

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC - SP**

Francisca Matias Ferreira Dantas

**EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL
SOB A ÉGIDE DA LEI Nº. 8.137/90: UMA PROTEÇÃO DEFICIENTE DA
ORDEM TRIBUTÁRIA.**

MESTRADO EM DIREITO

São Paulo
2012

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC - SP**

Francisca Matias Ferreira Dantas

**EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL
SOB A ÉGIDE DA LEI Nº. 8.137/90: UMA PROTEÇÃO DEFICIENTE DA
ORDEM TRIBUTÁRIA.**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção de título de Mestre em Direito das Relações Sociais, subárea Direito Penal, sob orientação do Professor Doutor Cláudio José Langroiva Pereira.

São Paulo
2012

BANCA EXAMINADORA:

DEDICATÓRIA

A todos os meus amigos, pelo apoio e incentivos constantes.

“(...) uma sociedade só é democrática quando ninguém for tão rico que possa comprar alguém e tão pobre que tenha de se vender a alguém...”
(Jean-Jacques Rousseau)

AGRADECIMENTOS

Este trabalho só pôde ser concluído graças a um Deus Fiel, que me deu força, coragem e persistência, colocou na minha vida pessoas certas nas horas certas. Quando tudo parecia contrário, quando o corpo e a mente cansados gritavam por socorro, ele aliviava a dor e a tensão, possibilitando a continuação da longa caminhada.

A Ele não existem palavras no mundo que possam transmitir o tamanho da minha gratidão, porque tudo que sou e tudo que vier a ser é exclusivamente mérito do criador e mestre.

Agradeço ao Professor Doutor Cláudio José Langroiva Pereira, pelo privilégio de tê-lo como orientador e pela incalculável contribuição na minha formação como profissional docente.

Ao Professor Doutor Marco Antônio Marques da Silva, pelo grande ensinamento de persistência e resistência.

A Professora Alessandra Orcesi Pedro Greco, pela inestimável colaboração para o término deste trabalho.

Ao Professor Aloysio Vilarino dos Santos, pelo ensinamento de humildade e dignidade para com o próximo.

Ao meu filho André e ao meu marido Adalmir, ambos merecedores de agradecimentos especiais, pela compreensão e pela paciência que teve nas horas em que me dediquei à realização deste trabalho.

Aos amigos e colaboradores, em especial a Dra. Renata Ribeiro e Dr. Aluisio Barbaru, meus sinceros agradecimentos, pela inestimável colaboração e apoio moral ao longo desta caminhada.

Por fim, agradeço a CAPES pelo apoio financeiro e ao Departamento de Direito da PUC - São Paulo pela excelente formação.

RESUMO

O presente estudo tem dois objetivos, tendo como primeiro objetivo uma análise ao tratamento jurídico dado aos Crimes Contra a Ordem Tributária segundo a legislação brasileira, em especial a Lei nº. 8.137/1990, em que o corpus de análise, dos tipos de Crimes Tributários, é, especificamente, os Crimes de Sonegação Fiscal previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº. 8.137/1990, estudando o nascimento e a evolução desta espécie de delito tributário e os seus aspectos ontológicos, especialmente ligados à punibilidade penal, o emprego do Princípio da insignificância e as causas de extinção da punibilidade dos mesmos, destacando o pagamento sob a previsão legal do artigo 34 da Lei nº. 9.249/1995 que revalidou referida forma anteriormente revogada dos textos de lei que tratavam da matéria. Já o segundo objetivo, visa analisar a divergência quanto ao momento em que o pagamento deverá ocorrer sob a ótica doutrinária, jurisprudencial e o posicionamento do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça em seus pontos divergentes. Para consecução deste trabalho, fez-se um levantamento acerca da atuação eficaz do Direito Penal, sua influência para o cumprimento da obrigação tributário e o ressarcimento dos cofres públicos pelo contribuinte devedor após a denúncia. O que resultou nas considerações da existência deficiente do sistema punitivo no tocante aos crimes estudados, pois contraria o escopo constitucional; e da necessidade de reforma para permitir a real implementação do Estado Democrático de Direito e assim evitar o crescimento da Sonegação Fiscal no País.

Palavras-chave: Crimes Contra a Ordem Tributária; bem jurídico tutelado; Crimes de Sonegação Fiscal; aplicação do Direito Penal; Princípio da insignificância; extinção da punibilidade.

ABSTRACT

The current study has two goals. The first one analyses the juridical treatment against the Tax Order according to the Brazilian legislation, mainly the Law number 8.137/1990, in which the corpus of analyses, of the types of tributary crime it is, specifically tax evasion written on the 1^o and 2^o of the Law number 8.137/1990, studying the beginning and the development of the tax offence and its ontological aspects, due to penal punishment, the significance principle act and its extinctive cause of punishment, focusing on the penalty under legal prevision of the article 34 of the Law 9.249/1995, that revaluated referred form, before repealed from the texts of the Law which issued the matter. The second goal aims to study the divergence on the moment the payment should be done under doctrinaire view, Judicature and the position of the Federal Supreme Court, the Justice and their divergent points. To make this research, an evaluation of the efficacy of the Civil Law was made, its influence to work on the tributary obligation public safe reimbursement and taxpayer owed after dilation. As a result, it was considered the existence of a weak punitive system in relation to the crimes mentioned, thus it goes against the constitutional scope; the reform requirement that allows real implementation of the Democratic Law State and thus prevent tax evasion growth in the country.

Keywords: Crimes Against Tax Order; legal interest protected; Crimes Tax Evasion; application of the Criminal Law, Principle of insignificance; extinction of punishability.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	01
-----------------	----

CAPÍTULO I

1. DA EXISTÊNCIA DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	04
1.1. Da evolução da Legislação Tributária Brasileira.....	05
1.2. Do surgimento do Direito Penal como meio de combate a prática ilícita.....	07
1.3. Da Legislação Penal Tributária estrangeira	
1.3.1. Da Legislação Penal Tributária Alemã.....	10
1.3.2. Da Legislação Penal Tributária Espanhola.....	12
1.3.3. Da Legislação Penal Tributária Francesa.....	14

CAPÍTULO II

2. DA DENOMINAÇÃO DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	16
2.1. Do Conceito de Crimes Tributários no Ordenamento Jurídico Brasileiro...	17
2.2. Do bem jurídico tutelado.....	19
2.3. Da Distinção entre infração Tributária e Crime Contra a Ordem Tributária.....	21
2.4. Da Distinção entre multa Tributária e multa Penal Tributária.....	23
2.5. Da Distinção entre Evasão e Elisão fiscal.....	24

CAPÍTULO III

3. DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS PENAIS APLICÁVEIS AOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	27
3.1. Do Princípio da proporcionalidade.....	28
3. 2. Do Princípio da dignidade da pessoa humana.....	30
3. 3. Do Princípio da humanidade.....	34
3. 4. Do Princípio da legalidade.....	35
3. 5. Do Princípio da anterioridade da Lei Penal.....	38
3. 6. Do Princípio da irretroatividade.....	39
3. 7. Do Princípio da taxatividade.....	41
3. 8. Do Princípio da segurança jurídica.....	42
3. 9. Do Princípio da igualdade.....	44
3. 10. Do Princípio da culpabilidade.....	46
3. 11. Do Princípio da adequação social.....	47
3. 12. Do Princípio da inderrogabilidade ou da inevitabilidade.....	49

CAPÍTULO IV

4. DOS CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL	
4.1. Dos Crimes de Sonegação Fiscal na Legislação Brasileira.....	51
4.1.1. Introdução histórica.....	52
4.1.2. Do conceito de Crime de Sonegação Fiscal	53

4.2. Da análise dos Crimes de Sonegação Fiscal previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº. 8.137/1990.....	56
4.3. Do crime do artigo 1º <i>caput</i> , incisos I e II.....	56
4.3.1. Do Crime do artigo 1º, inciso III.....	58
4.3.2. Do Crime do artigo 1º, inciso IV.....	59
4.3.3. Do Crime do artigo 1º, inciso V.....	60
4.3.4. Do Crime do parágrafo único do artigo 1º.....	61
4.4. Do Crime do artigo 2º.....	62
4.4.1. Do Crime do inciso I.....	63
4.4.2. Do Crime do inciso II.....	64
4.4.3. Do Crime do inciso III.....	65
4.4.4. Do Crime do inciso IV.....	65
4.4.5. Do Crime do inciso V.....	66

CAPÍTULO V

5. OS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DOS CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL.....	68
5.1. Da consumação dos Crimes de Sonegação Fiscal e o esgotamento da via administrativa.....	68
5.2. Do processo de apuração dos Crimes de Sonegação Fiscal.....	72
5.3. Do sujeito ativo e passivo dos Crimes de Sonegação Fiscal.....	73
5.3.1. Da Responsabilidade Penal da Pessoa jurídica.....	74

5.4. Do erro de tipo e do erro de proibição nos Crimes de Sonegação Fiscal.....	75
5.4.1. Do erro de tipo – artigo 20, <i>caput</i> do Código Penal.....	76
5.4.2. Do erro de proibição – artigo 21 do Código Penal.....	77
5.5. Da tentativa nos de Crimes de Sonegação Fiscal.....	78
5.6. Da utilização do Direito Penal como meio de coação ao devedor nos Crimes de Sonegação Fiscal.....	78

CAPÍTULO VI

6. DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PENAL NOS CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL.....	84
6.1. Da definição de Punibilidade.....	85
6.2. Da extinção da punibilidade Penal nos Crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº. 8.137/1990.....	86
6.3. Da extinção da punibilidade pelo pagamento.....	88
6.3.1. Do momento do pagamento e o posicionamento do STJ e STF.....	92
6.4. Da extinção da punibilidade pelo parcelamento da dívida Tributária.....	93
6.5. Da Prescrição e decadência.....	96
6.5.1. Da Prescrição.....	96
6.5.2. Da Prescrição como Forma de Exclusão da Punibilidade.....	98
6.5.3. Da Prescrição nos Crimes Sonegação Fiscal e suas espécies....	100
6.5.4. Da Decadência.....	102

6.6. Da aplicação do Princípio da insignificância nos Crimes de Sonegação Fiscal.....	103
6.6.1. Introdução histórica.....	104
6.7. Dos parâmetros para a incidência do Princípio da insignificância nos Crimes de Sonegação Fiscal.....	105
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	109
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	112
ANEXO I. Lei nº. 8.137/1990.....	123
ANEXO II. Lei nº. 9.249/1995.....	130
ANEXO III. Lei Complementar nº. 104/2001.....	133
ANEXO IV. HC nº. 81.611/DF – STF.....	137
ANEXO V. HC nº. 81.929/RJ – STF.....	139
ANEXO VI. HC nº. 77.986/MS – STJ.....	140
ANEXO VII. HC nº. 42.165/SP – STJ.....	141
ANEXO VIII. Recurso Especial nº. 94.2769/MG – STJ.....	143
ANEXO IX. HC nº. 96.681/SP – STF.....	151
ANEXO X. HC nº. 56.799/SP – STJ.....	153
ANEXO XI. HC nº. 53.376/SP – STJ.....	160
ANEXO XI. Ação de Inconstitucionalidade nº. 855.2.....	167

