito na esfera administrativa constitui obstáculo suficiente para o reconhecimento da ausência de ilícito na esfera penal.

3 - Ordem concedida para trancar a ação penal.¹³

Ementa: *Habeas corpus*. Trancamento de ação penal. Ausência de justa causa. Concessão da ordem.

1. Julgados improcedentes, por decisão definitiva dos órgãos competentes na esfera administrativa, os lançamentos efetuados por meio dos autos de infração que originaram a *persecutio criminis*, flagrante está a ausência de justa causa para o prosseguimento da ação penal.

2. Ordem concedida.¹⁴

Desconstituído pelas autoridades fiscais o lançamento que deu origem à ação penal, restou evidenciada falta de tipicidade.

Habeas corpus provido. Concedida a ordem para trancamento da Ação Penal nº 97.0023906-3.¹⁵

A jurisprudência predominante, contudo, vem sublinhando a regra de que não é necessário o prévio exaurimento da via administrativa nos crimes tributários.

Em outras palavras, afirmam que a existência de processo administrativo tributário não impede a instauração da ação penal pelo Ministério Público, até porque se cuida de ação penal incondicionada, consoante enunciado da Súmula 609 do Supremo Tribunal Federal¹⁶.

¹³BRASIL. Tribunal Regional Federal. Região, 3. *Habeas corpus* nº 2000.03.00.024640-0. Relator: Des. Federal Roberto Haddad. São Paulo, 20 de agosto de 2000. DJU 03.04.2001, Seção 2, p. 217.

¹⁴BRASIL. Tribunal Regional Federal. Região, 4. *Habeas corpus* nº 2000.04.01.093163-6/SC. Relatora: Juíza Ellen Gracie Northfleet. Florianópolis, 05 de março de 2000. DJU 13.12.2000, Seção 2, p. 238.

¹⁵BRASIL. Tribunal Regional Federal. Região, 2. Processual Penal. *Habeas corpus* nº 001974. Relator: Des. Ney Fonseca. Rio de Janeiro, 29 de fevereiro de 2000. DJU 16/05/2000, p. 211. Boletim IBCCRIM, ano 8, nº 98, jan./2001, p. 510.

¹⁶BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 609. É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal. Código de Processo Penal. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz e Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Lívia Céspedes. 42. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

Como observa José Alves Paulino¹⁷:

Os juízes de primeira, segunda, terceira e quarta instâncias ainda não se deram conta do exame da interação e da intercomunicabilidade do processo fiscal com o penal, ficaram inertes ou então foi mais cômodo para todos acolherem o jargão de que *as instâncias administrativas e penais são independentes e autônomas*, princípio este geral, não se atendo à exceção importante da prejudicialidade do processo penal.

Assim, em se tratando de crimes contra a ordem tributária, as instâncias administrativa e penal intercomunicam-se e inter-relacionam-se, de modo que a administrativa prejudica a penal.

Exsurge, portanto, questão relevante e atual.

Urge definir o procedimento penal correto que viabilize a processabilidade do contribuinte com a inexigibilidade do tributo, que ainda não se sabe se é devido ou indevido, vez que, consoante posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, o artigo 83 da Lei nº 9.430/96 não impede a propositura da ação penal pelo Ministério Público.

1.3 INEXIGIBILIDADE DO TRIBUTO E PROCESSABILIDADE DO CONTRIBUINTE

Se não se pode resolver a questão evitando-se a *processabilidade* do contribuinte, que significa promover a ação penal pelo Ministério Público com a oferta da denúncia, impõe-se, então, o acolhimento da tese da prejudicialidade, ou seja, o procedimento administrativo tributário ou processo judicial em que se discute a exigibilidade do crédito tributário, indiscutivelmente, é uma questão prejudicial do processo penal.

Importante, contudo, considerar que o lançamento é o procedimento administrativo de determinação do crédito tributário (CTN, art. 142). Constituído o

¹⁷ PAULINO, José Alves. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 1999, p. 110.

crédito tributário, adquire este, os atributos da liquidez, certeza, exigibilidade e exeqüibilidade.

Porém, as reclamações e os recursos administrativos suspendem a exigibilidade do crédito tributário (CTN, art. 151, inciso III) e a concessão de liminar ou tutela antecipada em medidas judiciais (CTN, art. 151, incisos IV e V).

As reclamações e os recursos, na verdade, não suspendem a exigibilidade do crédito tributário, pois, ao serem interpostos, o crédito ainda não está definitivamente constituído e, assim, não é exigível.

No entanto, a Administração Tributária tem o poder-dever de formalizar o crédito tributário em discussão (lançamento), mesmo estando em curso recurso administrativo ou ação judicial de natureza preventiva (anterior ao lançamento) com o condão de suspender a exigibilidade do crédito.

Deve formalizá-lo, porém, apenas para obstar a decadência. Não é lícito à Administração Tributária, após realizar o lançamento, registrar penalidades ou inscrever na dívida ativa e promover a execução judicial, pois se encontra suspensa a exigibilidade do crédito tributário.

Outrossim, enquanto não houver decisão administrativa ou judicial definitiva, não haverá crédito tributário definitivamente constituído e, portanto, exigível, bem como não terá início o fluxo do prazo prescricional da pretensão punitiva estatal.

Sendo assim, enquanto se discute em processo administrativo ou judicial, a exigibilidade do tributo, é inevitável que o melhor caminho, no atual contexto, inclina-se no sentido do acolhimento da tese da *questão prejudicial*, suspendendo-se o curso do processo penal em todas as hipóteses em que a questão jurídica de direito penal esteja subordinada à *exigibilidade* do crédito tributário.

1.4 PERTINÊNCIA E APLICAÇÃO DO ARTIGO 92 DO CÓDIGO DE PROCESSO PENAL

Mais precisamente, o processo administrativo tributário em que se discute a exigibilidade do tributo, indiscutivelmente, é uma questão prejudicial obrigatória do processo penal, tendo aplicação o disposto no artigo 92 do CPP, que dispõe:

Art. 92. Se a decisão sobre a existência da infração depender da solução de controvérsia que o juiz reputar séria e fundada, sobre o estado civil das pessoas, o curso da ação penal ficará suspenso até que no juízo cível seja a controvérsia dirimida por sentença passada em julgado, sem prejuízo, entretanto, da inquirição das testemunhas e de outras provas de natureza urgente.

Como questão de direito material, as questões prejudiciais decorrem da formulação do tipo penal, ou seja, trata-se de tipo penal anormal, eis que descreve elementos objetivos e normativos (tributos).

As questões prejudiciais devem ser resolvidas previamente, pois se ligam ao mérito da ação penal, havendo uma dependência lógica entre as duas questões.

A propósito, ensina Júlio Fabbrini Mirabete¹⁸ que:

Pode-se definir a questão prejudicial como toda questão jurídica de direito penal ou extrapenal que verse elemento integrante do crime e cuja solução, escapando à competência do juiz criminal e provocando a suspensão da ação penal, deve preceder a decisão da questão principal.

Antônio Scarance Fernandes¹⁹ considera como elementos essenciais da prejudicialidade:

- a) a anterioridade lógica (a questão prejudicada depende, logicamente, da prejudicial);
- b) a necessariedade (essa dependência é não apenas lógica, mas também essencial);

¹⁸ MIRABETE, Júlio Fabbrini. *Manual de direito penal*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 194.

¹⁹ FERNANDES, Antônio Scarance. *Prejudicialidade*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 37.

c) a autonomia (a possibilidade de a questão prejudicial ser objeto de processo autônomo, distinto daquele em que figura a questão prejudicada).

Concordamos com Antônio Scarance Fernandes²⁰ que vê na prejudicialidade uma forma de conexão:

A prejudicialidade, como vem sendo acentuado, se caracteriza por ser uma relação entre duas figuras, a prejudicial e a prejudicada, sendo que esta depende lógica e necessariamente daquela. Há entre elas um nexó necessário. Uma está geneticamente ligada à outra. Esse vínculo entre as duas figuras, que representa prejudicialidade, é uma forma de conexão.

Antônio Cláudio Mariz de Oliveira²¹ sustenta, também, a necessidade do prévio exaurimento da via administrativa com fundamento no dispositivo pertinente à questão prejudicial, asseverando:

Em casos nos quais se contesta na esfera administrativa a exigibilidade do tributo, tendo em vista uma situação fática determinada, poderá ser invocado o art. 93, do Código de Processo Penal. Embora este se refira à questão prejudicial que esteja sendo apreciada pelo Juízo Cível, nos parece de toda pertinência a aplicação analógica do dispositivo, tendo em vista o grau de prejudicialidade que vincula a questão penal à tributária, pois na esfera administrativa se estará discutindo a existência do tributo que constitui condição precípua para a existência do delito.

Tal como ocorre no Direito Processual Civil, a questão prejudicial há de ser entendida de modo abrangente de qualquer decisão de autoridade a respeito de qualquer pendência que lhe caiba resolver.

(...) há de ser entendida de forma ampla por atingir não somente julgamento de outra causa (de relação jurídica que constitui objeto de outra causa pendente), como também da declaração de existência ou inexistência de relação jurídica a ser definida por autoridade outra que não o juízo cível, já que pode alcançar o criminal ou mesmo a administrativa.²²

²⁰ Idem. *ibidem*. p. 75.

²¹ MARIZ DE OLIVEIRA, Antônio Cláudio. *Reflexões sobre os crimes econômicos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 30, nº 12, p. 163

²² ROCHA, José de Moura. *Processo de conhecimento*. Rio de Janeiro: Forense, 1983, v. 1, p. 491.

O Superior Tribunal de Justiça reconheceu que a decisão administrativa tem relevância no juízo penal.

Penal. Crimes contra a ordem tributária. Lançamento. Auto de infração. Cancelamento na instância administrativa. Ação penal. Ausência de justa causa. *Habeas corpus*.

Em sede de crime contra a ordem tributária, instaurada a ação penal fundada em auto de infração, a subsequente decisão administrativa, de caráter definitivo, que julga improcedente o lançamento, faz desaparecer a justa causa para o curso da ação, impondo-se o seu trancamento.

Recurso ordinário provido. *Habeas corpus* concedido.²³

A pertinência jurídica do art. 92 do Código de Processo Penal, nesta hipótese, é incontestável, pois, o crédito tributário não está constituído definitivamente; logo, não se sabe se é devido ou indevido. Se for reconhecida a inexigibilidade do tributo não há crime e, sem crime, não haverá justa causa para propor a ação penal.

Com relação a essa prejudicial o Código de Processo Penal adotou o sistema da prejudicialidade obrigatória. Doravante, ao ser suscitada a questão prejudicial, o Juiz deverá averiguar a presença dos requisitos que a autorizam e determinar a suspensão do curso da ação penal.

Exsurge, com clareza, a aplicação da questão prejudicial obrigatória (art. 92 do CPP) aos crimes contra a ordem tributária, senão vejamos:

1º - Controvérsia sobre o estado civil das pessoas.

A propositura da ação penal, não havendo justa causa, ofende a honra do homem, o *status dignitatis*, que é um dos valores que integram a vida humana.

A preocupação da pessoa humana contra as agressões do Poder Público é antiquíssima e, apenas para nos circunscrevemos aos tempos modernos, ela se reflete na Declaração dos Direitos do Homem, de 1789, como no texto de igual nome das Nações Unidas de 1948.

²³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Penal. Recurso Ordinário em *habeas corpus* nº 8.335. Relator: Min. Vicente Leal, Brasília, DF, 25 de maio de 1999. DJU 1, de 14-6-99, p. 228.

Referido anseio de preservar a vida, a liberdade, a dignidade do homem se manifesta por toda parte e com a mais assinalada veemência, pois, o que se almeja é defendê-lo contra as arbitrariedades do Estado.

Dada sua vital importância, as normas que regulam o “estado” do homem são de ordem pública, sendo, por isso, indisponível. Como ensina Orlando Gomes²⁴, estado é uma qualificação “que encerra elementos de individualização da personalidade”.

O estado civil das pessoas compreende o complexo de atributos referentes à ordem política (no domínio do direito constitucional, a cidadania), às relações de ordem privada (a família) e às de ordem pessoal (a personalidade, dignidade, honra).

Importa, para o presente estudo, abordar o complexo das qualidades que integram a ordem pessoal. Analisemos os direitos de personalidade que, no conceito de Silvio Rodrigues²⁵, são:

(...) direitos inerentes à pessoa humana e, portanto, a ela ligados de maneira perpétua e permanente, não se podendo mesmo conceber um indivíduo que não tenha direito à vida, à liberdade física ou intelectual, ao seu nome, ao seu corpo, à sua imagem e àquilo que ele crê ser sua honra.

A Constituição Federal de 1988, com o Estado Democrático de Direito, abre as perspectivas de realização social profunda pela prática dos direitos sociais que ela inscreve em seu bojo e pelo exercício dos instrumentos que oferece à *cidadania* e que possibilita caracterizar as exigências de um Estado de justiça social, fundado na *dignidade da pessoa humana*.

Desta forma, ressaí a pertinência do artigo 92 do CPP, quanto “ao estado civil das pessoas”, vez que a proposição de ação penal, sem justa causa, ofende a *dignidade* do homem, um valor supremo que atrai, desde o direito à vida, à honra, até o conteúdo de todos os direitos fundamentais do homem.

²⁴ GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 180.

²⁵ RODRIGUES, Sílvio. *Direito civil – parte geral*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 85.

Além do mais, em razão da sua magnitude, o Direito Penal tutela o respeito à integridade moral do indivíduo contra a calúnia, a difamação e a injúria.

2º - A existência de infração deve depender da solução de controvérsia.

É necessário que a questão jurídica refira-se à *existência da infração*, ou seja, do crédito tributário devido e suprimido ou reduzido, por exemplo, e, assim “afete a qualificação jurídico-penal do fato objeto de processo”.²⁶

No sistema jurídico brasileiro, compete, privativamente, à autoridade administrativa constituir o crédito tributário. O Código Tributário Nacional estabelece norma a respeito do procedimento administrativo tendente a constituir o crédito tributário:

Art. 142. 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 correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

É indispensável a definitiva constituição do crédito tributário, pois este é um dos elementos descritos no fato típico. Assim, não sendo devido o tributo, não se adequará ao fato típico previsto na norma penal e, portanto, não haverá crime contra a ordem tributária.

Edmar Oliveira Andrade Filho²⁷ afirma:

É livre de dúvidas que a consumação dos crimes contra a ordem tributária só poderá ser afirmada depois de esgotadas todas as instâncias administrativas de que dispõe o sujeito passivo para discutir a exação. Isto porque o lançamento tributário, como vimos, pode perfeitamente ser desconstituído, hipótese em que desapareceria o núcleo do tipo penal: a supressão ou redução ilegal do tributo ou contribuição.

²⁶ TORNAGHI, Hélio. *Curso de processo penal*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 376.

²⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário – crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 1995, p. 96.

Na opinião de José Alves Paulino²⁸, somente após a efetivação de todas as fases do procedimento fiscal (primeira instância, segunda instância e, eventualmente, instância especial):

(...) é que o contribuinte terá como devido o tributo ou indevido o tributo. Enquanto não são esgotadas todas essas fases, não se tem o tributo devido, que é a materialidade do delito previsto no *caput* do art. 1º da Lei 8.137/90.

Desta forma, resulta de extrema importância a definitiva constituição do crédito tributário para o prosseguimento da ação penal.

3º - Controvérsia que o juiz repute séria e fundada.

Para que a controvérsia seja considerada *séria*, é necessário que se demonstre não ser *inconsiderada*, *temerária*, produzida artificialmente etc. Para considerá-la *fundada* é indispensável que apresente algum suporte no ordenamento jurídico e na prova.²⁹

Caso o juiz criminal entenda que a questão é “séria e fundada”, não pode deixar de suspender o processo porque a solução cabe ao juiz civil, “cuja sentença tem uma eficácia particularíssima, formadora do estado *erga omnes*.”³⁰

Com certeza, a controvérsia que se estabelece a respeito da exigibilidade do crédito tributário é séria e fundada, pois somente a autoridade da Administração Tributária, através do processo de lançamento, é competente para constituir o crédito tributário.

Por outro lado, concluído o procedimento administrativo, tem o contribuinte direito de discutir a exigência em Juízo. Posta a questão em Juízo, seja mediante ação anulatória de lançamento, ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária, mandado de segurança, ou qualquer outro procedimento judicial, tem-se, também, uma questão prejudicial, cujo deslinde deve ser aguardado pelo Juízo Criminal.

²⁸ PAULINO, José Alves. *op. cit.*, p. 104.

²⁹ MIRABETE, Júlio Fabbrini. *Processo penal*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1993, p. 196.

³⁰ TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. *Processo penal*. 4. ed. Bauru: Jalovi, 1980, p. 370.

Não se trata de simples formalidade processual, mas de uma garantia da apuração da verdade real concernente à ocorrência do ilícito penal. Por isso mesmo, Antônio Corrêa³¹, com larga experiência na judicatura, ensina que:

(...) a apuração da verdade real para convencimento do julgador depender da solução de uma questão jurídica, deve ser admitido que esta, precisamente a questão jurídica sem solução, é um obstáculo ao exercício da ação penal.

Ademais, o contribuinte tem o direito ao “contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” em processo judicial ou administrativo (art. 5º, inciso LV, CF).

1.5 DECISÕES CONTRADITÓRIAS

Que o Ministério Público pode iniciar a ação penal mesmo estando em curso eventual processo administrativo em que se discute a exigibilidade do tributo já não se discute, consoante a atual jurisprudência do Colendo Supremo Tribunal Federal.

A possibilidade de se chegar a uma sentença condenatória, nessas circunstâncias, é admitir a possibilidade de decisões contraditórias sobre um mesmo fato, o que fere o sistema harmônico do Direito.

Afigura-se mais do que justa e equilibrada, portanto, a regra de que, unicamente depois de constituído de modo *definitivo* o tributo é que se possa prosseguir o processo penal.

Acolhendo-se a tese da prejudicialidade, é mais do que razoável a exigência do prévio exaurimento da via administrativa nos crimes tributários.

A lei estabelece normas para se evitar decisões desarmônicas sobre o mesmo fato, pois enfraqueceria a Justiça na sua dignidade e no seu prestígio, criando para as partes um estado de insegurança e de contradição.

³¹ CORRÊA, Antônio. *Dos crimes contra a ordem tributária*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 59.

Oportuno transcrever a seguinte ementa³², que se encaixa perfeitamente ao objeto em estudo:

Ementa: 1. Em que pese o entendimento de que o Ministério Público, para oferecer denúncia por crime contra a ordem tributária, não precisa aguardar o término do procedimento administrativo, não se mostra razoável a condenação do agente por sonegação de tributos enquanto pendente decisão definitiva acerca da exigibilidade do crédito fiscal. 2. No caso dos autos, o réu foi denunciado por não recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados. Contudo, há decisão judicial (ainda não transitada em julgado) na esfera cível concluindo pelo direito do contribuinte à compensação dos valores do IPI objeto da presente ação penal. 3. Nessa hipótese, revela-se adequada a suspensão do processo criminal, com apoio no art. 93 do CPP, bem como da prescrição, forte no art. 116 do Estatuto Repressivo, até que sobrevenha decisão imutável sobre a exigibilidade ou não do guereado tributo.

Assim, embora o juízo criminal tenha competência para decidir todas as circunstâncias constitutivas da figura delituosa, ligadas ao mesmo fato, excetua-se no caso a existência de decisão sobre uma questão relacionada com o ilícito tributário.

Tem força vinculante na justiça penal a sentença civil que conclui pela inexigibilidade ou inconstitucionalidade de tributo.

Se a decisão civil irrecorrível faz desaparecer elementos constitutivos do crime descrito na denúncia, tornando atípicos os fatos atribuídos ao réu, tal decisão tem força vinculante que deve ser aceita como verdade pela jurisdição criminal, desaparecendo a justa causa para a ação penal.

A justiça, que é o valor meta do Estado Constitucional e Democrático de Direito, exige de todos os protagonistas jurídicos (legisladores, intérpretes e aplicadores) bom senso e proporcionalidade. A virtude está em buscar equilíbrio entre os múltiplos interesses em conflito.

³² BRASIL. Tribunal Regional Federal. Região, 4. Processual Penal. *Habeas corpus*. Delitos contra a ordem tributária. Habeas Corpus nº 2001.04.01.075360-0. Relator: Des. Federal Elcio Pinheiro de Castro. Porto Alegre, 25 de fevereiro de 2002. Revista Tributária e de Finanças Públicas nº 49, p. 297.

Tem-se, portanto, de adotar o que o Ministro Marco Aurélio denomina uma interpretação “homenageante do devido processo legal, avesso, a mais não poder, às soluções que, embora práticas, resultem no desprezo à organicidade do Direito”.³³

Precisamente, nesse sentido, o seguinte julgado:³⁴

Ementa: Direito penal – *Habeas corpus* – Crime contra a ordem tributária – Sonegação fiscal – Art. 1º, II, da Lei 8.137/90 – Ilícitude da prova – Teoria dos frutos da árvore envenenada – Impossibilidade de apreciação – Necessidade de dilação probatória e supressão de instância – Inépcia da denúncia – Descabimento – Exigibilidade do crédito – Pendência de procedimento administrativo – Sobrestamento da ação penal e da prescrição – Art. 116, I, do CP. (...)

3 – A conclusão do procedimento administrativo fiscal não é condição de procedibilidade das ações penais instauradas por crime contra a ordem tributária. Todavia, a procedibilidade autônoma, que diz respeito ao curso procedimental, não se confunde com condenação autônoma, visto que, se inexistir a conformação legal e material do tributo, não poderá haver crime de sonegação fiscal de obrigação tributária não nascida ou crédito pertinente excluído, ou seja, não se pode admitir a condenação em processo criminal pela prática de qualquer um dos delitos tipificados no art. 1º da Lei 8.137/90 antes da confirmação da efetiva ocorrência de sonegação fiscal, que é o objeto material dos tipos e deve ser apurada em procedimento administrativo fiscal onde se proporcione direito de defesa ao contribuinte;

4 – O recurso administrativo é questão prejudicial heterogênea, condicionante do reconhecimento ou não do tipo penal imputado ao paciente. Nessa ordem de idéias, ao fazer o inc. I do art 116 do Estatuto Repressivo referência à figura do processo, quer dizer que, no hodierno contexto constitucional, deve ser o termo entendido como abrangente do processo judicial e administrativo, a teor do art. 5º, LV, da Carta Magna, admitindo-se, portanto, que possa o processo administrativo em curso ter o condão de gerar a suspensão da prescrição penal.

5 – Sendo, eventualmente, bem-sucedido na órbita administrativa, por estar a ampará-lo uma decisão judicial que suspendeu o curso da ação penal, o paciente não terá quaisquer direitos prejudicados designadamente, o do art. 34, da Lei 9.249/95, pois o Superior Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de se posicionar na direção de que, excepcionalmente, o pagamento após o recebimento da

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Processual Penal. Recurso Extraordinário.nº 198.958-1. Rel. Min. Marco Aurélio. Brasília, DF, 25, de maio de 1995. DJU I de 17-5-96, p. 16.351.

³⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal. Região, 2. Direito Penal. *Habeas corpus* nº 1999.02.01.058430-7. Impetrante: Elson José Apécuita e outro. Impetrado: Juízo Federal da 6ª Vara Criminal. Paciente: Luiz Felipe da Conceição Rodrigues. Relator: Des. Federal Rogério Vieira de Carvalho. Rio de Janeiro, 26 de setembro de 2000. DJU 16-11-2000, Seção 2, p. 278.

denúncia, sendo o *quantum* conhecido em época posterior, pode gerar a extinção da punibilidade, sendo o réu intimado para o recolhimento respectivo (STJ, RHC 7155/SP).

6 – Neste panorama processual, em síntese, resta assentado, por outro lado, que não pode ser o paciente prejudicado em seu direito de debater na esfera administrativa se é ou não devedor do crédito reclamado, para que possa, sendo o caso, invocar a norma do art. 34 da Lei 9.249/95; por outro lado, também não pode a sociedade, na figura do Ministério Público, ser alijada da possibilidade de deflagrar uma ação penal em razão de um pretense crime fiscal que teria se consumado, o que poderia ficar comprometido pela ocorrência superveniente da prescrição da pretensão punitiva.

7 – Ordem parcialmente concedida para determinar o sobrestamento da ação penal bem como da respectiva prescrição, até que seja ultimado o procedimento administrativo fiscal, resguardando-se ao Juízo a livre apreciação de todo o procedimento quando do prosseguimento da ação penal. (...)

Com felicidade ímpar, o julgamento acima transcrito bem solucionou a questão, enfocando inclusive, o relevante aspecto do pagamento *a posteriori*.

Uma drástica consequência da denúncia prematura ou precipitada consiste na pretensão de se impedir que o pagamento do tributo devido, após o encerramento do processo administrativo e dentro do prazo legal, venha a extinguir a punibilidade.

1.6 SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E PAGAMENTO *A POSTERIORI*

Relevante destacar, para entendimento deste relevante tema, que, tendo o Ministério Público ofertado denúncia em face do contribuinte, por crime contra a ordem tributária, enquanto o crédito tributário não estava definitivamente constituído, não havia, portanto, possibilidade de efetuar o pagamento; especialmente, porque nem sequer se sabia o *quantum debeatur*.

Depois de esgotadas todas as possibilidades de recursos administrativos, o crédito tributário foi, definitivamente, constituído, com a determinação do valor devido a ser pago. Desta forma, o tributo, antes do oferecimento da denúncia, era inexigível, vez que não estava definitivamente constituído.

Nesta hipótese, não há dúvida de que o pagamento do crédito tributário, *a posteriori*, depois de oferecida a denúncia e derivado da impossibilidade jurídica de ser efetuado antes do encerramento do processo administrativo, é possível e deve conduzir também à extinção da punibilidade.

A propósito, José Alves Paulino³⁵ afirma que “sendo a decisão definitiva desfavorável ao contribuinte, o mesmo terá um prazo para pagamento amigável”.

O direito é um sistema. Logo, não pode estar proibido por uma norma o que vem permitido em outra.

Sendo assim, o pagamento do tributo devido, depois de encerrado o processo administrativo tributário (*a posteriori*, portanto) e dentro do prazo legal, depois de oferecida a denúncia, deve também extinguir a punibilidade nos termos do art. 34 da Lei 9.249/95, aplicado analogicamente.

De se considerar, ademais, que o recebimento da denúncia como limite máximo do pagamento extintivo não tem nenhuma razão científico-processual como suporte.

Nada mais é que um momento fixado pelo legislador para arrecadar o mais pronto possível o tributo sonegado. É preceito válido, assim, para a generalidade dos casos.

Depreende-se, assim, que estando o tributo submetido a discussão e sendo inexigível, ou seja, a exigibilidade do crédito tributário foi suspensa em decorrência de uma das hipóteses previstas no Código Tributário Nacional (CTN, art. 151), a solução mais adequada e consentânea com a harmonia do Direito, que não permite o arbítrio, é a de possibilitar ao contribuinte, através de interpretação analógica, o pagamento do tributo devido, *a posteriori*, depois de oferecida a denúncia, nas condições e limites acima tratados.

³⁵ PAULINO, José Alves. *op. cit.*, 104.

1.7 A TESE DA PREJUDICIALIDADE: BASES E PERSPECTIVAS

Sobressai, portanto, que o processo administrativo ou judicial em que se discute a exigibilidade do crédito tributário é, obrigatoriamente, uma questão prejudicial frente ao processo penal, devendo implicar a suspensão deste último.

A não suspensão do processo penal pode acarretar decisões conflitantes, como a do contribuinte ser condenado por um fato que não era infração penal, o que significa grande prejuízo para a segurança do ordenamento jurídico.

Cabe ainda considerar que a tese da *prejudicialidade*, tal como sustentada neste trabalho e no acórdão citado, não impede a atuação do Ministério Público, isto é, não afeta a processabilidade concreta e não conflita com a orientação do Supremo Tribunal Federal contida na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.571 e, ainda, respeita o exercício do direito constitucional do contribuinte à ampla defesa, no processo administrativo e judicial.

Ademais, o pagamento do tributo devido, depois de encerrado o processo administrativo, mas dentro do prazo legal, ainda que depois do recebimento da denúncia (*a posteriori*, portanto), também deve ter força extintiva da punibilidade, nos termos do art. 34 da Lei 9.249/95, aplicado analogicamente.

Poderá ser levantado, em *contraposição*, o argumento de que, consoante disposição do art. 34, da Lei nº 9.249/95 exclusivamente, o pagamento feito *antes* do recebimento da denúncia é que extingue a punibilidade.

Contudo, o crédito tributário ainda não foi definitivamente constituído e, sem crédito definitivamente constituído não há como se fazer o pagamento, simplesmente porque não se sabe o seu montante.

Negar a extinção da punibilidade, nessas condições, absoluta e documentalmentemente comprovada, será *punir* o contribuinte que exercitou o seu direito constitucional ao devido processo administrativo ou judicial. E ninguém pode ser *punido* enquanto exerce um direito fundamental;

As teses que acabam de ser sustentadas (da *prejudicialidade* e do pagamento *a posteriori*), não só se compatibilizam com o direito vigente (CPP, art. 92 e legislação tributária), como também, favorecem o interesse arrecadador do Estado porque o contribuinte, após a constituição regular do crédito tributário, tem a chance de pagá-lo dentro do prazo de cobrança amigável e ver extinta a punibilidade, bem como, preserva o interesse dos órgãos da persecução penal, pois, sendo determinada a suspensão do curso do processo penal, “enquanto não resolvida em outro processo, questão de que dependa o reconhecimento da existência do crime” ocorrerá, também, causa impeditiva da prescrição da pretensão punitiva do Estado, nos termos do que dispõe o artigo 116, inciso I, do Código Penal.

Ademais, a interpretação do Direito deve ser finalística, preocupar-se com o sentido social da solução jurídica, impedindo a redução do Direito a mero esquema de lógica formal.

Por derradeiro, somente depois de constituído, definitivamente, o crédito tributário, adquire este, os atributos da liquidez, certeza e exigibilidade e subseqüentemente, a exeqüibilidade, com a inscrição em dívida ativa, nascendo, a partir daí, para o Estado o direito de promover a execução fiscal, bem como a ação penal.

CAPÍTULO 3

AÇÃO PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA PRATICADOS POR PARTICULARES

3.1 PROCEDIBILIDADE PENAL

Em se tratando de crimes contra a ordem tributária, o Supremo Tribunal Federal decidiu¹, na ação direta de inconstitucionalidade nº 1.571-1, que o artigo 83, da Lei nº 9.430/96, não define condição de procedibilidade para a propositura da ação penal, pelo Ministério Público Federal, ou seja, não precisa aguardar o término do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário.

Entretanto, isso não significa que, enquanto pendente a discussão sobre o débito nas vias ordinárias, podem seguir normalmente os atos da ação penal, permitindo-se, até, condenação no âmbito criminal antes do deslinde de eventual demanda proposta no juízo cível.

Doravante, exsurgem relevantes questões para serem abordadas nos crimes contra a ordem tributária, praticados por particulares, previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, relacionadas com a responsabilidade penal por infrações à legislação tributária.

Nesse desiderato, urge interpretar o sentido e o alcance das normas, com o especial propósito de construir a harmonia, superando suas antinomias, com apoio na Constituição Federal, Lei Maior à qual devem se submeter todas as demais leis que integram o Ordenamento Jurídico Brasileiro e onde se encontram insculpidos princípios informadores, consagrados entre os direitos e garantias fundamentais previstos no artigo 5º, constituindo a bússola a nortear todos os operadores do direito na aplicação da lei.

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade. Lei nº 9.430, de 27.12.1996, art. 83. Ação direta de inconstitucionalidade nº 1571-1. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Presidente da República. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 10 de dezembro de 2003. DJ, 30.04.2004.

3.2 ANÁLISE CRIMINOLÓGICA DA MACRO-CRIMINALIDADE ECONÔMICA

Tradicionalmente, as autoridades governamentais utilizam o Direito Penal como panacéia de todos os males, adotando uma política de exacerbação e ampliação dos meios de combate á criminalidade, como solução de todos os problemas sociais, políticos e econômicos que afligem a sociedade. Há uma crença generalizada no sentido de que o endurecimento das penas é um eficaz instrumento para a prevenção da criminalidade.

O Direito Penal há tempos está em crise. Porém, depois dos anos 70, a criminologia moderna demonstrou que existe algo mais que uma crise. A “crise do direito” corre o risco de traduzir-se numa crise da democracia, por que, equivale a uma crise do princípio da legalidade, isto é, da sujeição dos poderes públicos à lei, na qual se fundam tanto a soberania popular quanto o paradigma do Estado de Direito. E a solução para as dificuldades presentes são buscadas através da reprodução de formas neo-absolutistas do poder público, carentes de limites e de controles e governadas por fortes e ocultos interesses, dentro de nossos ordenamentos.

Constata-se como “sede de punir”, uma febril criminalização: novos tipos penais e exasperação das sanções criminais completam este panorama tétrico. As políticas de descriminalização, despenalização e desjurisdicionalização não fazem mais parte da ordem do dia. Orquestra-se uma política de reforma legislativa nas áreas de direito material que apontam no rumo da criminalização maciça, no agravamento das sanções penais, e, na área processual, na “abreviação”, redução, simplificação e remoção de obstáculos formais a uma imediata e funcional resposta penal.

Essa é, em última análise, a criminalidade moderna, na qual incluem-se, particularmente, os crimes contra a ordem tributária.

Nesta criminalidade moderna, defendem a necessidade de orientar-se pelo perigo ao invés do dano, pois quando o dano surgir será tarde demais para qualquer medida estatal. A sociedade precisa dispor de meios eficientes e rápidos que possam reagir ao simples perigo, ao risco, deve ser sensível a qualquer mudança que poderá

desenvolver-se e transformar-se em problemas transcendentais. Neste campo, o direito tem que se organizar preventivamente. É fundamental que se aja no nascedouro, preventivamente, e não repressivamente. Nesse aspecto, os bens coletivos são mais importantes do que os bens individuais; é fundamental a prevenção por que a repressão vem tarde demais.

No entanto, é preciso cautela para não se fazer *tabula rasa*, violando os princípios da intervenção mínima, da culpabilidade, do devido processo legal, presunção da inocência, e adotando a responsabilidade objetiva e crimes de perigo abstrato.

Não se pode, igualmente, esquecer que a pena privativa de liberdade deve obedecer a *ultima ratio*, recorrendo-se a ela somente quando não houver outra forma de sancionar eficazmente.

3.3 PRINCÍPIOS GARANTISTAS DE CONTROLE DO PODER PUNITIVO ESTATAL

As idéias de igualdade e de liberdade, apanágios do Iluminismo, deram ao Direito Penal um caráter formal menos cruel do que aquele que predominou durante o Estado Absolutista, impondo limites à intervenção estatal nas liberdades individuais.

Muitos desses “princípios limitadores passaram a integrar os Códigos Penais dos países democráticos e, afinal, receberam assento constitucional, como garantia máxima de respeito aos direitos fundamentais do cidadão”.²

Todos esses princípios basilares do Direito Penal, hoje, insertos, explícita ou implicitamente, em nossa Constituição (art. 5º), tem a função de orientar o legislador ordinário para a adoção de um sistema de controle penal voltado para os direitos humanos, embasado em um Direito Penal da culpabilidade, um Direito Penal mínimo e garantista.

² BITENCOURT, Cezar Roberto. *Lições de direito penal*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995, parte geral, p. 30.

3.3.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE OU DA RESERVA LEGAL

A gravidade dos meios que o Estado emprega na repressão do delito, a drástica intervenção nos direitos mais elementares e, por isso mesmo, fundamentais da pessoa, o caráter de *ultima ratio* que esta intervenção deve ter, impõem necessariamente a busca de um princípio que controle o poder punitivo estatal e que confine sua aplicação em limites que excluam toda arbitrariedade e excesso do poder punitivo.

O princípio de legalidade ou da reserva legal constitui uma efetiva limitação ao poder punitivo estatal. Embora constitua hoje um princípio fundamental do Direito Penal, seu reconhecimento constitui um longo processo, com avanços e recuos, não passando, muitas vezes, de simples “fachada formal”.

Feuerbach, no início do século XIX, consagrou o princípio da reserva legal através da expressão latina *nullum crimen, nulla poena sine lege*, “tem sua origem remota na Magna Carta, de João Sem Terra, em seu artigo 39, que estabeleceu que nenhum homem livre podia ser punido senão pela lei da terra”.³

O princípio da reserva legal é um imperativo que não admite desvios nem exceções e representa uma conquista da consciência jurídica que obedece a exigências de justiça, que somente os regimes totalitários o tem negado.

O princípio da legalidade (da reserva legal) está inscrito no artigo 1º do Código Penal, nestes termos: “Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal”.

A Constituição Federal de 1988 determina que “não haverá crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal” (artigo 5º, inciso XXXIX).

Em termos sintéticos, pode-se dizer que, pelo princípio da legalidade, a elaboração das normas incriminadoras é função exclusiva da lei, isto é, nenhum fato pode ser considerado crime e nenhuma pena criminal pode ser aplicada sem que antes

³ MIRABETE, Júlio Fabbrini. *Manual de direito penal*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 55, v. 1.

da sua ocorrência exista uma lei definindo-o como crime e cominando-lhe a sanção correspondente. A lei deve definir com precisão e de forma cristalina a conduta proibida.

Do princípio da legalidade decorrem outros princípios (princípio da intervenção mínima, da culpabilidade, da humanidade, da proporcionalidade) que se complementam e integram harmonicamente para “que todos possam se conformar em um Direito Penal com os fundamentos materiais do Estado Democrático de Direito”.⁴

3.3.2 PRINCÍPIO DA INTERVENÇÃO MÍNIMA

Pelo princípio da intervenção mínima, o Direito Penal somente deve intervir nos casos de ataques muito graves aos bens jurídicos mais importantes, deixando os demais à aplicação das sanções extrapenais.