ABREVIATURAS UTILIZADAS

AASP: Associação dos Advogados de São Paulo

Ampl.: ampliada

art.: Artigo

arts.: Artigos

atual.: atualizada

aum.: aumentada

CTN: Código Tributário Nacional

Cf.: conforme

CF: Constituição Federal

Const.: Constituição

Coord.: Coordenador

CP: Código Penal

CPP: Código de Processo Penal

CRFB: Constituição da República Federativa do Brasil

Des.: Desembargador

DF: Distrito Federal

DJ: Diário da justiça

DJE: Diário da Justiça Eletrônico

DOU: Diário Oficial da União

DL: Decreto Lei

DP: Defensoria Pública

EC: Emenda Constitucional

ed.: edição

LC: Lei Complementar

HC: Habeas Corpus

INQ: Inquérito

j.: julgado

Min.: Ministro

MS: Mandado de Segurança

MP: Medida Provisória

MG: Minas Gerais

MS: Mato Grosso do Sul

nº. : número

OAB: Ordem dos Advogados do Brasil

Orgs.: Organizadores

p.: página

PUC/SP: Pontifícia Universidade de São Paulo

RE: Recurso Extraordinário

REsp: Recurso Especial

RT: Revista dos Tribunais

RJ: Rio de Janeiro

rel.: relator

rev.: revista

STF: Supremo Tribunal Federal

STJ: Superior Tribunal de Justiça

SP: São Paulo

Trad.: tradução

T.: Turma

v.u.: Votação Unânime

v. volume

INTRODUÇÃO

O Brasil é um dos países do mundo que detém uma carga tributária excessiva e de receita igualmente expressiva, porém, enfrenta um impasse considerável no que diz respeito a sua eficácia na arrecadação de tais tributos, contribuindo para a não realização das garantias constitucionais as quais decorrem do Estado Democrático de Direito.

Partindo deste pressuposto, o presente trabalho analisará em seis capítulos, a problemática da arrecadação tributária enfrentada pelo Estado, em virtude da existência da prática de Sonegação Fiscal, em especial os crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº. 8.137/1990, discutindo os meios e formas empregadas para a prática de tais delitos.

O primeiro capítulo tratará da existência da problemática desde os séculos passados, do surgimento da Legislação Penal Tributária, como forma de repreensão à prática dos Crimes Contra a Ordem Tributária, e da evolução da Legislação Tributária Brasileira, traçando um paralelo com a problemática e o enfrentamento destes por outros países, com a mesma carga Tributária expressiva.

No segundo capítulo, serão trabalhados os conceitos doutrinários dados aos Crimes Tributários no Ordenamento Jurídico Brasileiro, a prática e sua ofensa à própria essência do Direito Tributário, analisando a questão do bem jurídico tutelado pelo Direito Penal e pela Lei nº. 8.137/1990.

Detalhadamente, examinar-se-á as principais distinções entre a Infração Tributária e o Crime Tributário propriamente dito, focando no tratamento recebido em cada caso, bem como os meios e sanções aplicadas em seus respectivos momentos, imprescindível à compreensão para a conclusão do presente trabalho.

Já no capítulo terceiro, enfatizar-se-ão os Princípios Constitucionais aplicáveis aos crimes em comento, destacando a importância de sua regular aplicação.

Dentre os elementos mais expressivos destacam-se o Princípio da igualdade e da segurança jurídica como base essencial para a manutenção da ordem e paz social.

No quarto capítulo, buscar-se-á classificar o tipo Penal dos Crimes de Sonegação Fiscal previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº. 8.137/1990. Para tanto, será demonstrada, brevemente, a existência de sistemas e de micro sistemas dentro do Ordenamento Jurídico Brasileiro que contribuem para o afloramento destas espécies de delitos.

Neste capítulo também se discutirá acerca das consequências penais e processuais que a classificação dos Crimes de Sonegação Fiscal acarreta para o agente sonegador.

No quinto capítulo, tratará dos elementos constitutivos dos Crimes de Sonegação Fiscal e sua abrangência. Ainda abordará quanto à responsabilidade dos sócios em casos de Empresas privadas praticante de tais condutas com suas devidas peculiaridades.

Verificar-se-á, ainda, os aspectos processuais relevantes, como a necessidade do prévio exaurimento do processo administrativo, o qual apura a existência de um tributo devido.

Ademais, serão trabalhadas as questões no que tangem o erro do tipo e de proibição previstos nos artigos 20, *caput* e 21 ambos do Código Penal, bem como, a existência da tentativa e a utilização da ferramenta do Direito Penal como meio de coação ao devedor contribuinte.

E por fim o último capítulo, que é o cerne deste estudo, trabalhará a extinção da punibilidade Penal e suas espécies mais gravosas, principalmente a forma de extinção pelo pagamento, a suspensão da ação Penal pela simples adesão do agente passivo aos tipos de parcelamentos de tributos sonegados concedidos pelo próprio agente ativo, através de leis específicas, dentre eles os REFIS I e II, bem como a utilização da aplicação do Princípio da insignificância em determinados casos.

Ainda, versará acerca dos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, reacendendo a discussão acerca do momento que tais institutos poderão ocorrer.

Após a demonstração do problema enfrentado pelo Estado, no que diz respeito à arrecadação de tributos e descrição das ideias principais em cada um dos capítulos, tecemos algumas considerações, dando destaque à urgência no combate a tais delitos, implicando na elaboração e aplicação de Leis com sanções mais eficazes, capaz de inibir os Crimes de Sonegação Fiscal sem a necessidade da intervenção do Direito Penal, e quando este instituto for utilizado, não seja extinta a punibilidade com a simples reparação do dano, bem como, investimento em mecanismos que possam auxiliar o órgão competente a interceptar antes da ocorrência de tais delitos e conseqüentemente lesão ao patrimônio público.

CAPÍTULO I

1. DA EXISTÊNCIA DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.

A Carta Magna, promulgada em 05 de outubro de 1988, possui em seu corpo, devido sua importância, um capítulo dedicado exclusivamente ao Sistema Tributário Nacional, o qual demonstra claramente a preocupação do legislador ordinário para com o tema e sua relevância, em ato contínuo, para o Estado Democrático de Direito.

Inserido no Título VI da Constituição Federal, denominado DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO, o Capítulo I, tratando “*Do Sistema Tributário Nacional*”, abrangendo os artigos 145 a 169, dividido em cinco seções.

A primeira dedica-se aos Princípios gerais ensejadores do Direito Tributário, dispondo quais são as modalidades de tributos, a saber: Impostos, Taxas e Contribuições de Melhorias; suas características e destinatários.

Já na segunda seção, por sua vez, o legislador cuidou em estabelecer as limitações do poder de tributar dos entes federativos em seus vários aspectos.

Ademais, as três últimas seções trazem a regulamentação da competência tributária da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e, além disso, as suas modalidades, visando ao respeito e à paz social entre os entes federativos que constitui o Estado Republicano.

A Constituição Federal de 1988, sem dúvidas, também permitiu que Leis especiais complementares regulassem tais matérias, a exemplo do Código Tributário Nacional - CTN, o qual foi instituído através da Lei nº. 5.172

de 25 de outubro de 1966, e recepcionada por esta, tendo como característica fundamental a instituição de normas gerais que regulam de forma eficaz a matéria em comento.

Nessa esteira, além da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, existem os Decretos e Portarias de todos os entes federativos que complementam, organizam e regulam a forma de arrecadação de impostos e tributos dos mesmos, sempre se reportando a Carta Magna, emanando de respeitos recíprocos para com os demais e assim mantendo a paz social e o limite de cada um por esta anteriormente delimitada.

Assim, a partir da não observância destas normas implantadas a título de regularização do poder e / ou dever de tributar, passa a ser definido o ato do contribuinte de ilícito tributário, ou seja, a desobediência à norma de arrecadação instituída por determinado ente federativo, seja ele União, Estados, Município ou Distrito Federal, passa o infrator a cometer uma das espécies de Crime Contra a Ordem Tributária e, conseqüentemente, ocorrerá intervenção, subsidiariamente, do Direito Penal, como forma de punição.

1.1. Da evolução da Legislação Tributária Brasileira

Com o advento da Constituição Federal de 1891 intensificou, sobremaneira, o sistema de arrecadação no Brasil, que adotou o regime de separação das fontes tributárias, dividindo-as entre a União e os Estados. Era de competência a União os impostos de importação, estadia dos navios, taxas de selos, correios e telégrafos federais.

Já aos Estados competia, exclusivamente, legislar sobre impostos de exportação, imóveis rurais e urbanos, transmissão de propriedade, e ainda, por conseguinte, decretar impostos municipais, o que gerava, e não podia ser diferente, uma autonomia sobre os Municípios.

A arrecadação tributária consistia, no final do século XVIII, quase que exclusivamente da renda alfândegas e dos impostos de importação, todavia, em 1939, com o início da Segunda Guerra Mundial, houve a redução da importação e, estrategicamente, o redirecionamento para os impostos internos, como vendas e consignação (tributos estaduais) e os impostos sobre indústrias, profissões e o imposto predial (municipais).

Nesse diapasão, com o fim da Segunda Guerra Mundial, o imposto de importação voltou a ser a principal receita do país.

Vale ressaltar, não menos importante, que a Constituição Federal de 1934 estabeleceu como competência exclusiva do Estado legislar impostos sobre vendas e consignação, e foi proibida a competência para decretar impostos sobre a exportação.

Já aos Municípios, abrindo uma inovadora perspectiva tributária, foi decretado à competência para legislar sobre alguns tributos, diminuindo a autoridade que os Estados exerciam sobre os respectivos.

Em 1937, foi outogada uma nova Constituição, diminuindo o poder dos Estados e Municípios em relação à tributação. Os Estados não podiam mais tributar sobre o consumo de combustíveis de motor de explosão, e, para complementar a nova ordem, os Municípios não tributariam sobre renda das propriedades rurais. O imposto de importação continuou de competência da União, e como principal fonte de renda do país.

A Constituição de 1946, por sua vez, trouxe poucas modificações no que concerne ao elenco de tributos, entretanto, demonstrou uma clara intenção de aumentar os recursos destinados aos Municípios.

Adicionou a competência dos Municípios mais dois novos impostos, a saber: o imposto de indústria e profissões, anteriormente de competência dos Estados, mas já arrecadado parcialmente pelos Municípios, e, além disso, o imposto do selo municipal.

Foram introduzidos, com a promulgação da Carta Magna de 1988, elementos essenciais ao Direito positivo, trazendo grandes contribuições para a aplicação da Lei e a Execução da Justiça no Brasil. Dentre os elementos mais expressivos destacam-se os Princípios da igualdade e da segurança jurídica.

A esta coube, a importante missão, de reorganizar toda a estrutura de arrecadação dos tributos no Brasil, bem como impostos e taxas, determinando a competência de cada ente federativo (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) e limitando o seu poder de agir.

Apesar da expressiva modificação ocorrida durante todo o lapso temporal aqui tratado, cresceu igualmente a defasagem do erário, doravante ao grande aumento da população Brasileira e conseqüentemente a Sonegação ao pagamento de tributos, cresceu de forma desproporcional, exigindo aplicação de medidas mais eficazes e rígidas para combater as tais práticas ilícitas e, portanto, ressarcir os cofres públicos.

1.2. Do sugimento do Direito Penal como meio de combate a prática ilícita.

Uma vez que o tributo representava e continua representando a principal e maior fonte de receita do Estado, sua Evasão, ou ainda o não pagamento de quaisquer tributos em elevado grau, ecoam em sérios problemas a sociedade, chegando até, sem sobra de dúvidas, a comprometer as finalidades do Estado.

O legislador oportunamente introduziu no Ordenamento Jurídico pátrio, no bojo do Código Penal de 1940, o crime de Evasão de divisas e, nessa esteira, objetivou combater os Crimes Contra a Ordem Tributária de forma mais eficaz, em particular o Crime de Sonegação Fiscal.

Assim, estimulando o repúdio contra os infratores fiscais, adotando medidas para localizar, investigar e reprimir a Evasão tributária, com penalidades graves aos mesmos.

A Lei nº. 4.357/1964, em especial o disposto no artigo 11, veio transformar, sabiamente, diga-se de passagem, o ilícito fiscal anteriormente descrito, em ilícito penal, por assemelhar-se ao crime de apropriação indébita, que já era discriminado desse o advento do Decreto Lei nº. 65 de 1937.

Entretanto, apesar de todas as normas estabelecidas anteriormente acerca da matéria, somente podemos considerar a evolução da normatização com o advento da Lei nº. 4.729/1965, na qual a Sonegação Fiscal passou a ser considerado crime.

A princípio a Lei em comento (nº. 4.729/1965) não trouxe uma definição exata do que viria a ser considerada Sonegação Fiscal, utilizou-se apenas do termo “*nomen iuris*” de Sonegação, traduzindo em linguagem simples trata-se de “*sonegação ao fisco; em relação ao fisco*”.¹

No mesmo contexto a Lei descrita elegeu condutas reprováveis de diminuição ou supressão de tributo, adotando como elementos a falsidade ideológica e a falsidade material, que já estavam tipificadas pelo Código Penal de 1940 em seu artigo 299.

Somente 1966, com a Lei nº. 5.172/1966, o Brasil finalmente sistematizou seu sistema tributário, com o surgimento do Código Tributário Nacional, que, vale dizer, ainda permanece em vigor, sendo recepcionado pela atual Constituição Federal de 1988.

Anos mais tarde, foi editada a Lei nº. 8.137/1990, que em particular tratou com maior propriedade dos Crimes Contra Ordem Tributária, dispondo sobre o tipo penal tributário e suas peculiaridades.

¹SILVA, Juracy C. *Elementos de Direito Penal Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 181.

O legislador, claramente não satisfeito, visando à complexidade da matéria e coibir aos danos que tais ilícitos poderiam causar aos cofres públicos no transcorrer dos anos, ainda na década de 90, editou a Lei nº. 8.212 que passou a vigorar em 24 de julho de 1991, trazendo figuras criminais relacionadas às contribuições previdenciárias, tendo em vista a grande incidência de Sonegação Fiscal relacionadas à previdência social, porém não indicou a pena para algumas das condutas ilícitas apontadas na Lei.

Contudo, somente com a Lei nº. 9.983/2000 foi introduzido ao Código Penal os crimes de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A), tratando da inserção de dados falsos em sistema de informação (art.313-A) e modificação ou alteração não autorizada de sistemas de informações (art. 313-B). Na mesma ocasião foi incluído no Código Penal o Crime de Sonegação de contribuição previdenciária, sob o artigo 337 – A.

As novas normas criadas são consideradas Leis especiais, permanecendo autônomas, não se incorporando aos Códigos. Para Lidia Maria Lopes Rodrigues RIBAS: *“o Legislador brasileiro houve por bem criar, na legislação extravagante, normas penais específicas tendentes a coibir o inadimplemento ou a Evasão tributária, quando obtida por meios e mecanismos ilegítimos.”*²

Ademais, em 1991, foram criadas figuras criminais relacionadas à cultura, com relação à redução de imposto de renda pela utilização fraudulenta dos benefícios.

Além disso, as Leis publicadas de nº. 8.846/1994, nº. 8.981/1995 e nº. 9.532/1997, dispuseram sobre o arbitramento fiscal, e suas alterações posteriores em âmbito Federal.

Vale ressaltar, apesar de todas as modificações e acréscimos ocorridos na Legislação pertinente para combater os crimes contra os cofres públicos, que sem sombra de dúvida a Lei nº. 8.137/1990 somada com o

²RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Direito Penal Tributário - Questões relevantes*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 27.

Código Tributário Nacional, Lei Penal e a Constituição Federal redundou numa estrutura perfeita do Direito Penal Tributário.

1.3. DA LEGISLAÇÃO PENAL TRIBUTÁRIA ESTRANGEIRA

1.3.1. Da Legislação Penal Tributária Alemã

A Legislação Penal Tributária Alemã está disciplinada em uma Lei geral tributária, chamada *Abgabenordnung - AO*, a qual encontra-se em vigor desde 1977,³ que é dividida em parágrafos e não em artigos como a nossa.

Fazem parte dela, as normas relativas ao procedimento tributário, à responsabilidade fiscal e às questões acerca da prescrição e dos tipos de crimes tributários.

A referida Lei trata dos seguintes Crimes Contra a Ordem Econômica Alemã: Fraude fiscal (par.370); Contrabando (par.372); Contrabando profissional, organizado ou com violência (par.373); Recepção de mercadorias ou produtos subtraídos a tributação (par.374); Fraude fiscal realizada no modo profissional ou contrabando (par. 370 a).

Salientamos que no Direito Alemão predomina o brocardo “*societas delinquere non potest*”, o objeto das normas penais é a conduta humana.

Tanto é verdade que o Direito Penal não admite a responsabilidade Penal das pessoas jurídicas, apesar de prever Sanções administrativas contra as infrações como os casos de contravenções, chamado

³SÁNCHEZ RIOS, Rodrigo. *Das Causas de Extinção da Punibilidade nos Delitos Econômicos*. 1ª ed. São Paulo: RT, 2003, p.138.

Direito Penal Administrativo, tendo em vista as severas atuações e por possuir caráter de pena.⁴

João Marcelo ARAÚJO JUNIOR, ao tratar dos países Europeus, em especial, do Direito Penal Alemão em face dos Crimes Contra a Ordem Tributária, enfatiza que estes introduziram um: “(...) *autêntico direito administrativo penal, no qual as sanções são quase penais*”.⁵

Como se não bastasse à atuação do Direito Penal Administrativo dominante, a Lei ainda prevê ilícitos administrativos, a saber: Redução do imposto por culpa grave (par. 378); Colocação em perigo do imposto (par. 379); Colocação em perigo do imposto retido (par. 380); Colocação em perigo do imposto sobre consumo (par. 381); Colocação em perigo dos direitos de importação (par.382); Obtenção ilegítima de reembolsos e vantagens fiscais (par.383).

Importante ressaltar, que os ilícitos administrativos têm um caráter subsidiário em relação aos ilícitos tributários.

A Legislação Penal Brasileiro, no que tange à questão da extinção da punibilidade pela reparação do dano, ou seja, o pagamento do tributo sonogado tem raiz na Legislação Tributária Alemã.

No entanto, a Alemanha estabelece que se de imediato o contribuinte corrija ou completar as omissões na declaração de rendimentos e entregar a autoridade financeira competente que no nosso país chama-se de fisco, ficará neste aspecto isento da pena.⁶

Ademais, nessa mesma linha, se o contribuinte apenas informar a ocorrência de omissões é o suficiente para a aplicação do disposto no parágrafo anterior.

⁴ARAÚJO JUNIOR, João Marcelo. *Coleção Temas Atuais de Direito Criminal-Revisão da Legislação comparada*. São Paulo: RT, 1999, p.74.

⁵Idem.

⁶SÁNCHEZ RIOS, Rodrigo. *Das Causas de Extinção da Punibilidade nos Delitos Econômicos*. 1ª ed. São Paulo: RT, 2003, p.138.

No que diz respeito à relação entre Brasil e Alemanha, ocorreram diversos acordos internacionais, na tentativa de coibir qualquer tipo de ilícito tributário, dentre estes destacamos: Decreto Legislativo nº 92/1975 (Acordo Destinado a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Imposto sobre a Renda e o Capital firmado entre a República Federativa do Brasil e a República Federal da Alemanha, em Bonn e depois alterado pelo Decreto Lei nº 76.988/1976; Decreto Lei nº 5.654/2005 (Revoga o Decreto Lei nº 76.988); Portaria MF nº 43/1976 (Métodos de aplicação do acordo para evitar a dupla tributação da renda e do capital), Alterada pela Portaria MF nº 313/1978 e depois alterada pela Portaria MF nº 469/1976 e Portaria MF nº 313/1978 (que trataria da alíquota de tributação na fonte sobre dividendos e lucros a partir de 1º de janeiro de 1978).⁷

1.3.2. Da Legislação Penal Tributária Espanhola

Os Crimes Tributários no Direito Espanhol estão previstos no Código Penal, muito embora haja diversas propostas dos doutrinadores no sentido de incluí-los na Lei geral tributária, *Ley General Tributaria*, ou em alguma outra Lei especial destinada a matéria.

Os delitos contra a Fazenda Pública e contra seguridade social estão previstos no Título XIV do Livro II do Código Penal, sendo estes: *De fraudación tributaria (art. 305); De fraudación a los presupuestos de la Comunidad Europea (art. 306); De fraudación a la seguridad social (art. 307); Fraude de subvenciones (art. 308); Fraude a los fondos de los presupuestos de la Comunidad Europea (art. 309) e Contable tributario (art. 310)*.

A fraude, para os espanhóis, pode ser causada tanto pelo ato praticado ou pela omissão. Entende-se, pela maioria da doutrina e pelo Supremo Tribunal Espanhol, que só aquele que tem o dever de pagar o tributo

⁷<http://www.receita.fazenda.gov.br> – Acesso em 25.03.2012.

seria capaz de fraudar a Fazenda Pública. Contudo, há ainda quem entenda que não há características expressas do agente do crime, podendo ser qualquer pessoa.

A Legislação Espanhola, no que tange a matéria de extinção da punibilidade, segue a regra prevista no Direito Penal Alemão, ou seja, concede a isenção de responsabilidade penal aos crimes fiscais, quando o contribuinte corrigir ou completar as falhas em sua declaração de rendimento e entregue a Fazenda Pública.