O princípio da intervenção mínima, também conhecido como *ultima ratio*, consoante Luiz Prado e Cezar Bitencourt⁵:

(...) orienta e limita o poder incriminador do Estado, preconizando que a criminalização de uma conduta só se legitima se constituir meio necessário para a proteção de determinado bem jurídico. Se outras formas de sanção ou outros meios de controle social revelarem-se suficientes para a tutela desse bem, a sua criminalização é inadequada e não recomendável. Se para o restabelecimento da ordem jurídica violada forem suficientes medidas civis ou administrativas, são estas que devem ser empregadas e não as penais. Por isso, o Direito Penal deve ser a *ultima ratio*, isto é, deve atuar somente quando os demais ramos do direito revelam-se incapazes de dar a tutela devida a bens relevantes na vida do indivíduo e da própria sociedade.

Resumindo, antes de se recorrer ao Direito Penal, deve-se esgotar todos os meios extrapenais de controle social.

⁴ SANTOS, Licurgo de Castro. *O princípio de legalidade no moderno direito penal*. In Revista Brasileira de Ciências Criminais, nº 15, p. 188.

⁵ PRADO, Luiz Regis e BITENCOURT, Cezar Roberto. *Elementos de direito penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, parte geral, p. 46.

Apesar da consagração do princípio da intervenção mínima, “a verdade é que a partir da segunda década do século XIX, as normas penais incriminadoras cresceram desmedidamente, a ponto de alarmar os penalistas dos mais diferentes parâmetros culturais”.⁶

Os legisladores contemporâneos têm abusado da criminalização e da penalização, em contradição com o princípio em exame, levando ao descrédito não apenas o Direito Penal, mas a sanção criminal que acaba perdendo sua força intimidativa diante da “inflação legislativa”, ou seja, da enorme quantidade de leis incriminadoras desnecessárias.

3.3.3 PRINCÍPIO DA CULPABILIDADE

Consoante o princípio da culpabilidade, em sua configuração mais elementar, “não há crime sem culpabilidade”. No entanto, o direito penal primitivo caracterizou-se pela responsabilidade objetiva, isto é, pela simples produção do resultado. Porém, essa forma de responsabilidade objetiva está praticamente erradicada do direito penal contemporâneo, vigendo o princípio *nullum crimen sine culpa*.

Do princípio da culpabilidade, a doutrina de Jescheck⁷ ensina:

(...) se depreende que, em primeiro lugar, toda pena supõe culpabilidade, de modo que não pode ser castigado aquele que atua sem culpabilidade (exclusão da responsabilidade pelo resultado) e, em segundo lugar, que a pena não pode superar a medida da culpabilidade (dosagem da pena no limite da culpabilidade).

Definitivamente, do conceito de culpabilidade não se pode excluir o dolo e a culpa. O dolo ocupa dupla posição, em primeiro lugar, como realização consciente e volitiva das circunstâncias objetivas (no fato típico), e, em seguida, como portador do desvalor da atitude interna que o fato expressa.

⁶ LUISI, Luiz. *Os princípios constitucionais penais*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editora, 1991, p. 27.

⁷ JESCHECK, Hans-Heinrich. *Tratado de derecho penal: parte general*. Barcelona: Bosch, 1981, v. 1, p. 30, *apud* MIRABETE, Júlio Fabbrini. *op. cit.* p. 196..

3.3.4 PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

Pelo princípio da proporcionalidade ensina Mirabete⁸ que:

(...) num aspecto defensivo, exige-se uma proporção entre o desvalor da ação praticada pelo agente e a sanção a ser a ele infligida, e, num aspecto prevencionista, um equilíbrio entre a prevenção geral e a prevenção especial para o comportamento do agente que vai ser submetido à sanção penal.

Deve haver, portanto, proporcionalidade entre a finalidade da aplicação da pena e o bem jurídico que o Ordenamento pretende tutelar, de modo que o processo penal seja utilizado para reprimir condutas que, realmente, exponham perigo à sociedade.

E o princípio da proporcionalidade, intimamente relacionado com a razoabilidade, deve, também, ser observado pelo Juiz no julgamento da pretensão punitiva deduzida pelo Ministério Pública, ou seja, não pode ser medida diante dos termos frios da lei, mas diante do caso concreto.

3.4 RESPONSABILIDADE PENAL

A responsabilidade penal por infrações tributárias não pode ser atribuída em razão do indivíduo ser sócio, diretor ou gerente da empresa, tornando destarte, objetiva a responsabilidade destas pessoas, sem ater-se, como é indispensável, à atuação pessoal do agente, regra basilar de Direito Penal.

Para Vincenzo Cavallo,⁹ a responsabilidade penal objetiva é:

(...) responsabilidade do homem esbulhado de tudo quanto nele existe de verdadeiramente humano, isto é, da luz espiritual que vivifica todas as ações que executa, bem como seus possíveis eventos, equiparando-o em seus atos, qual simples ser físico, aos animais e às forças brutas da natureza.

⁸ MIRABETE, Júlio Fabbrini. *op. cit.* p. 57.

⁹ CAVALLO, Vincenzo. *Apud* NORONHA, E. Magalhães. *Direito penal*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 1991, v. 1, p. 144.

Como assevera Magalhães Noronha¹⁰:

(...) no estado presente do direito penal, é ela incompatível. Representa um retrocesso a tempos primitivos, em que o homem pagava pelo que fizera, sem quaisquer preocupações com o elemento subjetivo. Era o resultado, o dano causado, a clamar sempre por uma pena, que nada mais era que vingança. A responsabilidade só pode ter por fundamento a vontade humana.

Na responsabilidade objetiva o estado de sujeição a uma sanção criminal, independe de restar demonstrado o dolo ou a culpa, bastando o nexo de causalidade material.

Nesse contexto, afirma a Exposição de Motivos da Nova Parte Geral do Código Penal¹¹:

O princípio da culpabilidade estende-se, assim, a todo projeto. Aboliu-se a medida de segurança para o imputável. Diversificou-se o tratamento dos partícipes, no concurso de pessoas. Admitiu-se a escusabilidade da falta de consciência da ilicitude. Eliminaram-se os resíduos de responsabilidade objetiva, principalmente nos denominados crimes qualificados pelo resultado.

A supremacia do princípio da culpabilidade vem assentada no artigo 29 do Código Penal, ao dispor que “quem de qualquer modo, concorre para o crime incide nas penas a este cominadas, na medida de sua culpabilidade”.

A Lei nº 8.137/90 repele a responsabilidade objetiva ao estabelecer, no artigo 11, 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*”.

Ives Gandra da Silva Martins¹² é taxativo ao afirmar que condenar alguém por sonegação fiscal quando a própria Administração declara não haver qualquer

¹⁰ NORONHA, E. Magalhães. *op. cit.* p. 144.

¹¹ BRASIL. Código penal. Organização dos textos, notas remissivas e índices por Juarez de Oliveira. 35. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. Exposição de motivos da nova parte geral do código penal. nº 18. Publicada no Diário do Congresso (Seção II), de 29 de março de 1984.

responsabilidade de natureza tributária “seria admitir que alguém fosse condenado por homicídio, estando a vítima assassinada assistindo ao julgamento”.

3.5 INTERPRETAÇÃO DOS ARTIGOS 1º e 2º DA LEI Nº 8.137/90

É oportuno, para o estudo do tema proposto, adentrar no Direito Penal para interpretar as normas que tratam do tipo. Tipo é, no dizer de Welzel¹³, “a descrição concreta da conduta proibida, ou seja, do conteúdo ou da matéria da norma”.

Para que se possa afirmar que o fato concreto tem tipicidade, é necessário que ele se contenha perfeitamente na descrição legal, ou seja, que haja perfeita adequação do fato concreto ao tipo penal. Caso o fato concreto não apresente um desses elementos, não é fato típico e, portanto, não é crime.

É relevante o estudo deste tópico, vez que, conforme acentua Mirabete¹⁴:

Reconhece-se na doutrina moderna que o tipo penal tem duas funções. A primeira é a de *garantia*, já que aperfeiçoa e sustenta o princípio da legalidade do crime. A segunda é a de *indicar a antijuridicidade do fato*, a sua contrariedade ao ordenamento jurídico.

Imperioso, desta forma, reproduzir os artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 que contemplam os crimes praticados por particulares contra a ordem tributária para distinguir a estrutura do tipo, isto é, os elementos descritivos, bem como interpretar cada conduta, para verificar a adequação perfeita entre o fato concreto e a descrição contida na lei.

Art. 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;

¹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) *Crimes contra a Ordem Tributária*. 2. ed. São Paulo: ed. Revista dos Tribunais, 1986, p. 33.

¹³ WELZEL, Hans. *Derecho penal alemán: parte general*. 11. ed. Santiago: Jurídica de Chile, 1970, p. 76 *apud* MIRABETE, Júlio Fabbrini. *op. cit.* p. 100.

¹⁴ MIRABETE, Júlio Fabbrini. *op. cit.* p. 115.

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.

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.

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

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.

Interpretando a transcrição acima, conclui-se que os crimes descritos não se resumem, somente, ao inadimplemento do crédito tributário. Nas hipóteses previstas nos incisos III, IV e V, do artigo 2º, o tipo se aperfeiçoa com inteira abstração da sonegação tributária.

O bem jurídico tutelado é a arrecadação tributária, prejudicada com a conduta do sujeito passivo que, livre e conscientemente, através de fraude, não efetua o pagamento do tributo, total ou parcialmente, com a finalidade específica de obter vantagem ilícita.

O sujeito passivo é a pessoa jurídica de direito público, dotada de poder legislativo, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, a quem a Constituição Federal atribuiu competência para instituir e cobrar o tributo que não foi pago, parcial ou totalmente.

Também é sujeito passivo a pessoa física ou jurídica lesada, no caso de falsificação ou alteração de documento público (art. 1º, inciso III), tendo estes legitimidade para atuar como assistente da acusação.

Há elementos normativos descritos nos artigos 1º e 2º, que são termos de direito tributário, como o tributo, contribuição social e acessório; informação; declaração falsa; fiscalização tributária etc. Assim, reportando-se a tributo e a contribuição social deve-se utilizar a legislação tributária, da qual derivam aqueles conceitos.

Os crimes são, à evidência, todos dolosos; o agente pratica a conduta inscrita nos incisos dos artigos 1º e 2º com o objetivo específico prejudicar a arrecadação tributária com o não pagamento ou redução do pagamento do tributo para auferir vantagem patrimonial.

Todas as condutas descritas nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 não admitem a tentativa, uma vez que dependem sempre de um resultado lesivo para a arrecadação tributária. Da prática de um único ato, irrelevante para o direito, não se pode concluir que esteja configurada a tentativa.

As condutas descritas nos incisos dos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 somente caracterizarão crimes consumados se ocorrer prejuízo para a arrecadação tributária com a sonegação, ou seja, com o inadimplemento, total ou parcial, do tributo, em razão de serem praticadas, pelo agente, com a vontade, livre e consciente, direcionada para a obtenção de vantagem indevida.

Assim sendo, haverá crime se a conduta praticada for relevante, e não inócua, para prejudicar a arrecadação tributária e dela resultar, efetivamente, o não pagamento do tributo, total ou parcialmente.

É importante levantar esta questão, vez que estarão consumados os crimes quando houver adequação perfeita entre o fato concreto e a descrição contida nos incisos dos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

Não é possível admitir, em nosso Estado Democrático de Direito, a afirmação de que as infrações à legislação tributária, praticadas por particulares, constituem crimes formais ou de mera conduta.

Deve o agente estar imbuído da vontade, livre e consciente, direcionada para a obtenção de vantagem ilícita com a supressão ou redução do tributo, ou melhor, com o não pagamento, parcial ou total, do tributo, resultando a efetiva ocorrência de prejuízo para a arrecadação tributária.

São, portanto, crimes materiais, pois há necessidade da ocorrência de resultado “externo à ação, descrito na lei e que se destaca lógica e cronologicamente da conduta”.¹⁵ O resultado externo é o prejuízo acarretado para a arrecadação tributária com a sonegação de tributos.

Do contrário, o direito estará albergando a responsabilidade penal objetiva ao permitir que o agente responda pelo resultado, que é prejudicar a arrecadação tributária, ainda que agindo sem dolo.

Além do mais, a Lei nº 8.137/90 descreve condutas que acarretam a supressão ou redução de tributo e que podem ser praticadas sem a intenção de obter vantagem ilícita, bem como de prejudicar a arrecadação tributária, que é o bem tutelado pelo ordenamento jurídico.

Exsurge que os tipos penais em estudo são anormais, pois descrevem elementos objetivos, normativos e subjetivos, exigindo a interpretação destes e requerendo apreciação mais acurada da conduta.

¹⁵ MIRABETE, Júlio Fabbrini. *op. cit.* p. 134.

3.6 O ARTIGO 1º DA LEI Nº 8.137/90

O legislador, com certeza, teve a intenção de descrever, nos incisos I a V, as modalidades de condutas praticadas com a finalidade de prejudicar a arrecadação tributária, obtendo vantagem ilícita com o não pagamento, total ou parcial, do tributo, contribuição social e qualquer acessório ou, simplesmente, as modalidades de condutas que seriam meios de execução da sonegação prevista no *caput* do artigo 1º.

3.6.1 O ARTIGO 1º, INCISO I, DA LEI Nº 8.137/90

Art. 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;

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

A conduta típica desdobra-se em duas espécies diversas: uma, a omissão de informação às autoridades fazendárias; outra, a prestação de declaração falsa a estas. Este tipo corresponde ao crime de falsidade ideológica, previsto no artigo 199 do Código Penal.

Para que ocorra o crime descrito no inciso I, é necessário que se trate de fato juridicamente relevante, entendendo-se como tal àquele que tenha significado para o não pagamento do tributo, no todo ou em parte.

Um exemplo é a declaração do imposto de renda. Não se caracteriza, portanto, o crime quando se trate de fato inócuo, que não contém nocividade efetiva e potencial ou ausente o prejuízo para a arrecadação tributária.

O crime somente poderá ser constatado pela verificação dos fatos a que se referem a declaração. Se a declaração que contiver alguma informação inverídica ou incompleta, for um documento que admita complementação, este não é suficiente para caracterizar o crime previsto no inciso I, do artigo 1º.

Pode o agente prestar a declaração verdadeira ou necessária, vez que o Direito Tributário admite a retificação de declarações (art. 147, § 1º, do CTN).

Por outro lado, incumbe à Administração Tributária, a revisão de ofício (art. 149, IV, do CTN), diante da omissão do dever de informar fato que seja relevante, motivadamente, notificar o contribuinte para o correspondente cumprimento; não atendendo à exigência, estará caracterizado o crime. Assim, enquanto houver possibilidade de retificação ou revisão, o crime não está consumado.

A primeira modalidade descreve a conduta de “omitir informação às autoridades fazendárias”, da qual extrai-se a exigência de prévio dever legal de prestar a informação, vez que, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, inciso II, CF). Assim, o dever legal não compreende aquele contido em decreto, regulamento ou ato administrativo (portaria, circular etc.).

A segunda modalidade do inciso I descreve a conduta de “prestar declaração falsa às autoridades fazendárias”. Assim, o servidor público que recebe a declaração está adstrito a averiguar a fidelidade desta e não sendo esta constatada; o declarante, ainda quando falte à verdade, não comete ilícito penal.

Sujeito ativo é o contribuinte, aquele a quem a lei tributária atribui a obrigação de satisfazer o pagamento do tributo. Tratando-se de pessoa jurídica, será responsável penalmente aquele que tenha praticado a conduta descrita, com o objetivo de prejudicar a arrecadação tributária com o não pagamento, total ou parcial, do tributo.

3.6.2 O ARTIGO 1º, INCISO II, DA LEI Nº 8.137/90

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

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

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

A conduta descrita no inciso II em comento já se acha incluída no inciso I, supra analisado, porque quem omite operação oculta informação à Administração Tributária, e quem presta declaração falsa à Administração Tributária, insere elemento inexato na escrituração contábil.

A conduta típica é o não pagamento do tributo, total ou parcialmente, através das seguintes modalidades: “inserir elementos inexatos em documento ou livro exigido pela lei fiscal” e “omitir operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal”.

A propósito de “documento ou livro exigido pela lei fiscal”, o artigo 195 do Código Tributário Nacional reporta-se ao direito do servidor da Administração Tributária “de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores” e à obrigação destes de exhibi-los.

Quanto aos livros “obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados”, a legislação tributária impõe aos contribuintes o dever de exhibi-los e conservá-los “até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram” (art. 195, § único, CTN).

O direito de examinar abrange todos os livros e papéis que os comerciantes, industriais ou produtores possuam, sejam ou não obrigatórios. A obrigação de exhibir, evidentemente, só é efetiva em se tratando de livros ou papéis cuja existência seja obrigatória.

Note-se a diferença. Não sendo legalmente obrigado a possuir determinado livro ou documento, obviamente não pode o contribuinte ser obrigado a exhibi-lo. Desta forma, o inciso II se refere a documentos ou livros cuja existência seja obrigatória.

As expressões “inserir elementos inexatos” e “omitir operação de qualquer natureza”, integrantes da conduta descrita no inciso II, devem constituir fatos

juridicamente relevantes para acarretar o não pagamento do tributo, no todo ou em parte. Do contrário, não haverá crime.

Constatando a omissão do dever de informar operação ou a presença de elementos inexatos que sejam relevantes para o pagamento de tributo, incumbe à Administração Tributária com a revisão de ofício (art. 149, IV, do CTN) notificar, motivadamente, o contribuinte para proceder às correções devidas (art. 149, IV, do CTN); somente se não atender à exigência, estará caracterizado o crime.

Se o documento ou livro obrigatório que contiver alguma informação inverídica ou incompleta, admitir complementação e esta for realizada (art. 147, § 1º, do CTN), não estará caracterizado o crime previsto no inciso II, do art. 1º.

Sujeito ativo é o contribuinte que tenha a obrigação de satisfazer o pagamento do tributo. Tratando-se de pessoa jurídica, será responsável, penalmente, quem tenha praticado a conduta com o objetivo de prejudicar a arrecadação tributária, para obter vantagem ilícita com o não pagamento, parcial ou total, do tributo .

3.6.3 O ARTIGO 1º, INCISO III, DA LEI Nº 8.137/90

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

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

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

O inciso III do artigo 1º descreve a conduta de não efetuar o pagamento do tributo, parcial ou totalmente, mediante duas modalidades diversas: a falsificação de nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável e, ainda, a alteração de nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável. Estas condutas correspondem ao crime de falsidade material, definido no artigo 297 do Código Penal.

São duas as formas de conduta inscritas no tipo. A primeira conduta é a de *falsificar*, que significa criar materialmente, fabricar, formar. O agente elabora, forja o escrito integralmente. A segunda conduta é a de *alterar* o documento verdadeiro. O sujeito ativo exclui termos, acrescenta dizeres, substitui palavras por outras etc.

A distinção entre essas condutas é claramente exposta por Sylvio do Amaral¹⁶, ao afirmar que:

(...) nos exemplos de *alteração*, o papel, sobre o qual o agente trabalha, no seu criminoso mister, preexiste à sua ação e constitui documento verdadeiro, sendo objetivo do agente precisamente emprestar-lhe aspecto ou sentido diferente daquele com que nasceu e, quando se trata de *falsificação*, o documento nasce como fruto do trabalho do agente cujo desiderato reside exatamente em dar existência a um documento fictício.