Sendo que tal instituto é denominado na Espanha de retificação voluntária pós-delitiva, caracterizado pela exoneração da punibilidade do agente.⁸

Podemos, assim, concluir que ao tratar da extinção da punibilidade a única diferença é o momento no qual pode ocorrer a reparação do dano,⁹ no caso em comento a retificação ou o complemento dos dados da receita.

Salientamos que, Elisão é definida no Direito Tributário Espanhol como a economia tributária lícita e eficaz de tributos. No entanto, a violação direta do contribuinte do seu dever tributário é tipificada como crime e é relacionada à "*Evasão, fraude fiscal ou fraude tributária*" e a violação indireta da norma tributária, através de abuso de formas jurídicas, é conceituado como "*fraude a la ley tributaria ou fraude de ley tributaria*"¹⁰.

Atinente ao que diz respeito à relação entre Brasil e Espanha na esfera do Direito Tributário, os seguintes tratados estão em vigor: Decreto Legislativo nº 62/1975 - Aprova o texto de Convenção para evitar dupla

⁸EISELE, Andréas. *A Reparação do Dano no Direito Penal Tributário - Direito Penal Empresarial*. São Paulo: Dialética: 2001, p.15/16.

⁹Op. Cit., p.16.

¹⁰Artigo 24, da Ley General Tributaria, de 1995: "*Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión Del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados em el propósito de eludir el pago del tributo, amparando-se em el texto de normas dictadas com distinta finalidad, siempre que produzcan um resultado equivalente al derivado del hecho imponible*" (ESPAÑA. Ley 25, de 20 de julho de 1995. Disponível em <http://www.derecho.com//boe/ley-25-1995-modificacion-parcial-ley-general-tributaria/#A2X> – Acesso em 20.03.2012.

tributação e prevenir a Evasão fiscal e Decreto Lei nº. 76.975/1976 - Estabelece a convenção com a França para evitar a dupla tributação e prevenir a Evasão fiscal; Portaria MF nº. 45/1976 (trata dos métodos de aplicação da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação da Renda assinada pela República Federativa do Brasil com o Estado Espanhol); ADI SRF nº. 6/2002 (Dispõe sobre o tratamento tributário aplicável aos lucros e dividendos oriundos de investimentos na Espanha); ADI SRF nº. 27/2004 e ADI SRF nº. 4/2006 que dispõe sobre a aplicação de dispositivos da Convenção entre o Brasil a Espanha destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda.¹¹

1.3.3. Da Legislação Penal Tributária Francesa

Há no Direito Francês um amplo rol de infrações tributárias, que estão dispostas no *Code Général des Impôts*, ou seja, Código Geral dos Impostos. A violação às Leis tributárias, bem como suas sanções estão previstas no Capítulo II do Livro II desta norma.¹²

Os ilícitos estão divididos em duas seções: a primeira compreende regras aplicáveis a todos os impostos, e na segunda seção encontram-se as disposições específicas relativas a cada um dos impostos.

A primeira seção é compreendida entre os artigos 1741 a 1753, prevendo os seguintes crimes: Fraude fiscal (art. 1741), onde o legislador prevê penas privativas de direito cívico, civis e familiares; Infração de Contabilidade (art.1743, I); Intromissão Ilícita (art. 1743, II); Reincidência na oposição individual ao exercício da atividade dos agentes (art. 1746); Oposição coletiva ao exercício daquela atividade (art. 1747).¹³

¹¹<http://www.receita.fazenda.gov.br> – Acesso em 25.03.2012.

¹²<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577> – Acesso em 22.06.2012.

¹³Idem. Artigos 1741 a 1753.

Já a segunda seção refere-se a: Impostos sobre vendas e *asimilées impostos*; Especiais de consumo; Inscrição e registro de terras; Imposto de selo e outros direitos e impostos.

No Direito Penal Francês, por muitos anos ainda se discutiam a responsabilidade penal das pessoas de forma coletiva, vindo a ser apenas admitido com a Reforma do Código Penal Francês que entrou em vigor 01.03.1994.

Com a vigência do Novo Código Penal Francês, passou a pessoa jurídica a fazer parte do rol de agentes infratores de crimes econômicos, a partir do artigo 121 e seguintes.

Ademais, o mesmo dispositivo legal prevê a de punição desta¹⁴, seja na qualidade de autora ou participe, seja por ação ou omissão, sempre que houver uma previsão pela Legislação extravagante, inclusive pessoas de direito privado e público, com a exceção do Estado e as pessoas de direito privado que se encontre em constituição e as em fase de liquidação previstas no artigo 133-1.¹⁵

No que tange a não responsabilidade da pessoa jurídica em liquidação esta ocorre pelo único fato que, com a dissolução total, extingue também toda e qualquer sanção penal, ou seja, equivale à morte do agente.

Em relação ao Brasil e a França, foram firmados os seguintes tratados: Decreto Legislativo nº 87 de 27 de Novembro de 1971 (Aprova o texto de Convenção para evitar dupla tributação e prevenir a Evasão fiscal) e Decreto Lei nº. 70.506, de 12 de maio de 1972 – (Estabelece convenção com a França para evitar à dupla tributação e prevenir a Evasão fiscal).¹⁶

¹⁴Artigo 121 – 2- Código Penal Francês de 1994.

¹⁵BACIGALUPO, Silvina. *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*. Barcelona: Bosch, 1998, p.327.

¹⁶<http://www.receita.fazenda.gov.br> – Acesso em 25.03.2012.

CAPÍTULO II

2. DA DENOMINAÇÃO DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Antes de se adentrar propriamente dito à matéria em questão, há necessidade de fazer alguns apontamentos acerca do que venha a ser crime, em particular a espécie de Crime de Sonegação Fiscal.

A Legislação Penal Tributária trabalha uma ideia de crime semelhante à vista no Direito Penal, qual seja a necessidade da ocorrência de uma subtração de algo, no caso em tela, o tributo, para que possamos falar em delito, ou seja, em Crime Tributário.

Para que haja um delito, antes de tudo, este deve estar protegido por uma norma, ocasião em que falaremos em tutela jurídica, ou seja, bem jurídico tutelado.

Somente poderá ocorrer delito e, conseqüentemente, uma possível punição estatal, quando um determinado “bem tutelado” pela norma sofre interferência de terceiros não relacionados ao mesmo.

A partir do momento da ocorrência do delito, o Estado com seu poder/dever de punir poderá intervir para recuperar o estado anterior daquele bem tutelado.

O legislador, por estas razões, procurou delimitar o significado do termo crime no nosso Ordenamento Jurídico, bem como, qual o bem jurídico especificamente tutelado pelo poder do Estado nos casos do Direito Tributário.

Igualmente, o legislador proveu elementos diferenciadores que melhor distingue os meios punitivos para os delitos fiscais em suas diversas situações, em particular o tratamento recebido na esfera administrativa, o qual passaremos analisa.

2.1. Do Conceito de Crimes Tributários no Ordenamento Jurídico Brasileiro.

O termo crime em sua mais simples definição é “*subtrair para si ou para outrem coisa alheia (...)*.”¹⁷

Nos casos de Crimes Contra a Ordem Tributária, o termo subtrair desaparece e dá lugar ao termo “*fraude*”, “*supressão*” ou ainda, “*redução*” do tributo, o que no final resulta no mesmo, mas que especifica o crime.

Assim, com a ocorrência da supressão do tributo (diminuição do erário), conseqüentemente ocorre à prática de um ato lesivo, em outras palavras o crime.

Segundo Francisco Muñoz CONDE no que tange ao conceito de crime de forma analítica é: “*uma ação ou omissão típica, antijurídica, culpável e punível.*”¹⁸

Nesse contexto, o aplicador do Direito, deve primeiramente observar a tipicidade da conduta, restando positivo é que se verificará a ilicitude.

Ao tratar dos Crimes Contra a Ordem Tributária, a própria Lei nº. 8.137/1990, já trouxe em seu corpo o conceito de crimes tributários, explanado no artigo 1º, com o intuito de evitar dupla interpretação.

Ademais, o legislador, ao conceituar o termo crime no âmbito tributário em seu próprio texto legal, demonstrou sua preocupação e o cuidado para com a problemática da matéria tanto para o magistrado, aplicador do

¹⁷Artigo 155 do Código Penal Brasileiro.

¹⁸CONDE, Francisco Muñoz; BITENCOURT, Cezar Roberto. *Teoria geral do delito*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.5.

poder do Estado “*jus puniendi*”, quanto para os juristas e doutrinadores do Direito.

Portanto, só há crime se houver “fraude” mediante omissão, “falsidade” ou ainda “apropriação indébita” anterior.

Ressalta-se ainda que, as condutas elencadas no artigo 1º da Lei nº. 8.137/1990 possui apenas elementos subjetivos do tipo (dolo direto) ou a assunção do risco de “suprimir” ou “reduzir” o tributo (dolo eventual).

A este respeito salienta Aurora Tomazini de CARVALHO, ao dizer:

(...) O fato jurídico penal tributário, ou crime a conta ordem tributária, é um enunciado denotativo da hipótese da regra matriz de incidência penal tributária. Isso importa para dizer que é composto por elementos identificativos de todos os critérios conotativos que compõem a hipótese penal tributária: i) elemento material (verbo+ complemento + dolo); ii) elemento temporal; e iii) elemento espacial.¹⁹

Segundo entendimentos, partindo desses pressupostos, podemos dizer que crime é a fraude precedente ou a apropriação indébita do valor que deveria ser recolhida aos cofres públicos, com a clara intenção de nunca pagar o devido tributo, seja qual for a sua espécie.

Aduz ainda, Aurora Tomazini de CARVALHO que *“Especialmente quanto o dolo, na constituição de crimes contra a ordem tributária, deve ele estar muito bem caracterizado, caso contrário não há que se falar em crime.”*²⁰

Ademais, caso não exista o dolo de redução ou supressão do tributo, incidirá o crime tipificado no artigo 299 do Código Penal, ou seja,

¹⁹CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Direito Penal Tributário (Uma Análise lógica, Semântica e Jurisprudencial)*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 260.

²⁰Idem.

falsidade ideológica, estando concretizada a obrigatoriedade da existência da conduta dolosa.

Portanto, para ser considerado crime a existência dolo deve ser comprovada de forma clara e objetiva, sem deixar qualquer margem de dúvida para o aplicador da Lei.

2.2. Do bem jurídico tutelado.

Desde a vigência da Lei nº. 8.137/1990, que trata dos Crimes Contra a Ordem Tributária, a discussão quanto ao bem jurídico tutelado pelo Direito Penal traz grandes reflexões nos diversos entendimentos doutrinários.

Entretanto, antes de adentrarmos ao mérito da discussão doutrinária, necessitamos definir de forma clara e objetiva o conceito de bem jurídico à luz do nosso Ordenamento Jurídico.

Nelson HUNGRIA define bem jurídico ao dizer:

Bem é tudo aquilo que satisfaz a uma necessidade de existência humana (existência do homem individualmente considerado e existência do homem em estado de sociedade), e interesse é a avaliação ou representação subjetiva do bem como tal (Rocco, *L'oggetto del Reato*). Bem ou interesse jurídico é o que incide sob a proteção do direito *in generi*. Bem ou interesse jurídico penalmente protegido é o que dispõe da reforçada tutela penal (vida, integridade corporal, patrimônio, honra, liberdade, moralidade pública, fé pública, organização familiar, segurança do Estado, paz internacional, etc.).²¹

²¹HUNGRIA, Nélon. *Comentários ao Código Penal: Decreto lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940, arts. 1º - 10.* 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980, v. 1, t.1. p. 10/11.

Assim, podemos concluir: o bem jurídico seria tudo o que é importante para os seres humanos, tratando de um direito fundamental que serve de base material para a tipificação dos tipos penais²², por esta razão que ele é o objeto de proteção do Direito, isto é, o interesse protegido pela norma penal.

A este respeito explana Francisco Muñoz CONDE ao dizer:

A norma penal tem uma função protetora de bens jurídicos. Para cumprir esta função, eleva à categoria de delitos, por meio de sua tipificação legal, aqueles comportamentos que mais gravemente lesionam, põem em perigo os bens jurídicos protegidos.²³

Ressalta-se, no que tange aos Crimes Tributários, o bem jurídico tutelado tem uma grande importância para a aplicação do Direito Penal, porque não podemos afastar a ideia de que, para o ato praticado pelo agente seja considerado ilícito se faz obrigatório ter o lesionado a qualquer bem jurídico protegido pela norma estatal.

No caso Tributário, o bem jurídico tutelado seria os interesses estatais vinculados à arrecadação de tributos devidos à Fazenda Pública, protegendo o erário, a fé pública e a administração pública.

Independentemente de qual maneira o Estado seja lesionado, bem como o grau desta lesão não há qualquer tipo de crime, sem que o bem jurídico propriamente dito seja atingido.

Portanto, ao se observar o tratamento com que a Legislação Penal Tributária atual tem em relação aos Crimes Contra a Ordem Tributária, entende-se que é mais importante para o Estado o crédito tributário do que a

²²PONTE, Antonio Carlos da. *Crimes eleitoras*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 149: “É o bem jurídico que dá conteúdo à tipicidade e somente a partir dele é possível dar significação ao injusto; o que permite concluir que é ele que realiza o papel de ligação entre a dogmática (teoria do delito) e a política criminal (realidade social)”.

²³CONDE, Francisco Muñoz; BITENCOURT, Cezar Roberto. *Teoria geral do delito*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 50.

punição propriamente dita, tendo em vista a possibilidade de exclusão da punibilidade com o simples pagamento do tributo fruto do delito.

2.3. Da Distinção entre infração Tributária e Crime Contra a Ordem Tributária

É de suma importância destacarmos, após definirmos o conceito de Crimes Contra a Ordem Tributária e o bem Jurídico tutelado, as diferenças existentes entre Infração Tributária e Crime Contra a Ordem Tributária, propriamente dito.

Aurora Tomazini de CARVALHO alerta que não podemos entender os Crimes Contra a Ordem Tributária como subclasse das infrações Tributárias, porque na realidade são institutos distintos, embora tenham algo em comum²⁴, são matérias distintas e devem ser tratadas separadamente.

Sabendo-se que ambos são institutos totalmente distintos, estes são independentes, um não depende do outro para existir, ou seja, não necessita existir infração tributária para existir a conduta dolosa do agente e assim ser denominado Crime Tributário.²⁵

Entende ainda, Aurora Tomazini de CARVALHO, que a maior distinção entre os dois institutos, é a presença indispensável do dolo, bem como os tipos divergentes do processo, sendo que o primeiro acontece através de processo via administrativa e, o segundo, via judicial com a presença do Direito Penal.²⁶

²⁴CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Direito Penal Tributário (Uma Análise lógica, semântica e Jurisprudencial)* – São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 263: “(...) neste sentido, não podemos aceitar a classe dos crimes contra a ordem tributária, como subclasse da classe das infrações tributárias, como se imaginássemos dois círculos, um maior representando as infrações tributárias e um menor, dentro daquele, representando os crimes contra a ordem tributária, pois cada uma delas apresenta características distintas, apesar ambas terem outras em comum.”

²⁵Idem. “(...) o suporte fático do crime contra a ordem tributária não é a infração tributária, mas a conduta de não adimplemento da prescrição tributária.”

²⁶Ibid., p. 261

Devemos deixar claro que existem duas vertentes de Infração Tributária, a formal e a material. Sendo que a primeira é justamente o descumprimento da chamada doutrinariamente de Obrigação Tributária Acessória quando a ação ou omissão não causar dano ao erário. A segunda (material) seria aquela que causa dano ao erário, ou seja, quando a ação ou omissão do sujeito passivo reduz o montante do tributo devido na operação. Uma vez cometida tal infração este arcará com a imposição de multa tributária administrativa, a qual terá uma graduação de acordo com a gravidade do seu comportamento, fato que será abordado em tópico próprio.

Outra distinção é que na infração Tributária requer apenas que o agente passivo (que no caso seria o contribuinte) haja com ação ou omissão, causando ou não diminuição ao erário.

Em contrapartida, nos casos dos Crimes Tributários, além da existência do dolo, este deve preencher alguns elementos, dentre eles: fato típico e antijurídico, bem como aqui, trataremos a pessoa do contribuinte de sujeito ativo.

Entendendo-se, fato típico como comportamento humano, (conduta que se revela através do elemento humano voluntário, a qual provocará um determinado resultado ativo ou omissivo), que a Lei Penal previu como criminoso e o antijurídico, sempre que for contrário ao Ordenamento Jurídico.

Ademais, a infração Tributária se caracteriza pela relação jurídica, a qual é visivelmente diferente da infração Penal Tributária (Crime Contra a Ordem Tributária) que não possui esta relação, porque após a constituição do crime *“surgirá uma pena, a qual obrigará o sujeito passivo a cumprir uma prestação penal perante o Estado”*,²⁷ perdurando-se até o momento da satisfação total da obrigação.

²⁷Ibid., p. 265.

2.4. Da Distinção entre multa Tributária e multa Penal Tributária.

Partindo do pressuposto de distinção entre as esferas de Direito Tributário e Direito Penal e suas amplas colaborações para o Direito Positivo brasileiro, surge a necessidade de distinguir quanto à multa Tributária e à multa Penal.

No entanto, sejam as multas em esfera administrativa ou judiciária, possuem o mesmo caráter sancionador em seu sentido originário. Trata-se de uma espécie de pena pecuniária com a mesma intenção de reparação do dano causado ao sujeito ativo, no caso em comento o fisco.

Podemos dizer, em síntese apertada, que uma das grandes distinções entre as duas espécies de multa é a sua natureza constitutiva, ou seja, a multa tributária é constituída por um ato do poder administrativo, sendo esta imposta no momento do lançamento da dívida tributária, paga ao ente federativo lesionado²⁸, enquanto que a multa penal tributária nasce somente com uma sentença condenatória, imposta pelo juiz no montante designado pelo Direito Penal e paga direto ao sujeito ativo (Estado) ²⁹.

Ainda, sobre as diferenças, temos a forma de apuração e o momento. A multa Tributária é apurada com base no montante devido sob um determinado percentual, enquanto que a multa Penal é baseada em critérios subjetivos, o qual o magistrado observa apenas os limites previstos na norma jurídica penal.

A multa Tributária tem previsão legal no artigo 5º, inciso II da Constituição Federal, em sujeição ao Princípio da legalidade o qual é sancionado pelo artigo 97, inciso V do Código Tributário Nacional³⁰ e a multa

²⁸CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Direito Penal Tributário (Uma Análise lógica, Semântica e Jurisprudencial)*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 266.

²⁹ Idem.

³⁰ Artigo 97, inciso V do Código Tributário Nacional: "(...) Somente a lei pode estabelecer: V- a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas".

Penal no artigo 49 e seguintes do Código Penal, indicando o marco para o seu pagamento.

Observa-se, portanto a desproporcionalidade destas duas espécies de multas, embora ambas tenha a mesma função a de punição do agente infrator da norma, ou seja, o devedor.

2.5. Da Distinção entre Evasão e Elisão fiscal

Para melhor entendermos os tipos de infrações Penais Tributários, necessitamos distinguir os institutos Elisão e Evasão fiscal.

Tanto a Elisão como a Evasão fiscal são duas formas de que o contribuinte encontra para evitar o pagamento de tributos. Embora estes tenham a mesma finalidade, são totalmente divergentes na forma de se eximir da obrigação tributária, senão vejamos:

A Evasão fiscal é o uso de meios ilícitos pelo sujeito passivo para evitar o pagamento de taxas, impostos em gerais e outros tributos previstos na Legislação específica. Fato este que podemos atribuir à existência do Crime Contra a Ordem Tributária.

A título de exemplo, é muito comum nos casos de Evasão fiscal, na omissão de informações, nas falsas declarações e na produção de documentos que contenham informações falsas ou distorcidas, ou ainda, em caso de Empresas que emitem as chamadas notas “frias”, onde o declarante destaca um valor que não corresponde ao valor real das mercadorias descritas nesta.

Diferente do caso acima, a Elisão no Direito Tributário configura-se num planejamento que utiliza métodos legais para diminuir o peso da carga tributária num determinado orçamento, respeitando o Ordenamento Jurídico, não ocorrendo qualquer tipo de infração.

O sujeito passivo juntamente com o fisco realiza determinadas escolhas prévias que permitem amenizar o impacto tributário no orçamento empresarial.

Este tipo de planejamento fiscal é muito utilizado pelas empresas nos casos de necessidade de transferências internacionais de recursos, onde esta procura conceitos tributários diferentes em países diferentes, de forma a direcionar os grandes valores; assim, pode-se reduzir a carga tributária e fazer chegar às matrizes as maiores quantidades.

Um ponto muito importante a ser destacado é que, diferentemente da Evasão fiscal, onde ocorre o fato gerador do tributo e o contribuinte deixa de pagar a obrigação legal, na Elisão fiscal, através do planejamento, não há ocorrência do fato gerador. Sendo assim, não ocorrendo o fato gerador, não há também o tributo e por consequência não há débito.

Assim, o planejamento ou a Elisão não se caracteriza ilegalidade, apenas usa-se das regras vigentes para evitar o surgimento de uma obrigação fiscal.

Para melhor tratar desta matéria, recentemente, o disposto do artigo 116 do Código Tributário Nacional incorporou a modificação trazida pelo advento da Lei Complementar nº. 104/2001 que adicionou parágrafo único a este artigo.