É indiferente, assim, que a falsificação se dê em todo papel ou parte deste; falsificar todas as vias que formam o documento, ou apenas uma delas, constitui o crime em apreço.

O objeto material do crime previsto no artigo 1º, inciso III, é a nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável. Tratam-se, pois, de documentos públicos, vez que por sua relevância nas relações entre as pessoas ou entre estas e o Estado, exigem maior proteção.

Para Hungria,¹⁷ o documento público é a “base principal da fé pública, o indispensável apoio das relações jurídicas, tanto na esfera patrimonial quanto na órbita familiar, seja na vida pública, seja na particular”.

A lei penal, ao referir-se a documento público, considera-o em sentido estrito; mas, para efeitos penais, equiparam-se a este “o emanando de entidade paraestatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os livros mercantis e o testamento partícua” (art. 297, § 2º, CP).

¹⁶ AMARAL, Sylvio do. *Falsidade documental*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 49-50
¹⁷ HUNGRIA, Nelson. *Comentários ao código penal*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981, v. 9, p. 249-250.

As condutas descritas no inciso III consistem no subfaturamento e na “nota calçada”. Na primeira conduta, o preço aparece na nota fiscal com valor menor do que o da efetiva operação comercial; na segunda, a nota fiscal que acompanha a mercadoria exibe o preço real, porém a via que fica no talonário assinala valor menor.

É indispensável para a ocorrência do crime de falsidade ou alteração de documento público que o conteúdo do escrito seja apto para provar fato juridicamente relevante. No caso sob estudo, o documento (nota fiscal, duplicata) falso ou alterado deve conduzir ao não pagamento, parcial ou total, de tributo. Embora nossa lei nenhuma referência faça à exigência da potencialidade do prejuízo, é ela reconhecida na doutrina, que a considera ínsita no tipo penal de falsificação.¹⁸

Desta forma, a falsidade e alteração de documento verdadeiro inócua, sem qualquer repercussão na órbita dos direitos ou obrigações de quem quer que seja, não constitui ilícito penal.

É indispensável, ainda, que haja imitação da verdade (*imitatio veri*), que a falsificação do documento público ou alteração deste seja idônea para iludir um número indeterminado de pessoas.

Assim, a falsificação ou alteração grosseira do documento público, reconhecida facilmente, perceptível “*icti oculi*”, que faz sentir desde logo que o agente não teve o cuidado de imitar a verdade, não configura o crime.

A falsidade material, como crime que deixa vestígios, deve ser demonstrada através do competente exame de corpo de delito.

Pode praticar o crime qualquer pessoa. Quando o agente é servidor público e pratica o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena.

¹⁸ HUNGRIA, Nelson. *op. cit.* p. 253. NORONHA, E. Magalhães. *op. cit.* p. 200. FRAGOSO, H. Cláudio. *Lições de direito penal*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981, v. 3, p. 344. AMARAL, Sylvio do. *op. cit.* p. 77.

3.6.4

O ARTIGO 1º, INCISO IV, DA LEI Nº 8.137/90

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

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

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

A redação do inciso IV, como transparece dos demais incisos do artigo 1º, é imperfeita. Observe-se que a primeira conduta “elaborar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato” corresponde ao crime de falsificar documento público (art. 297 do Código Penal), descrito nos incisos anteriores, o que é redundante.

As condutas descritas no inciso IV “distribuir”, “fornecer” e “emitir”, embora empregadas impropriamente, traduzem formas de colocar em circulação o documento falsificado. O legislador, certamente, objetivou inserir no tipo legal a circulação de documentos falsos ou inexatos e a sua transmissão (emissão), a título oneroso ou gratuito.

Desta forma, com exceção da conduta “utilizar”, descrita no inciso IV, as demais não constituem meios executivos da sonegação, enunciada no *caput* do artigo 1º.

A conduta típica, portanto, é fazer uso, ou seja, usar, utilizar o documento material ou ideologicamente falso, como se fosse autêntico ou verídico. Portanto, o núcleo do inciso IV centra-se na conduta “utilizar” que corresponde ao uso de documento falso, crime previsto no artigo 304 do Código Penal.

Objetos materiais do delito são os documentos públicos e aqueles que são equiparados, para efeitos penais, por força do disposto no artigo 297, § 2º, do Código Penal, como o título ao portador ou transmissível por endosso e os livros comerciais.

A distinção entre documento público e particular justifica-se, como observa Fragoso¹⁹, pois não há dúvida de que:

¹⁹ FRAGOSO, Heleno Cláudio. *op. cit.* p. 341.

(...) é mais grave a ofensa à fé pública quando a falsificação tem por objeto documento emanado de autoridade ou funcionário, no exercício regular de sua função, o que por si só constitui normalmente uma garantia exterior de autenticidade.

Para a finalidade de sonegar o pagamento de tributo, total ou parcialmente, é comum a utilização de notas fiscais falsificadas. É indispensável que estas sejam empregadas para a destinação específica de prejudicar a arrecadação tributária com o não pagamento, parcial ou total, do tributo.

Não basta, pois, como afirmam alguns doutrinadores, que o documento falso “saia da esfera individual íntima do agente, iniciando uma relação qualquer com outra pessoa ou com a autoridade, de modo que determine efeitos jurídicos”.²⁰

Observa, neste aspecto, Fragoso²¹ que:

O simples reconhecimento de firma em documento ideologicamente falso, por exemplo, é mero ato preparatório de uso. Este deve ser reconhecido tendo-se em vista a destinação probatória do documento, consumando-se quando o escrito se torna acessível à pessoa a que visa iludir, possibilitando-lhe o conhecimento do mesmo.

O documento falso, relativo à operação tributável, pode ser utilizado para fins judiciais ou extrajudiciais, consoante ensina Nelson Hungria:

(...) instruir com o documento falso uma petição inicial levada a despacho, seja para a propositura de uma ação, seja para o fim de notificação, de interpelação, de uma medida preventiva; juntá-lo a um inventário, a uma habilitação de casamento etc.; apresentá-lo a resgate, a protesto, a desconto, a depósito, para reconhecimento de letra ou firma, para registro, para caução; exibi-lo para qualquer fim a uma autoridade administrativa ou pô-lo, de qualquer forma, em circulação.

É indispensável, para a caracterização do delito, o uso efetivo do documento falso, isto é, que seja empregado como prova para a específica destinação de acarretar o não pagamento (sonegação), parcial ou total, do tributo, consoante previsto no *caput* do

²⁰ NORONHA, E. Magalhães. *op. cit.* p. 226 e FARIA, Bento de. *Código penal brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Record, 1959, v. 7, p. 65.

²¹ FRAGOSO, Heleno Cláudio. *op. cit.* p. 372.

artigo 1º; porquanto, do contrário, não se vislumbra a ocorrência de dano concreto ou em potencial para a arrecadação tributária.

Não estará caracterizado o crime, pois, se as notas fiscais falsas foram encontradas em revista policial ou em decorrência da prisão do portador; se o portador foi forçado pela autoridade a exibí-las; se foi solicitado pela autoridade e não exibiu as notas fiscais espontaneamente; se as notas fiscais falsas foram retiradas do bolso do portador; se o agente apenas traz consigo as notas fiscais falsas. Não ocorre o delito em estudo, também, se o uso do documento falso não é relevante para enganar, ou seja, é inócuo.

Tratando-se de infração que deixa vestígios, exige-se, para a prova da falsidade material, o exame de corpo de delito direto.

Na parte final do inciso IV, a expressão “documento que saiba ou *deva saber* falso ou inexato” estabelece a presunção de que o agente tenha conhecimento da falsidade do documento, o que é inoportável nos crimes descritos na Lei nº 8.137/90, vez que são, todos, dolosos.

É indispensável que o agente tenha ciência da falsidade do documento e o utilize para a finalidade de não efetuar o pagamento, total ou parcial, do tributo prejudicando a arrecadação tributária e auferindo vantagem ilícita.

Há mais de um sujeito ativo envolvido nos fatos. É o contribuinte ou aquele que pratica a falsificação do documento público, através da qual ocorre a efetiva supressão ou a redução de tributos.

3.6.5 O ARTIGO 1º, INCISO V, DA LEI Nº 8.137/90.

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

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.

A objetividade jurídica é tutelar a arrecadação dos impostos, cuja competência foi atribuída, pela Constituição Federal, no artigo 155, inciso II, aos Estados e Distrito Federal, incidentes sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”; bem como, a arrecadação dos impostos, cuja competência foi atribuída, pela Constituição Federal, no artigo 156, inciso III, aos Municípios, incidentes sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar”.

A conduta descrita no inciso V, do artigo 1º, desdobra-se em duas modalidades, que são: negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada; e fornecer nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, em desacordo com a legislação.

Contudo, deve-se considerar que as condutas descritas no inciso V, do *caput* do artigo 1º, somente se adequarão ao tipo legal, se de sua prática resultarem o não pagamento do tributo ou a diminuição do valor devido.

Portanto, a conduta de negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, não constitui crime no Direito Penal Brasileiro.

Na primeira parte do inciso V, a conduta típica é a omissão; negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativo a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada.

Na segunda modalidade prevista no inciso V, a conduta típica é fornecer nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, em desacordo com a legislação. Nesta hipótese, o valor

da nota fiscal será inferior ao valor real da mercadoria vendida ou da prestação de serviço contratada para a finalidade de obter o não pagamento, total ou parcial, do imposto.

Deve-se considerar o elemento referente à obrigatoriedade de fornecimento de nota fiscal ou documento equivalente, conforme exigência da legislação tributária dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Para a configuração do crime, portanto, é irrelevante o fato do consumidor ter dispensado o fornecimento do documento, vez que sua obrigatoriedade resulta de exigência contida em lei.

O elemento que se refere à “*efetivamente realizada*”, também é necessário para a configuração do crime de sonegação. Isto significa que, realizada a operação de venda de mercadorias, ainda que o pagamento não seja efetuado à vista, a nota fiscal deverá ser fornecida. Da mesma forma, contratada a prestação de serviço, com pagamento a prazo, a nota fiscal deverá ser fornecida.

Sendo desfeito o contrato de venda de mercadorias ou prestação de serviços, a nota fiscal também deverá ser devolvida para realizar a competente escrituração contábil.

Sujeito ativo é o contribuinte, pessoa física, que em razão da prática da conduta de negar ou deixar de fornecer nota fiscal ou documento equivalente, prejudique a arrecadação tributária com o não pagamento, total ou parcial, do tributo, auferindo vantagem ilícita.

Em se tratando de pessoa jurídica, será aquele que seja o responsável direto pela prática da conduta de negar ou deixar de fornecer nota fiscal ou documento equivalente, da qual resultar prejuízo para a arrecadação tributária e vantagem ilícita com o não pagamento, total ou parcial, do imposto.

Ocorrendo a hipótese de determinado empregado praticar as condutas descritas no inciso V, do artigo 1º, atendendo a determinação do empregador, em

decorrência de vínculo empregatício, não estará cometendo crime, vez que, constitui causa de exclusão da ilicitude, com fundamento no artigo 23, inciso III, do Código Penal, o fato de agir “em estrito cumprimento de dever legal”.

3.6.6 O ARTIGO 1º, § ÚNICO, DA LEI Nº 8.137/90

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

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.

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

A descrição contida no parágrafo único não se harmoniza com a técnica utilizada na redação do artigo 1º, incisos I à V.

O legislador objetivou proteger a arrecadação tributária, descrevendo, nos incisos I à V, as condutas que constituem formas de acarretar a supressão ou redução de tributo, concretizando o comando contido no *caput* do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, ou seja, o não pagamento, parcial ou total, do tributo devido.

O parágrafo único, do artigo 1º, se refere a “falta de atendimento da exigência da autoridade”; entretanto, não identifica qual seja esta exigência.

Ao considerar tratar-se de exigência prevista na legislação tributária, traduz-se impossível identificar qual seja; pois esta, como utilizada no Código Tributário Nacional, significa lei em sentido amplo, é o gênero, abrangendo, além das leis em sentido restrito, os tratados, as convenções internacionais, decretos, normas complementares e convênios interestaduais que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Além do mais, seguindo a técnica legislativa, a “falta de atendimento da exigência da autoridade” deveria estar inserida na legislação do tributo a que se refere.

Por outro lado, é inconcebível admitir, no Estado Democrático de Direito, que a “falta de atendimento da exigência da autoridade no prazo de 10 (dez) dias”, possa autorizar atos arbitrários como a conversão “em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência” e, ainda, redundar na aplicação da pena de reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

O Código Tributário Nacional prevê a notificação, motivada, do contribuinte para prestar declarações ou apresentar livros obrigatórios (art. 195). Ao desobediente, pode o servidor da administração tributária aplicar penalidade pecuniária e, havendo omissão de declaração sobre preço de bens ou direitos necessários para o cálculo do imposto, mediante processo regular, procederá ao lançamento do tributo por arbitramento (art. 149 do CTN).

Este dispositivo não pode ser interpretado literal e isoladamente, pois implicaria admitir a cobrança de tributos e imposição de penalidades consideradas devidas pelo servidor administrativo, atribuindo ao lançamento o caráter de atividade discricionária, em flagrante violação do artigo 3º do Código Tributário Nacional e em conflito com a Constituição Federal, que instituiu, em favor dos contribuintes, importantes limitações ao exercício do poder de tributar, entre os quais o da garantia do devido processo legal e da ampla defesa.

Ressai, portanto, a inocuidade da disposição contida no parágrafo único, ou seja, a impossibilidade de produzir qualquer efeito, integrada à redação do artigo 1º da Lei nº 8.137/90.

Por derradeiro, a norma penal deve obedecer ao princípio da legalidade, sendo veiculada através de lei, em sentido estrito, que descreva, com clareza, a conduta ilícita.

Diante do exposto, o parágrafo único, do artigo 1º, da Lei nº 8.137/90 padece de manifesta inconstitucionalidade.

3.7 O ARTIGO 2º DA LEI Nº 8.137/90

O legislador, na redação do *caput* do artigo 2º da Lei nº 8.137/90, ao descrever que constitui “crime da mesma natureza”, pretendeu referir-se ao artigo 1º da mesma lei, ou seja, também, constituem crimes contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as condutas descritas nos incisos I à V, praticadas com o objetivo específico de obter a supressão ou redução de tributos, bem como auferir vantagem ilícita, com o objetivo de proteger a arrecadação tributária.

Na técnica legislativa foi utilizado o método de descrever, nos incisos I a V, as modalidades de condutas que seriam meios de não efetuar o pagamento, total ou parcial, do tributo, contribuição social e qualquer acessório ou, simplesmente, formas de execução da sonegação prevista no *caput* do artigo 2º, quando tiverem sido praticadas com a finalidade específica de prejudicar a arrecadação tributária, para obter vantagem ilícita.

3.7.1 O ARTIGO 2º, INCISO I, DA LEI Nº 8.137/90

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;

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

O inciso I, do artigo 2º, descreve três modalidades de condutas relacionadas com a veracidade da declaração do imposto de renda prestada pelo contribuinte. Correspondem ao crime de falsidade ideológica, previsto no artigo 299 do Código Penal.

A primeira conduta é fazer declaração falsa para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo. Trata-se de declaração inverídica, diversa da que deveria o agente fazer, em que “ocorre a substituição de uma declaração verdadeira e substancial por outra também verdadeira, mas inócua ou impertinente ao caso”.

A segunda é “omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo”. Trata-se de omitir declaração a que estava o agente obrigado. O agente silencia, não menciona fato que era obrigado a fazer constar do documento.

A terceira conduta é empregar “outra fraude” para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo. Referindo-se a lei no tipo penal a qualquer outro meio fraudulento deve entender-se aquele que seja idôneo para enganar os servidores da Receita Federal encarregados de conferir a declaração de renda prestada pelo contribuinte.

Para que ocorra o crime previsto no inciso I, do artigo 2º é necessário que o agente vise eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributo. Não se caracteriza, portanto, o crime quando se tratar de falsidade sobre fato juridicamente irrelevante, isto é, que não tenha o condão de desobrigar o agente, total ou parcialmente, do pagamento de tributo.

Sujeito ativo é o contribuinte do imposto de renda que faz declaração falsa, omite declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou emprega outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributo. No entanto, conforme faculta o Código Tributário Nacional, o contribuinte poderá retificar a declaração, o que resultará na atipicidade da conduta.

3.7.2 O ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI Nº 8.137/90

Art. 2º. Constitui crime da mesma natureza:

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;

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

A norma objetiva proteger a arrecadação das fontes de custeio da seguridade social, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social, consoante previsão do artigo 194 da Constituição Federal. Sendo certo ainda, que as contribuições sociais constituem espécie, do gênero tributo.

Descreve o inciso II, a conduta do empregador que não recolhe, no sentido de repassar, ao INSS, Autarquia Federal a quem a União atribuiu competência para arrecadar as contribuições da seguridade social, no prazo e forma legal ou convencional.

Hugo de Brito Machado²² defende a impossibilidade da conduta consistente no não recolhimento de tributos, nos prazos legais, ser caracterizada como crime, argumentando que:

No caso do imposto de renda na fonte, ou das contribuições descontadas dos salários, embora possa parecer que há uma apropriação, na verdade ela não existe, porque o empregador, ao pagar o salário, ou a fonte, ao pagar o rendimento sujeito à incidência do imposto, na verdade está pagando parte de seu débito, e fica a dever o restante, a ser pago ao fisco. (...)

Em qualquer caso, se o contribuinte escritura, em sua contabilidade, os valores a serem pagos ao Tesouro, resta ausente o elemento subjetivo do tipo penal. O dolo é a “vontade livre e consciente de o sujeito se apropriar de coisa alheia móvel de que tem a posse ou detenção”. E com essa vontade, que é elementar na apropriação indébita, é inteiramente incompatível a escrituração contábil, como débito do contribuinte, a crédito do Tesouro, das quantias correspondentes aos tributos a serem pagos.

Realmente, o contribuinte não se apropria, porque o dinheiro pertence a este, e não à Fazenda Nacional, que é simplesmente credora.

Não é, portanto, crime de mera conduta, vez que não é possível admitir que a simples omissão do agente, no recolhimento do tributo, ou seja, o mero inadimplemento, possa caracterizar um crime.

A conduta do sujeito passivo, que é o substituto tributário, somente, se adequará à descrição contida no tipo quando houver a vontade livre e consciente de deixar de repassar ao INSS as contribuições sociais descontadas dos contribuintes, direcionada para a finalidade especial de retê-las consigo ou apropriar-se para auferir vantagem indevida.

²² MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.* p. 458.

No entanto, a Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000, ao introduzir diversas alterações no Código Penal Brasileiro, acrescentou o artigo 168-A que define o crime de “apropriação indébita previdenciária”.

Outrossim, encerrou-se a vigência do inciso II, do artigo 2º, da Lei nº 8.137/90, através da ab-rogação tácita; pois, a conduta neste prevista está contida na descrição do *caput* do artigo 168-A, que define a apropriação indébita previdenciária, nestes termos:

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

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

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público; (...).