Com tal inclusão passou autoridade fiscal, assim, o fisco passa a possuir o poder de desconsiderar atos ou negócios jurídicos com o único objetivo do cometimento da Elisão fiscal. Tornando, portanto, uma forma eficaz de combater o planejamento tributário praticado com abuso de forma ou de direito.

Esclarece ainda, que tal matéria é muito bem divulgada pelo Direito Comercial, através do brocardo jurídico "*finis mercatorum est lucrum*", e diante deste paradigma é que se chega à finalidade de uma atividade empresarial, ou seja, o lucro, ficando o pagamento de tributo como consequência indesejável deste, e a mera tentativa de se pagar menos tributo

já constitui um *"business purpose"*, ficando, portanto, clara e evidente a vedação para a desconsideração do negócio pela autoridade administrativa fiscal.

Assim, podemos concluir que a própria Lei estabelece regras ou condições para não cumpri-la sem estar o contribuinte cometendo qualquer ilegalidade. No presente caso, a questão de deixar de pagar os devidos impostos, fazendo com que estes não nasçam e, conseqüentemente, isentando de arcar com os seus ônus, está em consonância com o conteúdo do Princípio da legalidade tributária (artigo 5º, II³¹ e 150, I da CF/1988³²).

Ademais, todas as normas de Direito Tributário, independente do seu momento e meio aplicado sempre estarão palpadas pelos Princípios Constitucionais, em especial pelo Princípio da legalidade e da segurança jurídica, conforme passaremos a analisar com maior propriedade.

³¹Artigo 5º, inciso II da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988: "(...): II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".

³²Art.150 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988: "(...) Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".

CAPÍTULO III

3. DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS PENAIS APLICÁVEIS AOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

A Constituição Federal de 1988 com seus Princípios norteadores de Direito estão presentes em todos os ramos do Direito positivo, seja ele de Ordem Processual Penal ou de Direito material. O que não poderia ser diferente na Legislação Penal Tributária, até mesmo por se tratar de matéria essencial para o estudo e aplicação do Direito Positivo em seu campo de atuação.

Os Princípios Constitucionais que propriamente trataremos nesta oportunidade têm íntima ligação com a Legislação Penal Tributária brasileiro, uma vez que estes restringem a esfera de atuação do legislador ordinário, assegurando que a norma criada não ultrapasse a esfera dos direitos e garantias individuais previstos na Constituição Federal/1988, mesmo em si tratando de bem jurídico do próprio Estado.

Neste contexto, a atuação da Constituição tem como papel principal a de estabelecer critérios de ação do legislador infraconstitucional, bem como, de parâmetro para interpretação das normas já existentes em nosso Ordenamento Jurídico e as em criação.

Assim, toda Lei, seja ela de matéria Civil, Penal ou ainda, Tributária, deve ser interpretada de acordo com os preceitos Constitucionais,³³ dentre estes se destacam os Princípios.

³³MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Elementos de Direito Administrativo*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 230: "(...) Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, com opondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo".

Miguel REALE enfatiza que: “(...) *Toda forma de conhecimento filosófico ou científico implica na existência de princípios*”.³⁴

Os Princípios têm como escopo auxiliar os aplicadores do direito de maneira a evitar mecanizar o sistema de aplicação da Lei, visando à boa atuação na busca de transparência e justiça.

Vicente RÁO, afirmava que a ignorância dos Princípios “*quando não induz a erro, leva à criação de rábulas em lugar de juristas*”³⁵. Assim, cabe ao operador do direito conhecer os Princípios Constitucionais, saber para que eles sevem e como aplicá-los, compreendendo qual a função destes para o cumprimento da essência do poder do Estado.

Portanto, buscando compreender mais profundamente tais balizas do Direito, que passaremos a analisar cada Princípio Constitucional atuante na Legislação Penal Tributária.

3.1. Do Princípio da proporcionalidade.

Trata-se de uma espécie de Princípio explícito em relação ao Direito Penal³⁶, disposto basicamente nos artigos 5º, incisos XLII, XLIV, XLVI e XLVII,³⁷ 7º, incisos IV e V, 45, *caput* e parágrafo 1º, 37, inciso IX, 40, inciso III, alíneas “c” e “d”, 71, inciso VIII, 129, inciso II, 145 parágrafo 1º, 150, inciso IV, 170, 173, *caput* e parágrafos 4º e 5º³⁸.

³⁴ REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 299.

³⁵ RÁO, Vicente. *O Direito e a Vida dos Direitos*, 6ª ed., São Paulo: RT, 2005, p. 30.

³⁶ GOMES, Mariângela Gama de Magalhães, *O Princípio da Proporcionalidade no Direito Penal*. São Paulo: RT, 2003, p. 37.

³⁷ PONTE, Antonio Carlos da. *Crimes eleitorais*. São Paulo: Saraiva, 2008, p.79.

³⁸ GOMES, Mariângela Gama de Magalhães, *O Princípio da Proporcionalidade no Direito Penal*. São Paulo: RT, 2003, p. 62.

Mariângela Gama de Magalhães GOMES disserta que o Princípio em comento: “(...) *tem seu principal campo de atuação no âmbito dos direitos fundamentais, enquanto critério valorativo constitucional determinante das máximas restrições que podem ser impostas na esfera individual dos cidadãos pelo Estado*”³⁹, ou seja, impõe a proteção do indivíduo contra intervenções estatais desnecessárias ou excessivas.

O primeiro pensamento acerca deste Princípio tem seu marco com a Lei de Talião, a qual estabelecia: “(...) *olho por olho, dente por dente*”⁴⁰. Esta Lei era uma resposta dada ao mal causado por um indivíduo a outro, e a forma de punição era o infrator pagar na mesma moeda, ou seja, na mesma proporcionalidade.

Com o passar dos séculos, este Princípio foi moldado e sofreu grandes transformações até vir a ser o que hoje é, passando por grandes obras, a saber: em 1747 “*O espírito das Leis*” de MONTESQUIEU e, do mesmo século, a obra “*Dos delitos e das penas*” de Cesare Bonesana Marchesi di BECCARIA, que invocava a necessidade de uma proporção entre crime e pena⁴¹.

Antonio Carlos da PONTE ressalta em sua obra que:

O princípio em apreço trabalha diretamente com o conceito de justiça em um Estado Democrático de Direito, apontando as infrações penais que não são passíveis de prescrição, aquelas consideradas de extrema gravidade para o Estado brasileiro e ao mesmo tempo, proibindo a adoção de determinadas penas e exigindo a individualização das permitidas, com o que assegura o controle da própria ação estatal ⁴².

O termo Princípio da proporcionalidade, no nosso ordenamento pátrio, foi utilizado pela primeira vez pelo Supremo Tribunal Federal, em sede

³⁹Op. Cit., p. 35.

⁴⁰Código de Hamurabi de 1780 a.C.

⁴¹BECCARIA, Cesare Bonesana Marchesi di. *Dos Delitos e das Penas*. Trad. Lúcia Guidicini Talli. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 50.

⁴²PONTE, Antonio Carlos da. *Crimes eleitorais*, São Paulo: Saraiva, 2008, p.79/80.

de medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI, em 1993, sob a relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, ao deferir medida liminar de suspensão dos efeitos da Lei paranaense de nº. 10.248/1993, que determinava a obrigatoriedade da presença do consumidor no momento da pesagem de botijões de gás⁴³.

Ressalta-se ainda que o referido Princípio tem sua essência no Princípio da dignidade da pessoa humana e da razoabilidade, por procurar limitar um possível excesso do Estado, enquanto detentor do dever/punir no *quantum* de pena a ser imposta a uma determinada conduta considerada ilícita.

Igualmente, o Princípio da proporcionalidade apresenta grande importância na estrutura em todo o sistema jurídico brasileiro, atuando, especificamente, para que seus imperativos de necessidade, idoneidade e proporcionalidade em sentido estrito sejam atendidos e limitem a atuação do poder estatal.

Claudio José Langroiva PEREIRA ensina que: *“O princípio da proporcionalidade surge como instrumento capaz de captar a sensibilidade popular às violações de normas, bem como a valorização social racional do próprio sentido das penas.”*⁴⁴

A proporcionalidade pode-se dizer é mais que um critério ou uma regra; constitui um Princípio inerente ao Estado de Direito, e a sua devida utilização se apresenta como uma das garantias básicas que devem ser observadas em todos os casos pelo aplicador do direito sob pena de feri-lo.

3.2. Do Princípio da dignidade da pessoa humana.

O Princípio da dignidade da pessoa humana surgiu com o movimento iluminista dos séculos XVII e XVIII, que pregavam a existência de direitos inerentes à condição humana.

⁴³STF. Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Pleno, ADI 855/PR, DJE 01/07/1993 - Acesso em 25.03.2012.

⁴⁴PEREIRA, Claudio José Langroiva. *Proteção Jurídico-Penal e Direito Universal – Tipo, Tipicidade e Bem jurídico Universal*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 163.

A defesa dos direitos inerente à pessoa humana passou a ser cogitada em todo o mundo, passando a ser motivo de diversas discussões políticas e sociais.

No Brasil não seria diferente, a Constituição Federal de 1988 (embora tenha tal Princípio existido de forma ainda tímida nas constituições anteriores) consagrou tal pensamento ao invocar a aplicação e o respeito ao Princípio da dignidade da pessoa como sendo um marco para a conquista da verdadeira democracia e paz social.

O Princípio da dignidade da pessoa humana está previsto na Carta Magna de 1988 em seu artigo 1º, inciso III ⁴⁵, o qual invoca a observância a tal preceito como forma de respeito e aplicação da verdadeira justiça.

O legislador a partir de então, passou a tratar tal Princípio como sendo um Direito Fundamental para o convívio do homem com as normas jurídicas.

E com a intenção de enobrecer o Princípio da dignidade humana e facilitar sua aplicação, agregou-se, trazendo para o Ordenamento Jurídico, outros Princípios, também constitucionais, passando este Princípio a ser chamado por diversos doutrinadores como sendo um supraprincípio.

Dentre os Princípios agregados ao Princípio da dignidade humana, temos o Princípio da inocência, Princípio da legalidade, Princípio da proporcionalidade, Princípio da intervenção mínima, Princípio da retroatividade da Lei mais benéfica, Princípio da individualização da pena, bem como, o Princípio da personalidade ou responsabilidade pessoal.

Alexandre de MORAES conceitua dignidade humana como sendo:

(...) um valor espiritual e moral inerente à pessoa, que se manifesta singularmente na autodeterminação consciente e

⁴⁵Artigo 1º, inciso III da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988: "(...) A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: III - a dignidade da pessoa humana."

responsável da própria vida e que traz consigo a **pretensão ao respeito por parte das demais pessoas**, constituindo-se em um mínimo invulnerável que todo estatuto jurídico deve assegurar, de modo que apenas excepcionalmente possam ser feitas limitações ao exercício dos direitos fundamentais, mas sempre sem menosprezar a necessária estima que merecem todas as pessoas enquanto seres humanos.⁴⁶ (grifo nosso).

A definição do autor sobre o Princípio da dignidade da pessoa humana, em sua essência de Ordenamento Jurídico, engrandece o entendimento de que é dever do Estado, enquanto aplicador do Direito, assegurar as condições mínimas de honra, de vida e de respeito às pessoas enquanto seres humanos.

No mesmo sentido, assim entende Nelson NERY ao dizer que: *“(...) fundamento axiológico do Direito; é a razão de ser da proteção fundamental do valor da pessoa e, por conseguinte, da humanidade do ser e da responsabilidade que cada homem tem pelo outro.”*⁴⁷

Luiz LUISI, lembra ainda em sua obra ao citar ZAFFARONI, que a aplicação do Princípio da dignidade da pessoa humana *“consiste em reconhecimento do condenado como pessoa humana”*⁴⁸.

Ademais, embora tal Princípio não conste no rol de direitos e garantias fundamentais do artigo 5º da Carta Magna de 1988, trata-se pelo simples fato de que *“a pessoa humana deve ser considerada alicerce e objetivo maior da sociedade, ou seja, a razão da existência do Estado são as pessoas.”*⁴⁹

Por esta razão que tal Princípio é invocado no artigo 1º da Constituição, tendo em vista sua grande importância para o Estado.

⁴⁶MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada e Legislação Constitucional*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2011, p.128.

⁴⁷NERY JUNIOR, Nelson e NERY, Rosa Maria de Andrade. *Constituição Federal comentada e Legislação Constitucional*. 2ª ed. São Paulo: RT, 2009, p. 42.

⁴⁸LUIZI, Luis. *Os Princípios Constitucionais Penais*. 2ª ed. rev. e aum. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2003, p. 46.

⁴⁹PONTE, Antonio Carlos da. *Crimes eleitorais*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 65.

Em outras palavras como ensina Flávia PIOVESAN: “(...) O valor da dignidade da pessoa humana impõe-se como núcleo básico e informador de todo o ordenamento jurídico, como critério e parâmetro de valoração a orientar a interpretação e compreensão do sistema constitucional”.⁵⁰

Não se trata de simplesmente de um direito ou de uma garantia constitucional, mas sim uma meta estabelecida ao Estado com o seu “*jus puniendi*” de garantir a todo o momento a dignidade de todos os cidadãos.

Ressalta-se que, a dignidade humana é inerente à existência de qualquer ser humano, basta existir para possuir sua dignidade. Assim, o Estado enquanto seu guardião, não pode transgredi-lo sob pena de estar ferindo a si próprio.

A dignidade da pessoa humana além de atuar como direito e garantia do indivíduo, atua, também, como freio ao exercício abusivo de direitos, não podendo ultrapassar os limites permitidos por Leis e muitos menos ferir direitos de terceiros.

É muito lúdico e transparente, no campo da Legislação Penal Tributária, que quando o cidadão deixa de pagar determinado tributo, lesionando assim os cofres públicos, este está ferindo o direito de terceiro, tendo em vista que, o ente público responsável pelo recolhimento destes, deixa de redirecionar as receitas auferidas com o pagamento de tributo ao proveito da comunidade.

Marco Antônio Marques da SILVA,⁵¹ lembra que a dignidade da pessoa humana ao tratar das questões de valor interno, concernentes aos cidadãos, implica em liberdade, igualdade e justiça perante o Estado Democrático de Direito.

⁵⁰PIOVESAN, Flávia. *Direitos Humanos e Direitos Constitucional*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p.27.

⁵¹SILVA, Marco Antônio Marques da; MIRANDA, Jorge. *Tratados luso-brasileiro da dignidade da pessoa humana*. (et.al.). 7ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p.235.

Portanto, quando ocorre a Sonegação Fiscal, o indivíduo está violando indiretamente o direito de terceiro e, conseqüentemente, a dignidade dos demais indivíduos da sociedade.

3.3. Do Princípio da humanidade.

Conforme já declinado nos parágrafos anteriores o Princípio da dignidade da pessoa humana é base para os demais Princípios norteadores do Direito Positivo Brasileiro.

Assim, o Princípio da humanidade, embora não esteja previsto no artigo 1º da Constituição Federal, decorre do maior dos Princípios, ou seja, do Princípio da dignidade da pessoa humana, e se encontra na questão ao cumprimento da pena aplicada ao indivíduo infrator das normas, no dizer de Jescheck Hans HEINRICH é “reitor do cumprimento da pena”⁵² e consiste em reconhecimento do condenado como pessoa humana no ensinamento de Eugenio Raúl ZAFFARONI ⁵³.

Este está previsto no artigo 5º, incisos XLVII, XLIX e L, da Constituição Federal de 1988 e tem como seu maior instrumento a defesa do indivíduo no exato instante em que é considerado condenado pelo Estado detentor do poder dever/punir, intimidando-o a exercer o “*jus puniendi*” de forma a impedir a transgressão de outros valores, a exemplo, estipular o tempo de duração de prisão, o modo a ser cumprida a sanção, os meios utilizados para seu cumprimento, dentre outros.

Ademais, referido Princípio tem como claro intuito assegurar ao condenado à integridade física, limitando o Estado ao estabelecimento de

⁵²HEINRICH, Jescheck Hans. *Lehrbuch des Strafrechts Allgemeiner Teil*. 2nd. ed. Berlin: 1972, p.17.

⁵³ZAFFARONI, Eugenio Raul. PIERANGELI, José Henrique. *Manual de Direito Penal brasileiro - parte geral*. 9ª ed. rev. atual. São Paulo: RT, 2011, v. 1, p. 139.

penas que não ofender a integridade do sentenciado e o respeito como ser humano que é.

Tal Princípio deve ser observado durante todo o lapso temporal em que perdurar o cumprimento da pena, seja ela de cunho administrativo tais como sanções a pagamento de determinados valores ou de cunho corporal (restrição à liberdade, mesmo em se tratando de pena em face de ilícito tributário).

3.4. Do Princípio da legalidade.

O Princípio da legalidade está presente no Ordenamento Jurídico Brasileiro desde as primeiras Constituições, ou seja, esteve na Carta Magna de 1824 em seu artigo 179, inciso XII, repetido na Constituição de 1891 (artigo 72, parágrafo 15), de 1934 (artigo 113, inc. 26), 1937 e 1946 em seu artigo 141, parágrafo 25, na Carta Magna de 1967 (artigo 150, parágrafo 16), ainda, na Emenda Constitucional de nº. 1 de 1969 em seu artigo 153 é clara, na atual Constituição de 1988.

O Princípio em comento é de suma importância dentro do Ordenamento Jurídico. Este vem consagrado no inciso II do artigo 5º da Constituição Federal, dispondo: “(...) *ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”, impedindo o Estado de impor penas não previstas no sistema jurídico, bem como, exalta que toda e qualquer divergência, ou conflitos, não sejam resolvidos pelo primado da força, mas, sim, pelo império da Lei.

Pode-se afirmar, e um modo mais simplificado, que nenhum brasileiro ou estrangeiro pode ser compelido a fazer, a deixar de fazer ou a tolerar que se faça alguma coisa senão em virtude de Lei.

Trata-se ainda de tal Princípio, o inciso XXXIX, da legalidade penal ao estabelecer que: “(...) *ninguém será condenado a um crime o qual não*

esteja previsto em lei anterior”⁵⁴ e no artigo 150, inciso I ao trabalhar a legalidade tributária, ambos da Constituição Federal de 1988.

O Princípio da legalidade, na seara do Direito Tributário, está previsto ainda no artigo 97 do CTN, o qual trata da instituição e majoração de tributos pelos entes federativos.

José Afonso da SILVA define o Princípio da legalidade da seguinte forma: “(...) *é um princípio basilar do Estado Democrático de Direito, porquanto é da essência do seu conceito subordinar-se à Constituição e fundar-se na legalidade democrática*”.⁵⁵

É imprescindível ressaltar que o império e a submissão ao Princípio da legalidade conduzem a uma situação de segurança jurídica,⁵⁶ em virtude da aplicação precisa e exata da Lei preestabelecida. Noutras palavras é um limitador das fontes de criação jurídicas.

Celso Ribeiro BASTOS leciona que:

O princípio da legalidade mais se aproxima de uma garantia constitucional do que de um direito individual, já que ele não tutela, especificamente, um bem da vida, mas assegura, ao particular, a prerrogativa de repelir as injunções que lhe sejam impostas por uma outra via que não seja a da lei.⁵⁷

Acerca da origem deste Princípio, surgem na historia divergências, mas para Nelson HUNGRIA⁵⁸ este advém da Carta Magna Inglesa de 1215, do Rei João Sem Terra, por dispor que nenhum homem livre poderia ser preso ou privado de sua propriedade, a não ser pelo julgamento de seus pares.

⁵⁴Artigo 5º, inciso XXXIX da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

⁵⁵SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 35ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 421.

⁵⁶SALOMÃO, Heloisa Estellita. *A tutela Penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. 1ª ed. São Paulo: RT, 2001, p. 138.

⁵⁷BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p.235.

⁵⁸HUNGRIA, Néilson. *Comentários ao Código Penal: Decreto Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940, arts. 1º - 10*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980, v. 1, t.1, p. 117.

Ao contrário, Jose Frederico MARQUES⁵⁹, referido Princípio surgiu pela primeira vez no período medial, nas cartas editadas pela Corte de León. Entretanto, Luis LUISI⁶⁰, afirma que o Princípio da legalidade, sob a ótica da reserva legal, surgiu efetivamente com a teoria do contrato social do iluminismo.

Luis LUISI, ainda enfatiza que tal Princípio se subdividiu em três postulados: reserva legal, taxatividade e irretroatividade⁶¹, os quais passarão a estudar mais profundamente.

Há a necessidade de destacarmos a distinção existente entre o Princípio da legalidade e o Princípio da reserva legal.

O Princípio da legalidade é de abrangência mais ampla, fica certo que qualquer comando jurídico impondo comportamentos forçados há de provir de uma das espécies normativas devidamente elaboradas conforme as regras de processo legislativo constitucional, enquanto que o Princípio da reserva legal opera de maneira mais restrita e diversa. Ele não é genérico e abstrato, mas concreto e incide tão somente sobre os campos materiais especificados pela constituição.

Distingue-se ainda a questão da “*reserva legal absoluta*” e a “*reserva legal relativa*”, sendo que a primeira é aquela consoante à Lei pode disciplinar a matéria legal, em todo e qualquer aspecto, enquanto que a segunda forma é aquela na qual a Lei fixa as linhas fundamentais, cabendo ao Decreto do Poder Executivo complementá-la nos respectivos aspectos.

José Afonso da SILVA ensina que: “(...) *tem-se, pois, reserva de lei, quando uma norma constitucional atribui determinada matéria exclusivamente à lei formal (ou a atos equipados, na interpretação firmada na*

⁵⁹MARQUES, José Frederico. *Curso de Direito Penal*. São Paulo: Saraiva, 1954, v.1.p.131-132.