O artigo 168-A foi incluído dentre os crimes que atentam contra o patrimônio, objetivando proteger os interesses patrimoniais da previdência social. Em verdade, não há lesão ao patrimônio público, mas, sim, à arrecadação tributária.

3.7.3 O ARTIGO 2º, INCISO III, DA LEI Nº 8.137/90

Art. 2º. Constitui crime da mesma natureza:

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;

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

O objeto jurídico é proteger a arrecadação tributária do desvio de importâncias que foram deduzidas de tributos, a título de incentivo fiscal, resguardando a função normativa e reguladora da atividade econômica pelo Estado, através da qual se estimula, promove, apóia e favorece o desenvolvimento de atividades particulares que satisfaçam necessidades ou conveniências de caráter geral.

O inciso III contém três modalidades de condutas típicas. A primeira é “exigir para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela

dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal”. A conduta típica está centrada na exigência de vantagem indevida.

A segunda conduta é “pagar qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal”.

A terceira conduta é “receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal”.

Referindo-se a lei a *qualquer percentagem*, entende-se que a vantagem pode ser expressa por dinheiro ou qualquer outra utilidade, seja ou não de ordem patrimonial, proporcionando um lucro ou proveito.

Para as condutas descritas se adequarem ao tipo deve ocorrer o prejuízo efetivo para a arrecadação tributária com o desvio das importâncias referentes ao incentivo fiscal para finalidade diversa daquela para a qual foi este concedido.

Sujeito ativo é a pessoa física ou jurídica que paga vantagem indevida para obter incentivo fiscal e o aplica em finalidade diversa, bem como o terceiro que, para a mesma finalidade, exige, paga ou recebe vantagem ilícita para atuar como intermediário na obtenção do incentivo fiscal.

3.7.4 O ARTIGO 2º, INCISO IV, DA LEI Nº 8.137/90

Art. 2º. Constitui crime da mesma natureza:

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

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

A objetividade jurídica visa proteger a arrecadação tributária, prejudicada com as condutas que não aplicam ou aplicam em desacordo com o contratado, os recursos liberados a título de incentivo fiscal, desviando-os para finalidades diversas.

O inciso descreve duas modalidades de condutas direcionadas para a mesma finalidade. A primeira descreve a conduta que não aplica “incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgãos ou entidade de desenvolvimento”.

A segunda modalidade descreve a conduta que aplica “em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento”.

O incentivo fiscal, consoante delineado no tipo em comento, pode ser liberado através de dinheiro para ser aplicado no capital de giro de empresa ou na aquisição de equipamentos necessários para a execução do empreendimento.

Poderá, ainda, o incentivo fiscal ser concedido através de parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento. É o caso dos Fundos Constitucionais de Financiamento do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, que foram criados com o objetivo de contribuir para o desenvolvimento econômico e social das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de instituições financeiras federais de caráter regional, mediante a execução de programas de financiamento aos setores produtivos, em consonância com os respectivos planos regionais de desenvolvimento.

Dispõe o artigo 6º, inciso I, da Lei nº 7.827, de 27 de setembro de 1989, que constituem uma das fontes de recursos, “3% (três por cento) do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre produtos industrializados”, entregues pela União, na forma do artigo 159, inciso I, alínea c, da Constituição Federal.

Para caracterizar o crime, deverá o agente, imbuído do dolo, direcionar a vontade, livre e consciente, para não aplicar em atividade produtiva ou aplicar em desacordo com o programado, os recursos recebidos, a título de incentivo fiscal, desviando-os com a finalidade de obter vantagem ilícita.

Assim, o sujeito passivo será o beneficiário dos incentivos fiscais e qualquer outra pessoa que tenha contribuído para o desvio dos recursos concedidos.

Tendo sido concedido incentivo fiscal para que o beneficiário invista em plantação de tomate, se sobrevier uma inesperada frente fria ou perdurar a época da seca, não propiciando condições indispensáveis para preparar a terra e iniciar o plantio, a conduta de não aplicar os recursos obtidos, não caracterizará crime.

Da mesma forma, se, porventura, não for possível o plantio de tomate em terra, na qual o beneficiário havia se comprometido, em razão de ter sido acometida por praga de formigas e, com a intenção de utilizar os recursos concedidos, providencia a plantação em outro local que apresenta condições favoráveis, também não estará caracterizado o crime.

Com a ocorrência de caso fortuito, não deixa de existir conduta, mas não será ela atribuída ao agente por ausência de dolo.

3.7.5 O ARTIGO 2º, INCISO V, DA LEI Nº 8.137/90

Art. 2º. Constitui crime da mesma natureza:

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.

A objetividade jurídica se destina a proteger a arrecadação tributária da utilização ou divulgação de programas de processamento de dados elaborados, exclusivamente, para permitir a duplicidade de informações contábeis com o objetivo específico de que o contribuinte obtenha vantagem ilícita com o não pagamento, total ou parcial, de tributos.

A conduta típica descrita no inciso V apresenta duas modalidades. A primeira modalidade consiste em “utilizar 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”.

Da primeira modalidade de conduta extrai-se duas ações. A primeira é *utilizar* programa de processamento de dados e, a segunda é *permitir* ao sujeito passivo

da obrigação tributária *possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.*

Portanto, para que a conduta do sujeito passivo da obrigação tributária se ajuste à primeira modalidade do inciso V, *é indispensável o uso efetivo do programa de processamento de dados que permita operar contabilidade dupla ou paralela, uma com dados acessíveis somente aos titulares da empresa e a outra destinada a cumprir a obrigação tributária, para a finalidade específica de obter vantagem ilícita com o não pagamento, total ou parcial, do tributo.*

Na segunda modalidade, a conduta típica é “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”.

Da segunda modalidade de conduta extrai-se, também, duas ações. A primeira ação consiste em *divulgar programa de processamento de dados*; a segunda ação informa que o programa de processamento de dados deve *permitir possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.*

Desta forma, a conduta do sujeito passivo será típica somente se, da divulgação, ou seja, *do conhecimento que tiver do programa de processamento de dados* for possível possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública, ou seja, que permita *operar contabilidade dupla ou paralela, uma com dados acessíveis somente aos titulares da empresa e a outra destinada a cumprir a obrigação tributária para a finalidade específica de obter vantagem ilícita com o não pagamento, total ou parcial, do tributo.*

A “divulgação” de programa de processamento de dados pode traduzir-se em mera alusão, comentários com o fim de vangloriar-se, por ostentação, etc., que não terão o condão de prejudicar a arrecadação tributária através do não pagamento, parcial ou total, do tributo.

Antônio Corrêa²³, neste ponto, explica:

De nada vale criar programa destinado a uma atividade ilícita se ele permanecer anônimo e guardado, sem entrar nas relações econômicas de modo a permitir a vantagem indevida. Este fato, permanecendo assim, sem entrar no mundo jurídico, torna-se indiferente ao direito.

Por essa razão, não estará caracterizado o crime previsto na segunda modalidade do inciso V, do artigo 2º somente com a divulgação de programa de processamento de dados, vez que será juridicamente inócuo, não será relevante para prejudicar a arrecadação tributária.

Sujeito ativo, na primeira modalidade da conduta descrita no inciso V, do art. 2º, será aquele que, representando a pessoa jurídica, contratou a prestação de serviços do técnico que instalou o programa de processamento de dados destinado a fornecer informação contábil que seja eficiente para a finalidade específica de obter vantagem ilícita com a sonegação, ou seja, com o não pagamento, total ou parcial, do tributo.

Poderá ser, então, o sócio, acionista ou diretor que, imbuído da intenção de sonegar tributos, tenha contratado a prestação do serviço de instalação do programa que possibilitou a obtenção de vantagem ilícita com a sonegação de tributos.

O operador do programa de processamento de dados que o instalou no computador da empresa, livre e conscientemente, da finalidade específica para a qual se destinava e que permitiu o fornecimento de informação contábil diversa da real e a obtenção de vantagem ilícita com a sonegação de impostos, também será sujeito ativo.

Sujeito ativo da segunda modalidade de conduta descrita no inciso V do artigo 2º será aquele que divulgou, livre e conscientemente, da finalidade a que se destinava, programa de processamento de dados que forneceu informação contábil diversa da real e possibilitou a obtenção de vantagem ilícita com o não pagamento, parcial ou total, do tributo.

²³ CORRÊA, Antônio. *Dos crimes contra a ordem tributária: comentários à lei nº 8.137/90, de 27-12-1990*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 202.

3.8 ERRO NA INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA

O dolo deve abranger a consciência e a vontade a respeito dos elementos do tipo. Desta forma, estará ele excluído se o autor desconhece ou se engana a respeito de um dos componentes da descrição legal do crime, seja ele descritivo ou normativo. É o que se denomina Erro de Tipo.

“O erro sobre elemento constitutivo do tipo legal de crime exclui o dolo, mas permite a punição por crime culposo, se prevista em lei” (art. 20, CP).

Mirabete²⁴ esclarece que “o erro é uma falsa representação da realidade e a ele se equipara a ignorância, que é o total desconhecimento a respeito dessa realidade”. E ainda, “quando o agente não sabe que está realizando um tipo objetivo, porque se enganou a respeito de um de seus elementos, não age dolosamente: há erro de tipo”.

O Supremo Tribunal Federal tem admitido a distinção entre *erro na interpretação da lei tributária (erro de tipo)* e *fraude*, como elemento indispensável na configuração do crime previsto no art. 1º, da Lei nº 8.137/90.

Realmente, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que a conduta de quem, sem fraude, adota interpretação da lei, capaz de reduzir sua carga tributária, não se confunde com a conduta criminosa de que se cuida, e, por isso mesmo, assim decidiu:

CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ICMS. ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. CREDITAMENTO. FRAUDE.

A fraude pressupõe vontade livre e consciente. Longe fica de configurá-la, tal como tipificada no inciso II do art. 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o lançamento de crédito, considerada a diferença das alíquotas praticadas no Estado de destino e no de origem. Descabe confundir interpretação errônea de normas tributárias, passível de ocorrer quer por parte do contribuinte ou da Fazenda, com o ato penalmente glosado, em que sempre se presume o consentimento viciado e o objetivo de alcançar proveito sabidamente ilícito.²⁵

²⁴ MIRABETE, Júlio Fabbrini. *op. cit.* p. 169-170.

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Processual Penal. *Habeas corpus* nº 72.584-8. Rel. Min. Marco Aurélio. Informativo STF nº 29, de 8-5-96, p. 3, DJU 1, 3-5-96, p. 13.900.

Assaz esclarecedora do sentido dessa decisão é a manifestação do Ministro Marco Aurélio, relator do caso, asseverando que:

(...) conforme salientado pelo Juízo, ao proferir sentença absolutória, passou-se ao fisco a informação de que o creditamento resultava de diferença de alíquota, isso mediante lançamento, claro e preciso, nas respectivas guias. Como, então, falar em fraude? O que houve foi impropriedade da interpretação conferida à legislação tributária, e isso pode ocorrer, sem configuração de crime, na vida de qualquer contribuinte e, também, no atuar da própria Fazenda, o que, aliás, é repetitivo.

Também, no Supremo Tribunal Federal, foi arquivado, a pedido do Procurador Geral da República, inquérito instaurado para apuração de crime contra a ordem tributária, em face de fato assim descrito pela Promotoria de Justiça do Distrito Federal, em peça transcrita pelo douto Procurador Geral:

Adquiriram-se mercadorias em outro Estado da Federação, pagando alíquota interestadual (menor incidente neste tipo de operação). Por ocasião da compensação com o ICMS, devido em razão da revenda no Distrito Federal aos seus clientes-consumidores, utilizaram como crédito, não apenas o valor destacado na nota fiscal da compra emitida pelo fornecedor alienígena (valor efetivamente recolhido), mas uma quantia maior, encontrada mediante a aplicação da alíquota interna (maior), como se este é que houvesse incidido na operação anterior, e não aquela. Com isso, creditou-se de valor superior ao que seria de direito, o que implicou recolhimento do ICMS menor do que o realmente devido (redução de tributo).²⁶

O ilustre Chefe do Ministério Público Federal considerou a hipótese em que requereu o arquivamento do inquérito, similar àquela tratada no *habeas corpus* anteriormente referido, no qual emitira parecer asseverando:

(...) Sem dúvida, é elementar à caracterização do delito de sonegação fiscal a fraude, absolutamente inexistente no caso presente.

Os réus, ora pacientes, podem não ter feito enfoque juridicamente correto do cálculo do ICMS devido. Mas evidentemente não cometeram fraude contra o Fisco. Não falsificaram documentos, ainda que sejam passíveis de culpa, no âmbito puramente fiscal, de não terem dado o enfoque jurídico

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Processual Penal. *Habeas corpus* nº 4.214-1/DF, Rel. Min. Assis Toledo, julgado em 22-2-95, DJU-1, 27-3-95, p. 7174/5. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 45, p. 114.

adequado no cálculo do tributo. Do exame detido destes autos, chego a conclusão de que o presente processo nada mais é do que um subproduto da guerra fiscal que está grassando entre os Estados – como aliás a imprensa vem noticiando. Mas ausente o elemento fraude, não há como se entender configurado o delito de sonegação fiscal.²⁷

Ocorrendo o erro na interpretação da lei tributária, o Juiz deverá julgar improcedente a pretensão punitiva do Ministério Público e absolver o réu em razão de “existir circunstância que exclua o crime ou isente o réu de pena”, com fundamento no artigo 386, inciso V, do Código de Processo Penal, vez que incidiu em erro sobre elementos do tipo que, consoante prevê o artigo 20, *caput*, 1ª parte, do Código Penal, acarreta a exclusão do dolo.

Ilustra a hipótese, o *habeas corpus*²⁸ impetrado em favor de Cláudio Muraro, no qual foi pleiteado o trancamento da ação penal nº 2001.71.07.000270-5, que tramitou perante o Juízo da 1ª Vara Criminal de Caxias do Sul.

Nestes autos, o Ministério Público aviou denúncia em desfavor do paciente, o qual, em tese, “(...) na condição de sócio-gerente e efetivo administrador da empresa Muraro & Cia. Ltda. (...), deixou de recolher (...), valores correspondentes ao Imposto sobre Produtos Industrializados (...)”.

Narra a peça acusatória que a empresa, em síntese, efetuava operações sujeitas ao Imposto sobre Produtos Industrializados, devidamente destacado nas notas fiscais de saída e documentos de quitação recebidos dos respectivos adquirentes de seus produtos, sendo que, entretanto, deixou de apurar saldos devedores por ter se creditado de valores indevidos oriundos da aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero ou isentos, efetuando a compensação de tais valores sem autorização legal ou judicial definitiva, configurando, assim, a prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Processual Penal. *Habeas corpus* nº 3.960-4-RJ, Rel. Min. Cid Flaquer Scartezini, julgado em 30-11-94, DJU de 6-2-95, p. 1361, Revista Dialética de Direito Tributário, nº 50, p. 98.

²⁸ BRASIL, Tribunal Regional Federal. Região, 4. *Habeas Corpus* nº 2001.04.01.075360-0. Relator: Des. Federal Elcio Pinheiro de Castro. Porto Alegre, 25 de fevereiro de 2002. DJU de 15-5-2002, p. 1361. Revista Tributária e de Finanças Públicas nº 49, p. 297-304.

Logo, teria Cláudio Muraro cometido os ilícitos inculpidos no artigo 1º, inciso I e artigo 2º, inciso II, combinados com o artigo 12, inciso I, todos da Lei nº 8.137/90, em continuidade delitiva.

No dia 05.02.2001, o eminente Magistrado Daniel Machado da Rocha recebeu a inicial. Contra o andamento da ação penal insurgiu-se o impetrante. Em suas razões, registrou ter a empresa do paciente ajuizado ação ordinária perante a 2ª Vara Federal de Caxias do Sul, na data de 24.04.2000, pleiteando o reconhecimento de créditos do IPI referentes aos insumos e matérias-primas adquiridos com alíquota zero, isentos ou não-tributados. Considerou que a denúncia oferecida contra o paciente foi proposta quando ainda se discutia, no juízo cível, a licitude do creditamento efetuado pelo contribuinte.

A sentença julgou procedente o pedido, declarando, em síntese:

a) o direito da autora de creditar-se dos valores referentes ao IPI não aproveitado nos 10 anos anteriores ao ajuizamento da ação, em face da aquisição de produtos isentos e/ou tributados à alíquota zero;

b) a existência, em favor da autora, de um crédito decorrente do IPI recolhido a maior, em face do não-aproveitamento do crédito não reconhecido no item anterior e

c) o direito à compensação do crédito a ser apurado do IPI com parcelas do próprio IPI, devidas em períodos subseqüentes.

A antiga 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por maioria, em 22.02.2001, decidiu dar parcial provimento ao apelo e à remessa oficial apenas para restringir o creditamento aos últimos 5 anos, além de excluir os juros e a correção monetária do cálculo a ser efetuado.

Foram interpostos embargos declaratórios, bem como recurso extraordinário pela União.

Diante disso, aduziu o defensor do acusado que inexistia justa causa para o prosseguimento da ação penal, pois se ressentia de materialidade o delito, tendo argumentado que os delitos apontados na exordial não se concretizaram, pois tinha sido reconhecido, na seara cível, o direito do paciente creditar-se dos valores supostamente sonegados; nenhuma dívida havia para com o Fisco, portanto, o não recolhimento do imposto era lícito, bem como era atípica a conduta na esfera criminal e, ainda, asseverou que, mesmo havendo eventual reforma do *decisum* proferido na seara cível, restou evidenciada a ausência de dolo do réu.

O acórdão deferiu, em parte, a liminar no *habeas corpus*, tão só para, após o depoimento das testemunhas de acusação, determinar a suspensão da ação penal, bem como o curso do prazo prescricional, até o trânsito em julgado da Ação Ordinária nº 2000.71.07.002319-4, ajuizada perante a 2ª Vara Federal de Caxias do Sul - RS, na qual se discutia a existência de créditos tributários da empresa Muraro & Cia Ltda. relativos a IPI.

Do acórdão supra mencionado, extrai-se a seguinte ementa:

Ementa: 1. Em que pese o entendimento de que o Ministério Público, para oferecer denúncia por crime contra a ordem tributária, não precisa aguardar o término do procedimento administrativo, não se mostra razoável a condenação do agente por sonegação de tributos enquanto pendente decisão definitiva acerca da exigibilidade do crédito fiscal. 2. No caso dos autos, o réu foi denunciado por não recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados. Contudo, há decisão judicial (ainda não transitada em julgado) na esfera cível concluindo pelo direito do contribuinte à compensação dos valores do IPI objeto da presente ação penal. 3. Nessa hipótese, revela-se adequada a suspensão do processo criminal, com apoio no art. 93 do CPP, bem como da prescrição, forte no art. 116 do Estatuto Repressivo, até que sobrevenha decisão imutável sobre a exigibilidade ou não do guerreado tributo.

Importante transcrever trecho do relatório do Desembargador Federal Elcio Pinheiro de Castro, no *Habeas Corpus* que porta a ementa acima transcrita:

(...) Diante desse quadro, cotejando os ensinamentos da doutrina e manifestação dos Tribunais, extrai-se que a decisão emanada na instância civil exerce papel fundamental na configuração dos

delitos previstos nos artigos 1º, I, e 2º, II, da lei nº 8.137/90. Vejamos:

Nos casos em que o Judiciário assegura ao contribuinte o direito a creditar-se dos valores referidos na denúncia criminal como sonegados, forçoso reconhecer que o processo penal fica sem o suporte fático para autorizar a condenação, porquanto, relativamente ao primeiro crime, não resta caracterizado o resultado que, na espécie, integra a própria conduta delituosa, e, no tocante ao segundo, não se concretiza o elemento do tipo segundo o qual a quantia “deveria ser recolhida aos cofres públicos”.

Em síntese, na hipótese dos autos, não se mostra razoável o prosseguimento do feito e a provável condenação do agente por sonegação do IPI, eis que há decisão judicial na esfera cível (inobstante ainda não transitada em julgado) concluindo pela ausência de obrigatoriedade no recolhimento do guerroado tributo. Portanto, revela-se adequada a suspensão do processo criminal, bem como da prescrição, até que sobrevenha decisão imutável sobre o crédito fiscal, a fim de evitar-se, desta maneira, decisões contraditórias. (...).

No caso relatado, inexistia justa causa para o prosseguimento da ação penal, pois não se encontravam presentes os elementos do tipo penal, que são o dolo e a exigibilidade do tributo. Portanto, a conduta não era típica, não havia crime.

3.9 SUSPENSÃO DO PROCESSO PENAL

Efetivamente, não é lógico, e sequer se mostra razoável, a condenação do agente por sonegar tributos, quando há decisão judicial na esfera cível concluindo pela ausência de responsabilidade tributária.

Assim, para evitar tal desfecho, na hipótese de seguirem concomitantemente ações cível e penal em que na primeira se discute a legalidade da dívida que embasa a segunda, mostra-se razoável suspender o processo criminal, bem como a prescrição, até que sobrevenha decisão imutável sobre o crédito fiscal.

Logo, diante dessa perspectiva, é inconveniente manter em andamento ação penal quando a controvérsia no processo administrativo ou no juízo cível sobre aspecto comum a ambas pode prejudicá-lo totalmente.

Enfim, evidenciada a repercussão da decisão na esfera cível sobre a penal, não deve seguir o feito criminal enquanto inexistir juízo definitivo sobre a exigibilidade do crédito tributário.

Isso não implica, de modo algum, desprestígio à seara penal, mas simplesmente conjugar as normas jurídicas de forma a possibilitar uma aplicação coerente e harmônica do próprio direito, evitando, assim, decisões contraditórias.

Incumbe, então, apreciar o mecanismo jurídico aplicável à situação em análise. Para tanto, mister colacionar o conteúdo do art. 92 do Código de Processo Penal:

Art. 92. Se a decisão sobre a existência da infração depender da solução de controvérsia que o juiz repute séria e fundada, sobre o estado civil das pessoas, o curso da ação penal ficará suspenso até que no juízo cível seja a controvérsia dirimida por sentença passada em julgado, sem prejuízo, entretanto, da inquirição das testemunhas e de outras provas de natureza urgente.

Indubitavelmente, trata-se de questão prejudicial obrigatória, pois se verifica controvérsia no âmbito civil cujo objeto também é elemento constitutivo dos crimes apontados na denúncia.

Neste sentido, aliás, a orientação jurisprudencial segundo a qual:

(...) nos crimes contra a ordem tributária, em que ocorra a propositura da ação penal quando já estiver em curso processo de natureza cível, poderá o juiz suspender o processo, aplicando, analogicamente, o artigo 93 do Código de Processo Penal (...).²⁹

No mesmo sentido, decisão do Colendo Superior Tribunal de Justiça:

Recurso em *habeas corpus*. Processual Penal. Denúncia. Ação cível. No direito, não há contradição lógica. Decisão em uma área, até ser desconstituída, reflete nos demais setores dogmáticos. A mera propositura de ação, no entanto, não é

²⁹ BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Processual Penal. Apelação. Relator: Oliveira Ribeiro, julgado em 12.08.1997, RT 747/645, FRANCO, Alberto Silva *et al.* Código de Processo Penal e sua interpretação jurisprudencial. São Paulo: RT, 2001, p. 1.601.

condição de procedibilidade da ação penal. Configura, sim, questão prejudicial relativa, solucionável nos termos do art. 93 do CPP.³⁰

Insta acrescentar, ainda, que é realmente complexa e polêmica a matéria referente à constituição do crédito tributário que se debate, tanto no processo administrativo quanto no processo judicial.

Dessa maneira, conforme exposto, suspender o procedimento penal, se revela adequado, evitando inocuidade do processo, o qual poderia seguir seu trâmite regular, demandando consideráveis esforços, e, ao final, restar abalado pela decisão proferida no juízo cível ou no processo administrativo tributário.

A propósito, vejam-se os seguintes julgados:

Processual penal. Penal. Tributário. Lei nº 8.137/90, art. 1º, inciso I. Ação de anulação de débito fiscal. Lançamento com base em depósito bancário. Suspensão do processo penal. CPP, art. 93.

(...) Todavia, a procedibilidade autônoma, que diz respeito ao curso procedimental, não se confunde com condenação autônoma, visto que, se inexistiu a conformação legal e material do delito, não poderá haver crime de sonegação fiscal de obrigação tributária não nascida ou crédito pertinente excluído. Lição de Ives Gandra citada. Os crimes contra a ordem tributária são crimes materiais, pois dependem, para sua consumação, da ocorrência do resultado: supressão ou redução do tributo, incluída a contribuição social. Se existem dúvidas acerca da ocorrência do resultado, não há como levar adiante a ação penal, sob pena de haver castigo sem crime, em prejuízo da garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório. Lição de Edmar Oliveira Andrade Filho citada. *In casu*, existe notícia nos autos de que tramita uma ação anulatória de débito fiscal, em face da União Federal, junto à Justiça Federal de 1ª Instância do Rio de Janeiro, na qual se requer seja anulado o lançamento fiscal e cancelado o débito arbitrado com base em meros depósitos bancários, o mesmo débito que ensejou a instauração da ação penal, ora em curso. Assim, a ação penal poderá, em tese, terminar antes mesmo que o sujeito passivo da

³⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Processual Penal. Recurso em *Habeas corpus* nº 5.917. Relator: Min. Luiz Vicente Cernicchiaro. Brasília, DF, 23-02-1997. DJU 05.05.1997, p. 17.122.

obrigação tributária tenha percorrido o caminho que a lei prevê para discutir os vícios do lançamento. (...).³¹

Criminal. *Habeas corpus*. Representação da Receita Federal. Inexistência de condição de procedibilidade. Questão prejudicial.

1. (...)

2. *Quando pende de discussão matéria, no plano fiscal, que pode influenciar o julgamento da ação penal, tem-se presente uma questão prejudicial.*

3. Constitui faculdade do magistrado que preside o processo penal suspender, ou não, dito processo à espera da decisão no cível. (...)

4. Somente uma dúvida profunda sobre a procedência da defesa, no que diz respeito à infração fiscal, ensejaria o reconhecimento da prejudicialidade da questão.

5. (...).³²

Enquanto não houver decisão administrativa definitiva para evitar a possibilidade de decisões conflitantes, prejudicando a prestação jurisdicional no campo criminal, é prudente suspender o feito penal e a prescrição até que se obtenha certeza quanto à existência da dívida.

3.10 DENÚNCIA GENÉRICA

Diante dos elementos apresentados pelo inquérito policial ou pelas peças de informação que recebeu, o órgão do Ministério Público, verificando a prova da existência do fato que caracteriza crime em tese e indícios de autoria, forma a *opinio delicti*.

O Código de Processo Penal trata dos requisitos que devem estar presentes na denúncia a fim de que possa ser ela recebida instaurando-se a ação penal condenatória.

Art. 41. A denúncia ou queixa conterà a exposição do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias, a qualificação do

³¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal. Região, 2. Processual Penal. *Habeas corpus* nº 97.02.18976-4. Relator: Juíza Vera Lúcia Lima. Rio de Janeiro, 11 de agosto de 1998. DJU, 23-11-1998, p. 410.

³² BRASIL. Tribunal Regional Federal. Região, 4. Processual Penal. *Habeas corpus* nº 97.04.42293-8. Relator: Juiz Fábio Rosa. Porto Alegre, 08 de outubro de 1997. DJU, 20-12-1997, p. 83.271.

acusado ou esclarecimentos pelos quais se possa identificá-lo, a classificação do crime e, quando necessário, o rol de testemunhas.

Exige-se, em primeiro lugar, no artigo acima citado, que a denúncia contenha “a exposição do fato, com todas as suas circunstâncias”, dispondo-se, ainda, o Código de Processo Penal, que será ela rejeitada quando “o fato narrado evidentemente não constituir crime” (art. 43, I).

Desta forma, o fato descrito na denúncia deve ser subsumível a uma descrição abstrata na lei (tipo penal); se não se reveste de tipicidade não há imputação de crime e a denúncia deve ser rejeitada.

Admitir a denúncia, por crime contra a ordem tributária, que não descreva a participação de cada acusado no cometimento criminoso é forma de admitir a responsabilidade objetiva.

É comum a ocorrência de infrações à legislação tributária praticadas por empregados ou sócios, sem o conhecimento dos demais sócios ou com o conhecimento apenas de algum, ou alguns destes, em detrimento da empresa. E entre tais acontecimentos podem estar fatos configuradores de crime contra a ordem tributária, como é o caso, por exemplo, de venda sem nota fiscal ou com subfaturamento.

3.10.1 DESCRIÇÃO INDIVIDUALIZADA DA CONDUTA

Se a responsabilidade penal será aferida na medida da culpabilidade de cada um, é indispensável, sem dúvida, que se especifique o fato praticado, individualmente, pelos denunciados, que se caracteriza como crime.

Damásio de Jesus³³, em excelente estudo sobre o tema, alerta ser “imperioso que a denúncia descreva detalhadamente um fato típico doloso ou culposo, imputando-o ao agente, evitando-se qualquer tipo de presunção” e ensina que:

³³ JESUS, Damásio E. de. *A Denúncia Genérica nos Crimes Cometidos por Meio de Empresa*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 2, p. 19.

(...) quando se trata de crime cometido por intermédio de empresa, não é suficiente à autoridade policial ou ao Ministério Público a descrição genérica e impessoal do fato, como se tivesse sido cometido pela pessoa jurídica (no estágio atual da legislação penal brasileira, incapaz de cometer delitos), relegando para a instrução criminal a individualização dos comportamentos.

Vicente Greco Filho³⁴ afirma que “no caso de co-autoria ou participação, a denúncia deve indicar a conduta de cada co-autor ou participe individualmente”, mas ressalva:

(...) a não ser que todos tenham participado igualmente da ação criminosa ou a conduta de todos tenha sido difusa ou multifária, como por exemplo num crime praticado por intermédio de sociedade em que não seja possível distinguir a atuação de cada um.

No Superior Tribunal de Justiça, existem alguns julgados considerando inepta a denúncia que não individualiza a conduta de cada acusado. Nesse sentido, podem ser mencionados os que portam as seguintes ementas:

EMENTA: PROCESSO PENAL. DENÚNCIA. INÉPCIA. FALTA DE DESCRIÇÃO CIRCUNSTANCIADA. FALSIDADE IDEOLÓGICA. RELATÓRIO POLICIAL.

- Não contendo a denúncia, ainda que resumidamente, elementos que tipifiquem a conduta do indiciado, nem individualizem seu proceder, peca por inépcia, determinando, assim, o trancamento da ação penal.

- Precedentes do STF e do STJ.

- Recurso não conhecido.³⁵

EMENTA: 1 - *Habeas corpus*. Exame de prova. Possibilidade quanto à matéria de fato não se apresente controvertida. 2 - *Crime contra a ordem econômica*. (...) 3 - *Crimes societários*. *Denúncia*. *Requisitos*. A atenuação dos rigores do art. 41 do CPP, nos chamados delitos societários, não pode ir até o ponto de admitir-se denúncia fictícia, sem apoio na prova e sem a demonstração da participação dos denunciados na prática tida por criminosa.

Ser “acionista” ou “membro do conselho consultivo” da empresa não é crime. Logo, a invocação dessa condição, sem a

³⁴ GRECO FILHO, Vicente. *Manual de Processo Penal*. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 114.

³⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Processual Penal*. Recurso Especial nº 5.652-ES, 5ª Turma, Rel. Min. Edson Vidigal, Brasília, DF, 5, de dezembro de 1990, DJU de 25-3-91, p. 3230.

descrição de condutas específicas que vinculem cada diretor ao evento criminoso, não basta para viabilizar a denúncia.

A denúncia, pelas conseqüências graves que acarreta, não pode ser produto de ficção literária. Não pode, portanto, deixar de descrever o porquê da inclusão de cada acusado como autor, co-autor ou partícipe do crime.

Recurso de *habeas corpus* conhecido e provido para deferir a ordem e trancar a ação penal.³⁶

EMENTA: Crime de sonegação fiscal – Inexistência de materialidade – Elementos indiciários de culpabilidade.

- Não obstante considerar-se que nos crimes com pluralidade de agentes como nos societários, a não exigência da descrição pormenorizada (da conduta) de cada agente no ato tido por delituoso, necessário se faz afirmar que a peça acusatória não pode omitir os mais elementares requisitos que demonstrem estarem presentes as indispensáveis condições para a *causa petendi*.

- A atenuação do rigorismo do art. 41, do CP, não implica em admitir-se denúncia que, nem de longe, demonstre a ação ou omissão praticada pelos agentes, o nexo de causalidade com o resultado danoso ou qualquer elemento indiciário de culpabilidade.

- Evidenciado nos autos a inexistência do ilícito e menos ainda a pretensão dolosa afirmada na denúncia, é de ser tida esta por inepta.

- Ordem de *habeas corpus* concedida para o fim de trancamento da ação penal.³⁷

Em sentido oposto, todavia, podem ser mencionados os julgados que portam as seguintes ementas:

PENAL. PROCESSUAL. SONEGAÇÃO FISCAL. AUTORIA COLETIVA. DENÚNCIA. INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA. INÉPCIA. *HABEAS CORPUS*. RECURSO.

1. Nos crimes societários ou de autoria coletiva não é imprescindível que a denúncia descreva a participação individual de cada acusado.

2. Descrevendo a denúncia crime em tese, havendo, portanto, materialidade e autoria, não se fala em inépcia para trancar ação penal por falta de justa causa.³⁸

³⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Processual Penal. Recurso em *Habeas corpus* nº 4.214-1/DF, Rel. Min. Assis Toledo, Brasília, DF, 22, de fevereiro de 1995, DJU-1, de 27-3-95, p. 7174/5.

³⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Processual Penal. Crime de sonegação fiscal. Recurso em *Habeas corpus* nº 3.960-4-RJ, Rel. Min. Cid Flaquer Scartezzini, RSTJ nº 77, ano 8, p. 265.

³⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Processual Penal. Recurso em *Habeas corpus* nº 4.117-SP, Rel. Min. Edson Vidigal, julgado em 30-11-94, DJU de 6-2-95, p. 1361.

PROCESSUAL PENAL. RECURSO DE *HABEAS CORPUS*. HOMICÍDIO QUALIFICADO. AÇÃO PENAL. TRANCAMENTO. PRISÃO PREVENTIVA. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO.

1. Incabível o trancamento da ação penal, por pretensa inépcia da denúncia, se a exordial, preenchendo os requisitos do artigo 41, do CPP, descreve, de modo claro, os fatos delituosos, permitindo a ampla defesa do acusado. Ademais, a jurisprudência pátria é remansosa no sentido de que, nos crimes de autoria coletiva, não está o membro do *Parquet* obrigado a pormenorizar, na denúncia, a conduta de cada réu, mesmo porque não é sempre que se pode dispor, no limiar da ação penal, de elementos detalhados a respeito do crime.

2. Se o decreto de prisão preventiva se apresenta exaustivamente fundamentado, principalmente na conveniência da instrução criminal e na garantia da ordem pública, não há como revogá-lo.

3. Recurso improvido.³⁹

Na Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, o relator Ministro Celso de Mello, deferiu medida liminar em *habeas corpus*, com judicioso despacho, do qual destacamos o seguinte trecho:

(...) Cumpre ter presente, neste ponto, a advertência constante do magistrado jurisprudencial desta Suprema Corte, que, ao insistir na indisponibilidade de o Ministério Público identificar, na peça acusatória, a participação individual de cada denunciado, observa que: “discriminar a participação de cada co-réu é de todo necessário (...), porque, se, em certos casos, a simples associação pode constituir um delito *per se*, na maioria deles a natureza da participação de cada um, na produção do evento criminoso, é que determina a sua responsabilidade, porque alguém pode pertencer ao mesmo grupo, sem concorrer para o delito, praticando, por exemplo, atos penalmente irrelevantes, ou nenhum. Aliás, a necessidade de se definir a participação de cada um resulta da própria Constituição, porque a responsabilidade criminal é pessoal, não transcende da pessoa do delinqüente (...). É preciso, portanto, que se comprove que alguém concorreu com ato seu para o crime”. Tem-se, desse modo, que se revela inepta a denúncia, sempre que esta, sem especificar a participação de cada um dos acusados – senão todos eles diretores ou administradores do mesmo organismo empresarial – vêm a atribuir-lhes, genericamente, a responsabilidade pelo evento delituoso.⁴⁰

³⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Processual Penal. Recurso em *Habeas corpus* nº 4299-PB, Rel. Min. Anselmo Santiago, Brasília, DF, 8 de maio de 1995, DJU de 12-6-95, p. 17645.

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Processual Penal. Recurso em *Habeas corpus* nº 70.763-DF, DJU de 8-2-96, p. 1974-1976. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 05, fevereiro de 1996, p. 147.

O Tribunal Regional Federal da 5ª Região defende a individualização da conduta de cada um dos acusados na prática do crime:

(...) Admitir a denúncia que não diz em que cada um dos denunciados concorreu para a prática do crime impõe maus tratos a dispositivo do artigo 41 do CPP e do artigo 11 da Lei nº 8.137/90, além de inverter o ônus da prova, com afronta ao princípio da presunção de inocência e afrontar a garantia constitucional de ampla defesa.⁴¹

Do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, a ementa seguinte:

A denúncia apenas narra que a diligência fiscal empreendida na empresa TME apurou omissão no recolhimento de quantias descontadas das remunerações pagas a seus empregados devidas à Previdência Social, aduzindo que aos denunciados cabia a gestão dos negócios da referida sociedade, de acordo com o contrato social. (...) Não basta indicar que o gerente não era somente de direito, mas também de fato. Necessário se faz que haja minimamente demonstrado o vínculo entre a conduta descrita e a efetivamente praticada ou a forma de atuação de cada diretor.

Não se pode transformar o processo numa pena para aquele que tem de se desincumbir de um ônus que é da acusação.

Proscrita nesta hipótese a responsabilidade penal da pessoa jurídica.

Recurso do MPF improvido para manter a rejeição da denúncia.⁴²

Quando se tratar de crime societário a denúncia não pode ser genérica. Ela deve estabelecer o vínculo de cada sócio ou gerente ao ato ilícito que lhe está sendo imputado.

Nestas condições, é inepta e não deve ser recebida, a denúncia que não descreva o fato criminoso atribuído a cada um dos acusados pela prática de crime contra a ordem tributária.

⁴¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal. Região, 5. Processual Penal. *Habeas corpus* nº 591-CE, Rel. Juiz Hugo Machado, Ceará, em 28, de março de 1996. DJU, de 25-06-96.

⁴² BRASIL. Tribunal Regional Federal. Região, 2. Processual Penal. Denúncia. Individualização da conduta. Crime societário. Nova posição da jurisprudência. Apelação Criminal nº 99.02.30671-3. Rel. Des. Vera Lucia Lima. Rio de Janeiro, 25 de abril de 2000. DJU 13/07/00, p. 274. Boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais nº 98. ano 8. Janeiro/2001. p. 510.

3.10.2 INQUÉRITO POLICIAL

Nas manifestações favoráveis à validade da denúncia genérica, argumentam a impossibilidade de descrição individualizada da conduta de cada denunciado na prática do crime contra a ordem tributária e, ressaltam, que durante a instrução esta será feita.

Não é este o objetivo da instrução no processo penal. A Instrução Criminal, no processo penal, é a fase que se destina a recolher os elementos probatórios a fim de aparelhar o juiz para o julgamento.

O inquérito policial é o procedimento destinado a reunir os elementos necessários à apuração da prática de uma infração penal e de sua autoria. Impende utilizar esse instrumento, de caráter inquisitivo, para investigar a administração da empresa e descobrir quem praticou ou ordenou que fossem praticados os atos que caracterizam a conduta criminosa, a fim de instaurar, com segurança e eficiência, a competente ação penal.

Aliás, não é o inquérito “processo”, mas, como esclarece José Antonio Paganella Boschi⁴³:

(...) procedimento administrativo informativo, destinado a fornecer ao órgão da acusação o mínimo de elementos necessários à propositura da ação penal. A investigação procedida pela autoridade policial não se confunde com a instrução criminal, distinguindo o Código de Processo Penal o “inquérito policial” (arts. 4º a 23) da “instrução criminal” (arts. 394 a 405). Por essa razão, não se aplicam ao inquérito policial os princípios do processo penal, nem mesmo o do contraditório.

Durante o procedimento investigatório, a autoridade policial deve determinar que se proceda a realização de certas provas periciais que, embora praticadas sem a participação do indiciado, contém em si maior dose de veracidade, visto que nelas preponderam fatores de ordem técnica que, além de mais difíceis de serem deturpados, oferecem campo para uma apreciação objetiva e segura de suas conclusões.

⁴³ BOSCHI, José Antonio Paganella. *Persecução penal*. 2. ed. Rio de Janeiro: Aide, 1987, p. 102.

A dificuldade ou a impossibilidade de demonstrar e provar a autoria e a participação individual, nos ilícitos cometidos por intermédio de pessoa jurídica, na opinião de René Ariel Dotti⁴⁴, explica:

(...) a tendência para deslocar o eixo de rotação do procedimento investigatório. Em tal circunstância, mais fácil será debitar a causalidade do evento a um ente coletivo que proceder às diligências geralmente penosas para o estabelecimento das responsabilidades individuais.

Assim, o inquérito policial deve ser utilizado para a colheita de dados circunstanciais que podem ser comprovados ou corroborados pela prova judicial e de elemento subsidiário para reforçar o que for apurado em juízo.

Ademais, o Ministério Público pode “requisitar diligências investigatórias e a instauração de inquérito policial, indicados os fundamentos jurídicos de suas manifestações processuais” (art. 129, inc. VIII, CF).

3.11 O SIGNIFICADO DA EXPRESSÃO “CRIME SOCIETÁRIO”

Ressai, no presente estudo, que a denominada denúncia genérica tem suas raízes na inadequada compreensão do conceito de crime societário.

Realmente, a expressão “crime societário” tem sido utilizada em dois sentidos diferentes: no sentido amplo, como aquele que é cometido no ambiente de uma sociedade ou empresa, e que pode ser praticado por um indivíduo isolado; e no sentido restrito, o crime em cujo cometimento participam várias pessoas, em sociedade.

É certo que em crimes consubstanciados por práticas coletivas, como em determinados assaltos praticados por várias pessoas agindo em conjunto, não é razoável exigir-se que a denúncia descreva a participação precisa de cada um no cometimento ilícito.

⁴⁴ DOTTI, René Ariel. *A Incapacidade criminal da pessoa jurídica (uma perspectiva do direito brasileiro)* em Revista Brasileira de Ciências Criminais. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, ano 3, nº 11, p. 187.

Inadmissível, porém, é a equiparação que se tem feito, no exame das questões da autoria e da responsabilidade penal, entre as práticas ilícitas coletivas e um crime contra a ordem tributária praticado por sócio ou empregado da empresa.

O argumento levantado é de que, no crime contra a ordem tributária, a presunção de autoria decorre do contrato social ou documento equivalente, que seria “documento indicativo do centro de emanção das decisões acerca dos atos praticados pelos prepostos da empresa, cabendo ao dirigente comprovar que estes agiram à revelia da administração”.⁴⁵

Exsurge, assim, a importância em estabelecer a distinção que existe entre o crime em cujo cometimento atuam várias pessoas em verdadeira sociedade criminosa e aquele praticado, em atividade empresarial. Nesta, o vínculo contratual se estabelece para fins lícitos. O ilícito tributário que, eventualmente, venha a ser praticado é uma anomalia no âmbito da empresa e, por isso, não se pode atribuir aos sócios ou dirigentes a prática de crime cometido através de quadrilha.

Esta situação decorre do entendimento de doutrinadores e magistrados que ampliam o conceito de crime societário para nele inserirem, também, aqueles crimes que decorrem de ações de quadrilha ou bando, os crimes de conduta coletiva, difusa, multifária, ou, empregando expressão atual, o crime organizado.

3.11.1 CRIME ORGANIZADO

No assalto, ou outro crime de autoria coletiva, a associação dos autores tem por objetivo a prática da infração penal. A evidência da participação no ilícito penal resulta do próprio pacto associativo. Júlio Fabbrini Mirabete⁴⁶, a respeito do crime organizado, ensina:

Em doutrina, tem-se entendido que organização criminosa é aquela que, por suas características, demonstre a existência de estrutura criminal, operando de forma sistematizada, com

⁴⁵ EISELE, Andréas. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1998, p. 202.

⁴⁶ MIRABETE, Júlio Fabbrini. *op. cit.* p. 138.

planejamento empresarial, divisão de trabalho, pautas de condutas em códigos procedimentais rígidos, simbiose com o Estado, divisão territorial e, finalmente, atuação regional, nacional ou internacional. Entretanto, pela Lei nº 9.034, de 3-5-1995, que dispõe sobre a utilização de meios operacionais para a prevenção e repressão de ações praticadas por organizações criminosas, preferiu-se uma decisão simplista, definindo-se como crime organizado aqueles que decorrerem “de ações de quadrilha ou bando” (art. 1º).

A conduta de todos os partícipes do evento é direcionada para um *fim pré-ordenado, criminoso*, sendo razoável, portanto, presumir-se que *todos os integrantes do grupo querem alcançar esse objetivo e, por isso são solidariamente responsáveis do ponto de vista penal*.

3.11.2 CRIME SOCIETÁRIO

Nos crimes contra a ordem tributária, porém, o ilícito tributário não constitui o objetivo do contrato social. Não é razoável falar, nesse caso, em solidariedade no cometimento, porque o vínculo societário não se estabelece com o objetivo do cometimento criminoso, mas com objetivo outro, lícito.

Ademais, a experiência demonstra que, em inúmeras situações, crimes contra a ordem tributária são praticados por empregados, e até por diretores, em proveito próprio, em detrimento da sociedade e dos demais integrantes desta. Oportuno considerar que, tendo ocorrido furto em uma empresa, praticado por um diretor ou empregado que subfaturou mercadorias, é muito difícil aos demais sócios ou diretores comprovarem que não sabiam do fato ilícito.

Hugo de Brito Machado⁴⁷ relata casos, que presenciou, nos quais foram constatados a prática de crimes contra a ordem tributária:

1º caso: Como contabilista, há mais de 30 anos, fui solicitado a fazer uma auditoria numa filial situada em outro Estado, de empresa cuja diretoria tomara conhecimento da ocorrência, nessa filial, de vendas com subfaturamento. O gerente da filial, a quem me apresentei informando que iria proceder a uma

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Estudos de direito penal tributário*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 83-84.

auditoria com o objetivo de evitar multas fiscais, na mesma noite de minha chegada ofereceu-me um jantar. Depois de algumas doses de uísque, terminou por me dizer que sabia o verdadeiro objetivo de minha visita, que eu estava ali para verificar se ele estava roubando. E disse que realmente estava, pois o salário que recebia era muito baixo. Eu não precisaria ter nenhum trabalho. Entretanto, se os donos da empresa agissem contra ele, iria à Receita Federal denunciar a empresa, dizendo que todos os seus atos haviam sido praticados por ordem da diretoria. Tive de usar a diplomacia para convencê-lo a pedir demissão, garantindo-lhe que tudo seria esquecido.

2º caso: Conheci também, há muito tempo, um diretor de uma indústria que, não obstante fosse um dos maiores acionistas da empresa, fazia vendas com subfaturamento e apropriava-se das diferenças pagas “por fora”, em detrimento da sociedade.

3º caso: Mais recentemente, conheci caso em que uma viúva, com cerca de 80 anos, teve seu nome incluído em denúncia genérica contra todos os diretores da empresa, pela prática de crime contra a ordem tributária, consubstanciado em fato do qual efetivamente nada sabia. Ela era mantida pelos filhos na presidência da sociedade apenas como forma de alimentar as fantasias decorrentes de sua esclerose, e insistia em afirmar que tinha total conhecimento de tudo quanto acontecia na empresa.

4º caso: Outro caso interessante, recente, deu-se em Santa Catarina. Um empresário, acionista controlador de várias empresas que não vinham recolhendo IPI nem contribuições de previdência, insistia em afirmar que era ele o único e exclusivo responsável pelo não recolhimento desses tributos, pois se tratava de decisão sua com o objetivo de salvar a empresa da falência, dando prioridade aos pagamentos a fornecedores e empregados. Não obstante, em várias denúncias em que figurou, estavam também os nomes de todos os demais diretores de suas empresas.

5º caso: Eu mesmo fui diretor de uma sociedade civil de prestação de serviços e somente tive conhecimento de que ela não recolhia as contribuições devidas ao INSS quando, muito tempo depois de meu desligamento dessa sociedade, precisei de uma certidão do INSS para instruir pedido de contagem de tempo de serviço junto ao Conselho da Justiça Federal.

Assim, ao ofertar o Ministério Público a denúncia em face de todos os sócios da empresa, sem a descrição da conduta de cada qual na prática do crime contra a ordem tributária, ao fundamento de tratar-se de crime societário, estará agindo em

desacordo com princípios basilares do Direito Penal, como o princípio da culpabilidade e da responsabilidade individual e admitindo a responsabilidade penal objetiva.

3.12 A INEXIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA

A jurisprudência tem admitido o julgamento de improcedência do pedido de condenação formulado na denúncia pelo Ministério Público quando restar comprovada a ocorrência de dificuldades financeiras que tenham impossibilitado a empresa de proceder ao recolhimento de contribuições previdenciárias (espécie de tributo) descontadas de empregados, em razão de ser inexigível conduta diversa, com fulcro no que dispõe o artigo 386, inciso III, do Código de Processo Penal (não constituir o fato infração penal).

O Juiz Federal Alderico Rocha Santos⁴⁸ proferiu sentença absolutória, da qual extrai-se o seguinte trecho:

O Ofício de fl. 148 noticia que a Empresa São Francisco Ltda. teve decretado sua falência. No mesmo ofício lê-se, ainda, “que não foi efetivado pagamento dos créditos tributários pela empresa São Francisco Engenharia Ltda., porque os créditos trabalhistas, com preferência absoluta aos demais créditos, absorveram todo o ativo da massa falida, sendo, inclusive insuficiente para saldar a totalidade de tais débitos”. Nesta situação, não há que se falar em apropriação de valores descontados dos salários dos empregados, pois o que existe, na verdade, são dois débitos, sendo um o salário dos empregados, que, por força do disposto no art. 186 do CTN, tem preferência sobre qualquer outro, inclusive fiscal. Outro débito é o previdenciário, figurando os acusados como sujeitos passivos indiretos do tributo, na qualidade de responsáveis tributários por substituição.

O Tribunal Regional Federal da 1ª Região⁴⁹, a respeito, tem decidido:

Penal. Apropriação indébita. Não recolhimento de contribuições previdenciárias. Dificuldades financeiras: comprovação. Inexigibilidade de conduta diversa.

⁴⁸ BRASIL. Justiça Federal. Seção Judiciária de Goiás. Vara, 5. Sentença. Ação Penal nº 94.6465-9. Autor: Ministério Público Federal. Réu: Paulo Zenóbio Amorim e outros. Juiz Federal Alderico Rocha Santos.

⁴⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal. Região, 1. Apelação Criminal nº 96.01.07591-7/ MG. Relator: Juiz Cândido Ribeiro. Brasília, DF, 23, de abril de 1997. DJU 10-06-1997, p. 112.

I – A prova testemunhal corroborada pela documental é bastante a comprovar a existência de dificuldades financeiras da empresa, sendo desnecessária a perícia contábil.

II – É possível excluir-se a culpabilidade dos agentes quando, em face do estado de flagelo econômico por que passa sua empresa, deixam de efetuar o recolhimento das contribuições previdenciárias descontadas de seus empregados, vez que não lhes era possível exigir comportamento diverso.

III – Presença de causa suprallegal de exclusão da culpabilidade.

IV – Apelo improvido, sentença absolutória que se confirma.

Do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, transcreve-se a seguinte ementa⁵⁰:

Ementa: Processual Penal. Não recolhimento das contribuições previdenciárias. Princípio do estado de inocência e *in dúbio pro réu*. Insuficiência de provas. (...)

II – Necessidade de observância do princípio da verdade real para que ocorra a condenação. A alegação da defesa de que o *déficit* financeiro da empresa inviabilizou o recolhimento das contribuições dos empregados constitui elemento indiciário relevante para o julgamento, pois importa em inexigibilidade de conduta diversa, ou não. Inexistência de perícia contábil para infirmar a alegação do réu. (...)

IV – Ausência de recursos para efetuar o pagamento. Circunstância de fato determinante da inexigibilidade de conduta diversa, nos casos em que o agente não pode atuar de outro modo, o que afasta a culpabilidade, pressuposto da punibilidade. Possibilidade de produção de prova neste sentido a pedido do Ministério Público ou por determinação, de ofício, pelo Juiz. (...)

VI – Dolo. Elemento subjetivo do tipo. Ausência. Impossibilidade de realização da conduta desacompanhada do dolo. Necessidade de sua comprovação para justificar a condenação criminal. O não recolhimento das contribuições, que se classifica como crime omissivo, pressupõe a conduta inicial, consistente na arrecadação voluntária do recurso existente (de que se dispõe).

VII – Empresa, priorização de pagamentos. Medida que se justifica pelo princípio de que a empresa tem função social. Aceitação da conduta que confere prioridade aos pagamentos de empregados e fornecedores comparados com os pagamentos dos tributos. Estado de necessidade, em face do interesse na manutenção da atividade empresarial. “*Jus est art boni et aequi*”. (...)

IX – Prova testemunhal comprovando a alegação do réu inerente à grave crise financeira por que passou a empresa e

⁵⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal. Região, 2. Processual Penal. Não recolhimento das contribuições previdenciárias. Princípio do estado de inocência e *in dúbio pro reu*. Insuficiência de provas. Apelação Criminal nº 99.02.07301-8. Relator: Juiz Federal Luiz Antonio Soares. Rio de Janeiro, 22 de junho de 1999. D.J.U. 2, de 25/11/99, p. 125.

culminou na sua falência, provada por documentos. Recurso provido para absolver o réu, com base no art. 386, VI do CPP.

3.12.1 A INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA NOS CRIMES DOLOSOS

Júlio Fabbrini Mirabete⁵¹ destaca que “nosso Código Penal não contempla a inexigibilidade de conduta diversa como causa geral de exclusão da culpabilidade”.

E ainda que “mesmo na doutrina alemã, em que surgiu a moderna concepção de culpabilidade, não se tem admitido tal fundamento, *ao menos nos crimes dolosos*”.

Jescheck⁵², a respeito, comenta que “a teoria da existência de uma causa supralegal de exclusão da culpabilidade consistente na inexigibilidade de outra conduta deve ser afastada, ao menos quanto aos crimes dolosos”.

Comenta ainda, este autor:

(...) necessário é que no âmbito da culpabilidade sejam previstos expressamente os requisitos fixados para as dirimentes, para ele uma causa supralegal de exclusão pela inexigibilidade de conduta diversa implicaria o enfraquecimento da eficácia da prevenção geral do Direito penal e conduziria a uma desigualdade em sua aplicação. Admite apenas a inexigibilidade de outra conduta, em certas hipóteses, como um “princípio regulativo”, mas afirma que não se pode considerá-la como causa supralegal de exclusão da culpabilidade.

Marcelo Fortes Barbosa⁵³ pondera que “um óbice a ser considerado para essa posição é, entretanto, a ausência de fundamento legal para a absolvição”. Explica que a não exigibilidade de conduta diversa “não é espécie de causa de exclusão da culpabilidade, que, como as demais, só pode ser reconhecida quando prevista em lei”.

⁵¹ MIRABETE, Júlio Fabbrini. *op. cit.* p. 198.

⁵² JESCHECK, Hans-Heinrich. *Tratado de derecho penal: parte general*. Barcelona: Bosch, 1981, v. 1, p. 678, *apud* MIRABETE, Júlio Fabbrini. *op. cit.* p. 198.

⁵³ BARBOSA, Marcelo Fortes. *Culpabilidade, conceito e evolução*. São Paulo: Revista dos Tribunais nº 720, p. 374-379.

Urge lembrar, como afirmado em linhas volvidas, que os crimes contra a ordem tributária são, todos, dolosos. Excluído o dolo, não se permite a punição por crime culposos, vez que a Lei nº 8.137/90 não prevê o crime na modalidade culposa.

Portanto, excluído o dolo, a conduta do sujeito passivo da obrigação tributária não se ajustará à descrição contida no tipo penal. Não haverá tipicidade e não será crime a conduta praticada pelo sujeito passivo.

Assim sendo, recebida a denúncia e não tendo o réu providenciado medida judicial cabível para trancar a ação penal (*habeas corpus*) ou suspender o curso do processo (art. 92 do CPP), cabe ao Juiz julgar improcedente a denúncia ofertada pelo Ministério Público e absolver o réu por “não constituir o fato infração penal” com fundamento no artigo 386, inciso III, do Código de Processo Penal.

3.13 A PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA

A constituição definitiva do crédito tributário, pelo ato administrativo que o declara, encerrando o procedimento administrativo de lançamento, confere àquele os atributos de liquidez, certeza, exigibilidade e, conseqüentemente, com a inscrição em dívida ativa que corporificará o título extrajudicial, a exeqüibilidade.

Da mesma forma, formalizado o crédito tributário através do procedimento administrativo de lançamento, nasce para o Ministério Público o direito de propor a ação penal, bem como começa a correr o prazo prescricional.

Enquanto suspensa a exigibilidade do crédito tributário em razão da ocorrência de uma das hipóteses previstas nos incisos do artigo 151 do Código Tributário Nacional, não tem início o fluxo do prazo prescricional da pretensão punitiva. Ademais, enquanto estiver suspenso o curso do processo penal em razão de ter sido argüida questão prejudicial obrigatória (artigo 92 do CPP), não corre a prescrição da pretensão punitiva (artigo 116 do CP).

3.14 A PROVA ILÍCITA

A instrução criminal é a fase do processo destinada a recolher os elementos probatórios a fim de que o juiz se convença da prática do ilícito penal e da sua autoria, declarando a existência da responsabilidade criminal e impondo a sanção penal correspondente.

Hélio Tornaghi ensina que a atividade probatória constitui-se “no conjunto de atos praticados pelas partes, por terceiros (testemunhas, peritos etc.) e até pelo juiz para averiguar a verdade e formar a convicção deste último”.⁵⁴

A liberdade probatória, contudo, encontra limites. Na doutrina, José Frederico Marques⁵⁵ ensinava que são, também, inadmissíveis as provas que sejam produzidas com ofensa a “princípios de respeito ao direito de defesa e à dignidade humana, os meios cuja utilização se opõem às normas reguladoras do direito que, com caráter geral, regem a vida social de um povo”.

A Constituição Federal de 1988 dispõe, expressamente, no artigo 5º, inciso LVI, que “são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos”.

Estão assim, proibidas as provas obtidas com violação de correspondência, de transmissão telegráfica e de dados e com a captação não autorizada judicialmente das conversações telefônicas (art. 5º, inciso XII, CF); com violação do domicílio, exceto nas hipóteses de flagrante delito, desastre, para prestar socorro ou determinação social (art. 5º, inciso XI, CF); com violação da intimidade, como as fonográficas, de fitas gravadas de contatos em encontros de caráter privado e sigiloso (art. 5º, inciso X, CF); com abuso de poder, como por exemplo, aquelas colhidas por servidores da Administração Tributária.

A proibição de prova ilícita é, ademais, uma garantia individual contra o Estado. Não são ilícitas, entretanto, as provas produzidas pelo próprio interessado, ainda

⁵⁴ TORNAGHI, Hélio. *op. cit.* p. 265.

⁵⁵ MARQUES, José Frederico. *Tratado de direito processual penal*. São Paulo: Saraiva, 1980, v. 2, p. 275.

que obtidas com infringência a direitos fundamentais deste ou de terceiros, como por exemplo, a gravação de conversação telefônica em caso de extorsão, vez que “traduz em hipótese de legítima defesa, que exclui a ilicitude”.⁵⁶

3.14.1 A PROVA ILÍCITA E O DIREITO AO SILÊNCIO

À medida que o ilícito tributário é definido como crime, tem-se um conflito entre o dever de prestar informações ao Fisco e o direito ao silêncio, ou melhor, direito de não se auto-incriminar, constitucionalmente assegurado aos acusados de práticas delituosas.

A questão é de grande importância e merece a análise dos operadores do direito, levando-se em consideração, especialmente, a hierarquia das normas.

O direito ao silêncio está expressamente assegurado pela Constituição Federal, no artigo 5º, inciso LXIII: “o preso será informado de seus direitos, entre os quais o de permanecer calado, sendo-lhe assegurada a assistência da família e de advogado”.

Ada Pellegrini Grinover⁵⁷ sustenta que:

O retorno ao direito ao silêncio, em todo seu vigor, sem atribuir-lhe nenhuma consequência desfavorável, é uma exigência não só de justiça, mas, sobretudo de liberdade. O único prejuízo que do silêncio pode advir ao réu é o de não utilizar a faculdade de autodefesa que se lhe abre através do interrogatório. Mas, quanto ao uso desta faculdade, o único árbitro há de ser a sua consciência, cuja liberdade há de ser garantida em um dos momentos mais dramáticos para a vida de um homem e mais delicado para a tutela de sua dignidade.

Desta forma, o réu, sujeito da defesa, não tem obrigação nem dever de fornecer elementos de prova que o prejudiquem. Pode calar-se ou até mentir.

Entretanto, o Código Tributário Nacional determina:

⁵⁶ GRINOVER, Ada Pellegrini. *As provas ilícitas na constituição*. in Livro de Estudos Jurídicos. Rio de Janeiro: Instituto de Estudos Jurídicos, 1991, v. 3, p. 24-25.

⁵⁷ GRINOVER, Ada Pellegrini. *Op. cit.* p. 18-32.

Art. 195 Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

No mesmo sentido, a Lei nº 8.137/90 dispõe constituir crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, mediante a conduta de “omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias” (art. 1º, inciso I).

Constitui tema relevante, portanto, a questão de saber se, tendo ocorrido uma das condutas definidas como crime contra a ordem tributária, o contribuinte, a quem a mesma pode ser atribuída, está obrigado a prestar informação capaz de consubstanciar prova de conduta criminosa.

As informações, cuja prestação constitui dever do contribuinte e, em alguns casos até de terceiros, e cuja omissão ou falsidade configuram crime, nos termos do dispositivo citado, são apenas as necessárias ao lançamento regular dos tributos. Não quaisquer outras informações necessárias ao exercício da fiscalização tributária. Tal compreensão concilia o dever de informar ao Fisco com o direito ao silêncio, assegurado constitucionalmente a todos os acusados.

Praticado um crime contra a ordem tributária, o contribuinte não tem o dever de prestar informação alguma, útil para a comprovação desta infração, que configuraria auto-incriminação.

De todo modo, se outra interpretação se pretender dar às disposições das leis ordinárias pertinentes ao dever de prestar informações ao Fisco, de sorte a ver configurado o dever de informar, mesmo para os que, já autores de crime contra a ordem tributária, possam ver nessas informações uma forma de auto-incriminação, ter-se-á configurado o conflito entre normas.

Normas infraconstitucionais, assim interpretadas, estarão em conflito com normas da Constituição e tal conflito deverá ser resolvido pela prevalência de norma hierarquicamente superior.

Assim, o contribuinte não tem o dever de prestar informações ao Fisco, que possam servir como prova em seu desfavor.

De outro modo, estaria sendo violado o princípio da isonomia, posto que aos autores de quaisquer crimes, por mais hediondos que sejam, sempre é assegurado pela Constituição Federal o direito ao silêncio, ou seja, de se auto-incriminar.

E se o contribuinte não tem o dever de prestar ao Fisco informações que o incriminem, forçá-lo, configura comportamento ilícito capaz de invalidar a prova, assim colhida, que não poderá ser utilizada em ação penal que venha a ser proposta por crime contra a ordem tributária.

3.14.2 A PROVA ILÍCITA E INVIOABILIDADE DE DOMICÍLIO E DAS COMUNICAÇÕES DE DADOS:

A Constituição Federal de 1988 consagra, como direitos fundamentais do indivíduo, a segurança do domicílio, conceito no qual é razoável incluir-se o estabelecimento comercial na parte em que não é acessível ao público, e o sigilo de dados, que compreende os arquivos empresariais armazenados em computadores (art. 5º, incisos XI e XII).

Impende analisar estes princípios constitucionais frente aos seguintes dispositivos do Código Tributário Nacional:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Art. 200. As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção.

A questão que se coloca é, então, a de saber solucionar o conflito entre o interesse público que fundamenta a atividade de fiscalização tributária e aqueles direitos fundamentais do indivíduo que foram destacados.

Hugo de Brito Machado⁵⁸ ensina, a respeito, que:

Assim, a autorização de requisição da força pública diretamente pela autoridade administrativa fica restrita às hipóteses nas quais o mesmo pode ser validamente aplicado. Entre elas, para garantir a fiscalização do transporte de mercadorias, a apreensão de mercadoria em trânsito desacompanhada da documentação legal necessária, ou em depósito clandestino. Nos casos em que o uso da força pública possa estar em conflito com as garantias constitucionais do contribuinte, deve este ser objeto de prévia autorização judicial, sem o quê as provas eventualmente colhidas não poderão ser utilizadas pela Fazenda Pública. Além disto, a conduta dos agentes fiscais pode eventualmente configurar o crime de excesso de exação.

Desta forma, a autorização judicial de busca e apreensão no domicílio, seja empresarial ou familiar, do contribuinte só é cabível quando houver fundada suspeita de fraude, e deve ser fundamentada. Não se trata de ato discricionário do juiz, que há de funcionar como instrumento da efetividade da garantia constitucional.

Assim, requerida pela autoridade administrativa, autorização judicial de busca e apreensão no domicílio empresarial ou familiar, do contribuinte, deve o juiz averiguar cuidadosamente as circunstâncias, pois a ele cabe preservar a garantia constitucional contra os impulsos autoritários da Administração Tributária.

Depreende-se assim, que não pode a Administração Tributária utilizar a força para invadir o domicílio do contribuinte, autorizada como se poderia supor em face de uma interpretação literal e isolada do art. 200 do Código Tributário Nacional.

Sobre a colheita de documentos em desacordo com a legislação e contra a vontade do contribuinte, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.* p. 234-235.

Apreendida, no escritório do paciente, a documentação que deu origem ao processo criminal, sem as cautelas recomendadas no inciso XI, do art. 5º, da Constituição Federal, forçoso é reconhecer que se cuida de prova obtida por meios ilícitos, circunstância que afeta o procedimento (inciso LVI do citado dispositivo legal), principalmente cuidando-se de crime de sonegação fiscal.⁵⁹

Desta forma, a prova eventualmente colhida por agentes do Fisco no domicílio do contribuinte, sem autorização deste e fora dos casos excepcionais previstos na Constituição, será prova ilícita e como tal desprovida de valor jurídico, tanto para o processo penal, como para o processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário (Lei nº 9.784, de 29-1-99, art. 30).

⁵⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Processual Penal. Provas Ilícitas. *Habeas corpus* nº 3.912/RJ, Rel. Min. Willian Patterson, Brasília, DF, 03 de fevereiro de 1996. DJU 1, de 8-4-96, p. 10490.

CONCLUSÃO

Sem negar a eficácia de outras sanções, muitos opinam no sentido de que a pena privativa de liberdade é a mais adequada para proteger a ordem tributária, como resposta às exigências de proporcionalidade de ofensa ao bem jurídico e à necessidade de uma prevenção geral. Há uma crença generalizada no sentido de que o endurecimento das penas é um eficaz instrumento para a prevenção da criminalidade.

O Direito Penal só pode dar uma pequena contribuição; a responsabilidade maior e prévia é de outra natureza: corresponde aos distintos meios de controle com que conta uma sociedade democrática que, só em última instância, deve se valer da repressão.

De outra parte, a ordem jurídica concede preferência e maior carga protetora ao crédito tributário, através de garantias e privilégios, que possibilitam o recebimento daquele.

Todos os bens e rendas de qualquer origem ou natureza do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida respondem pelo crédito tributário.

Mesmo os bens hipotecados, ou penhorados, ou de qualquer forma gravados por ônus real, ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, respondem pelo crédito tributário. É irrelevante a data de constituição do ônus ou da cláusula. Assim, mesmo que o ônus real, ou a cláusula de inalienabilidade, ou impenhorabilidade, seja anterior à data de constituição do crédito tributário, o bem onerado responderá pelo crédito tributário (art. 184 do CTN).

Somente prevalece contra o crédito tributário a impenhorabilidade absoluta decorrente de lei; se resultar da vontade, é inoperante em face do credor tributário.

A legislação tributária atribui, também, ao crédito tributário, o privilégio de usufruir preferência no concurso com os demais. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for a natureza ou o tempo de constituição deste. Somente os créditos

decorrentes da legislação do trabalho situam-se em melhor posição na escala de preferências (art. 186 do CTN).

E ainda, a execução do crédito tributário não está sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, inventário ou arrolamento, ou seja, pode ser proposta e prosseguir, normalmente, não tendo o seu curso obstaculizado (art. 187 do CTN).

Além do mais, os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos depois de decretada a falência constituem encargos da massa falida e, ainda que não vencidos, preferem mesmo aos créditos trabalhistas (art. 188 do CTN).

Assim sendo, não há justificativa consistente para criminalizar as infrações à legislação tributária, sabendo-se que as pessoas jurídicas dotadas de competência tributária dispõem da execução fiscal, cujo trâmite é diferenciado, bem como de garantias e privilégios no recebimento do crédito tributário.

A missão fundamental do Direito Penal é reprimir e prevenir a criminalidade e, assim, proteger a sociedade, a paz e a tranquilidade. Sem esquecer, porém, que o Direito Penal é a *ultima ratio*, isto é, constitui o último instrumento de controle social, pois ele nunca pode ser por si mesmo a solução mágica para tão graves problemas.

A pena de prisão se justifica, somente, para quem representa perigo sério para a convivência social.

Deve ser observado o princípio da intervenção mínima, que visa restringir a incidência de normas incriminadoras aos casos de ofensa aos bens jurídicos fundamentais, reservando-se para os demais ramos do ordenamento jurídico a vasta gama de ilicitudes de menor expressão lesiva.

Com tais ponderações, a solução mais justa é revogar os artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 que incriminam as infrações à legislação tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALVIM, Arruda. *Direito processual civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.
- AMARAL, Sylvio do. *Falsidade documental*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário – Crimes contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Atlas, 1995.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Elementos de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.
- _____. *Controle judicial dos atos administrativos*. Revista de Direito Público 65/27.
- _____. *Curso de direito administrativo*. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- BARANDIER, Antonio Carlos. *Condição objetiva de punibilidade*. Boletim IBCCrim 57, ago. 1997.
- BARBOSA, Marcelo Fortes. *Culpabilidade, conceito e evolução*. São Paulo: Revista dos Tribunais nº 720.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. *Lições de direito penal*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995.
- BOSCHI, José Antonio Paganella. *Persecução penal*. Rio de Janeiro: Aide, 1987, p. 102.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes e MOREIRA, Vital. *Constituição da república portuguesa anotada*. 2ª ed., Coimbra: Coimbra ed., 1984, v. 1º, p. 70, *apud* SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 7ª ed. São Paulo: RT, 1995.
- CAVALLO, Vincenzo. *Apud NORONHA, E. Magalhães. Direito penal*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.
- CORRÊA, Antônio. *Dos crimes contra a ordem tributária: comentários à lei nº 8.137/90, de 27-12-1990*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.
- COSTA JÚNIOR, Paulo José da e DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. São Paulo: Saraiva, 1995.
- CRETELLA JÚNIOR. José. *Os cânones do direito administrativo*. Revista de Informação Legislativa. Brasília, ano 25, n. 97.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade administrativa na constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1991.
- _____. *Direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- DOTTI, René Ariel. *A incapacidade criminal da pessoa jurídica (uma perspectiva do direito brasileiro)* em Revista Brasileira de Ciências Criminais. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, ano 3, nº 11, p. 187.
- EISELE, Andréas. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.
- EMERENCIANO, Adelmo. *Procedimentos fiscalizatórios e a defesa do contribuinte*. 2. ed. Campinas: Copola, 2000.
- FAGUNDES, Seabra. *O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.
- FERNANDES, Antônio Scarance. *Prejudicialidade*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.
- FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Discricionariedade: poder ou dever?* In: *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.
- FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. *O controle da moralidade administrativa*. São Paulo: Saraiva, 1974.
- FRAGOSO, H. Cláudio. *Lições de direito penal*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- GOMES, Luiz Flávio. *Crimes tributários e quebra do sigilo bancário*, em *Direito Penal Empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001, coord.: Heloísa Estellita Salomão.

- GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983.
- GORDILHO, Agustín A. *Princípios gerais de direito público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.
- GRECO FILHO, Vicente. *Manual de processo penal*. São Paulo: Saraiva, 1991.
- GRINOVER, Ada Pellegrini. *As provas ilícitas na constituição*. Livro de Estudos Jurídicos. Rio de Janeiro: Instituto de Estudos Jurídicos, 1991, nº 3.
- HUNGRIA, Nelson. *Comentários ao código penal*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- JESCHECK, Hans-Heinrich. *Tratado de derecho penal: parte general*. Barcelona: Bosch, 1981, v. 1, p. 30, *apud* MIRABETE, Júlio Fabbrini. *Manual de direito penal*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- JESUS, Damásio E. de. *A denúncia genérica nos crimes cometidos por meio de empresa*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 2.
- LUIZI, Luiz. *Os princípios constitucionais penais*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editora, 1991.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Estudos de direito penal tributário*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- _____. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.
- MARIZ DE OLIVEIRA, Antônio Cláudio. *Reflexões sobre os crimes econômicos*. Revista dos Tribunais. ano 3, nº 12.
- MARQUES, José Frederico. *Elementos de direito processual penal*. São Paulo: Forense, 1961, v.1.
- _____. *Manual de direito processual civil*. São Paulo: Saraiva, 1974.
- _____. *Tratado de direito processual penal*. São Paulo: Saraiva, 1980, v. 2.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: ed. Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1996. Pesquisas Tributárias. Nova série; n. 1.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Ed. RT, 1987.
- MIRABETE, Júlio Fabbrini. *Manual de direito penal*. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- _____. *Processo Penal*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Legitimidade e discricionariedade*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.
- NORONHA, E. Magalhães. *Direito penal*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 1991, v. 1.
- PAULINO, José Alves. *Crimes contra a ordem tributária*, 2. ed., Brasília: Brasília Jurídica, 1999.
- PRADO, Luiz Regis e BITENCOURT, Cezar Roberto. *Elementos de direito penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.
- RIZZATTO NUNES, Luiz Antonio. *Manual da monografia jurídica*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- ROCHA, José de Moura. *Processo de conhecimento*. Rio de Janeiro: Forense, v. 1.
- RODRIGUES, Sílvio. *Direito civil – parte geral*. 19. ed., São Paulo: Saraiva, 1988.
- ROSENTHAL, Sérgio. *A lei 9.430/96 e os crimes tributários*. Boletim IBCCrim 52, mar. 1997.
- SANTOS, Licurgo de Castro. *O princípio de legalidade no moderno direito penal*. In Revista Brasileira de Ciências Criminas, nº 15.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 7ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1991.

- SOUZA, Nelson Bernardes. *Crimes contra a ordem tributária e processo administrativo*. Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos do ITE de Bauru, nº 18.
- TORNAGHI, Hélio. *Curso de processo penal*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1988.
- TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. *Processo penal*. 4ª ed. Bauru: Jalovi, 1980.
- VILLA, Jesus Leguina. *A constituição espanhola e a fuga do direito administrativo*. Revista de Direito Administrativo Aplicado, ano 2, nº 6, set. 1995.
- WELZEL, Hans. *Derecho penal alemán: parte general*. 11. ed. Santiago: Jurídica de Chile, 1970, p. 76 *apud* MIRABETE, Júlio Fabbrini. *Manual de direito penal*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Ed. RT, 1978.
- _____. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- _____. *Curso de direito administrativo*. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.