⁶⁰LUIZI, Luis. *Os Princípios Constitucionais Penais*. 2ª ed. rev. e aum. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2003, p. 20.

⁶¹Idem.

praxe), subtraindo-a, com isso, à disciplina de outras fontes, àquela subordinada".⁶²

No que tange aos Crimes Contra a Ordem Tributária, em especial aos Crimes de Sonegação Fiscal, os quais serão tratados em capítulo próprio, o Princípio da legalidade é trabalhado desde o processo administrativo, sob pena de não constatar o devido esgotamento da via administrativa e, assim, a não constituição do ilícito tributário, o crime propriamente dito impedindo a atuação do Direito Penal.

3.5. Do Princípio da anterioridade da Lei Penal.

O Princípio da reserva legal está fundamentado no artigo 5º, inciso XXXIX da Constituição Federal de 1988 ao rezar que: *"não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal"*.

Leciona Guilherme de Souza NUCCI, acerca da matéria: *"(...) o princípio da anterioridade da lei penal volta-se, essencialmente, à lei incriminadora, ou seja, aquela que prevê, como o delito, determinada conduta, fixando a pena aplicável"*.⁶³

Com a observância deste Princípio, é proibido ao aplicador do direito se valer de costumes e analogias para prejuízo do réu, o que ocorrerá apenas e somente nos casos de *"in bonam partem"*.

Assim, destacamos ainda, que no campo penal ao se tratar de Lei Penal mais benéfica ao réu, o Princípio da anterioridade dará lugar ao Princípio da retroatividade da Lei mais benéfica, previsto no artigo 5º, inciso XL da Carta Magna.

⁶²SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 35ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 423.

⁶³NUCCI, Guilherme de Souza. *Princípios Constitucionais Penais e Processuais Penais*. São Paulo: RT, 2010, p.118.

Entretanto, segundo o Supremo Tribunal Federal (STF), através do entendimento do Ministro Joaquim BARBOSA em voto do HC 96.844, o Princípio de anterioridade não deverá ocorrer sequer para beneficiar o réu, sob pena de estar ferindo outros Princípios, tais como o Princípio da legalidade, igualdade e, até mesmo, o próprio Princípio em comento.⁶⁴

Todavia no que se refere à matéria tributária este está presente na Constituição Federal/1988 nos artigos 150, inciso III, “b” e “c”, parágrafo 1º, e 195, parágrafo 6º.

3.6. Do Princípio da irretroatividade

O Princípio da irretroatividade é um complemento ao Princípio da reserva legal, que exige especificamente a atualidade da norma, que somente alcançará os fatos cometidos após a sua vigência, não incidindo sobre fatos pretéritos.

A irretroatividade está no nosso Ordenamento Jurídico desde a Constituição Federal de 1934, em seu artigo 113, inciso XXVII e tem como objetivo fornecer a segurança ao cidadão e evitar que estes sofram punições em virtudes de suas ações, que anteriormente a edição de determinada norma era consideradas legais, ou que era um ato menos gravoso, apenado com penas brandas.

Realça ainda, que referido Princípio encontra-se consolidado no artigo 5º, inciso XL da Carta Magna, que reza: *“a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu”*.

A este respeito ensina Aurora Tomazini de CARVALHO, ao ressaltar:

A retroatividade da lei, que não mais considera fato como criminoso, impossibilita a aplicação da lei anterior vigente na

⁶⁴STF. Segunda turma, *Habeas Corpus* 96.844-MS, Ministro Relator Joaquim Barbosa, DJE 04.12.2009, p.125.

época do evento crime, portanto, quando a abolitio criminis é verificada antes da sentença condenatória, não há possibilidade de constituir o fato jurídico penal o suporte fático possa subsumir se, portanto, não há o que aplicar com sentença.⁶⁵ (*sic*).

No entanto, há exceção a tal Princípio, no que tange ao fenômeno da ultra-atividade da Lei anterior mais benéfica, o disposto no artigo 3º do Código Penal, o qual prevê que as Leis excepcionais (exemplo: normas aplicáveis no período de guerra: cessada a guerra, estas perdem a sua eficácia, embora continuem vigentes) e as Leis temporárias (aquelas que possuem duração de vida, lapso temporal – início e fim pré-determinado), se aplicam aos fatos ocorridos na sua vigência, mesmo após já decorrido esse período.

Segundo a doutrina dominante, essas Leis, por não mais existirem, não mais poderiam ser aplicadas em prejuízo do réu, por estar violando o disposto no artigo 3º do Código Penal Brasileiro, no tocante a ultra-atividade das Leis temporais⁶⁶.

Em outras palavras o aplicador do direito não deveria aplicar a pena com base naquela época do ocorrido do fato ilícito.

Entendemos que nestes casos não podemos falar em retroatividade de Lei posterior em prejuízo do réu, mas a aplicação de uma Lei vigente à época dos fatos, não havendo, por isso, salvo melhor juízo, violação ao disposto no artigo Constitucional 5º, inciso XL.

Não punir seus infratores após o decurso da Lei vigente seria dar a eles a oportunidade de praticar delitos a véspera da vigência da norma e ficar impune, alimentando a certeza da impunidade.

⁶⁵CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Direito Penal Tributário (Uma Análise lógica, Semântica e Jurisprudencial)*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 276.

⁶⁶LUIZI, Luis. *Os Princípios Constitucionais Penais*. 2ª ed. rev. e aum. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2003, p. 29.

Aliomar BALEEIRO ao tratar do Princípio da irretroatividade lembra a segurança jurídica proporcionada pelo legislador, ao explicar:

O Estado de Direito encontra na irretroatividade os necessários suportes de segurança, previsibilidade e confiança. O que a Constituição garante, por meio da irretroatividade, é a perenidade do Direito expresso em lei e, em certo momento, revelado no ato administrativo ou judicial.⁶⁷

O preceito constitucional ora tratado tem por base o Princípio da segurança jurídica, arraigada no Ordenamento Jurídico pátrio, e de irrefutável valor, constituindo-se em limitação ao poder de tributar. Tal limitação garante a acessão de grandes pilares sociais, proporcionando Legislação adequada e sua saudável aplicabilidade, norteando, inclusive, toda espécie de normas do arcabouço jurídico.

Portanto conclui-se que, referida regra aplica-se tanto aos atos administrativos, sejam eles em esfera tributária, por se tratar de obrigação de respeitar os limites delineados pela limitação que se impõe ao poder de tributar, quanto nos atos judiciais penais. Isso porque, a segurança jurídica em qualquer caso consubstancia-se na previsão que o cidadão pode ter em relação aos seus atos, aos fatos jurídicos e a Lei.

3.7. Do Princípio da taxatividade

O Princípio da taxatividade é também um corolário do Princípio da legalidade, o qual fortalece e faz com o segundo Princípio possa alcançar seu objetivo⁶⁸, pois de nada valeria a Lei se esta não fosse clara e objetiva.

⁶⁷BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11ª ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 669.

⁶⁸LUIZI, Luis. *Os Princípios Constitucionais Penais*. 2ª ed. rev. e aum. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2003, p. 24.

O Princípio da taxatividade determina que toda e qualquer norma criada pelos legisladores do direito devem ser claras e objetivas,

evitando assim quaisquer omissões, ambiguidade, lacunas ou obscuridades aos olhos do aplicador do direito.

Quanto mais clara e precisa a Lei for, do ponto de vista linguístico, menos dúvidas e incertezas terá o aplicador do direito, garantindo-se a segurança jurídica à sociedade.

As Leis de forma genérica devem primar pela clareza e precisão não somente para o magistrado, mas também aos seus destinatários, ou seja, para todos os indivíduos da sociedade, de forma que se faça incontestável, indiscutível, que todos entendam o seu conteúdo.

O referido Princípio tem fonte política com o claro escopo de proteger o cidadão do arbítrio judiciário, posto que fixada com a certeza necessária a esfera do ilícito penal.⁶⁹

3.8. Do Princípio da segurança jurídica

O Princípio da segurança jurídica encontra-se estampado no artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal, e está diretamente relacionado com os direitos fundamentais, em decorrência dos Princípios da legalidade e da proporcionalidade.

O Princípio em comento implica que o legislador, ao elaborar as normas jurídicas, deve buscar suprir aos anseios da sociedade naquele determinado momento.

⁶⁹Op. Cit., p. 25.

Todavia observando os limites estabelecidos pelos demais Princípios Constitucionais, não podendo este interferir quer nos direitos individuais já conquistados, previamente ou nos atos jurídicos.

Indubitavelmente, as normas são criadas para atender tanto as necessidades de determinado grupo da sociedade, como para preservar os direitos dos cidadãos, bem como a manutenção da ordem, da paz e da justiça.

Ademais, é preciso considerar que não pode existir norma no Ordenamento Jurídico de Direito Positivo que vá ao encontro com a segurança jurídica, uma vez que esta é de suma importância para a eficácia e aplicabilidade de uma regra jurídica. Onde não há respeito ao terceiro não pode existir direito e muito menos justiça para todos.

A essência da justiça não existiria sem a baliza do Princípio da segurança jurídica, porque não existe Direito sem povo.

O Princípio da segurança jurídica, dentre outras funções, visa à preservação dos direitos dos cidadãos, à manutenção da ordem e à realização da justiça.

Podemos ainda dizer que é em razão deste Princípio que o Estado detentor do dever/punir deve obedecer a determinados proclames objetivos de condutas, o que fará com que o cidadão gere expectativas legítimas em relação a determinadas condutas deste.

Gerando, portanto, a confiança em suas normas. Significa dizer que se trata de um elo de confiança entre Estado e cidadão.

Luís Roberto BARROSO descreve o Princípio da segurança da seguinte forma:

(...) O sistema jurídico ideal se consubstancia em uma distribuição equilibrada de regras e princípios, nos quais as regras desempenham o papel referente à segurança jurídica – previsibilidade e objetividade das condutas – e os princípios,

com sua flexibilidade, dão margem à realização da justiça no caso concreto.⁷⁰ (sic).

Sob esta ótica podemos dizer que, a segurança jurídica subjetiva equivale, portanto, precisamente, à confiança depositada pelos particulares sobre os atos administrativos, pois estes, tendo em vista o Princípio da legalidade, gozam de presunção de legitimidade.

Trazendo para os Crimes de Sonegação Fiscal, tal Princípio deverá ser mais bem trabalhado, para não ocorrer à quebra do elo do sentimento de segurança entre o cidadão pagador de impostos e o Estado arrecadador.

3.9. Do Princípio da igualdade.

O Princípio da igualdade ou ainda denominado como Princípio da isonomia encontra previsto no artigo 5º, *caput* e inciso XLI, da Constituição Federal de 1988, ao determinar a igualdade entre todos os indivíduos perante a Lei.⁷¹

O Princípio em comento preconiza que nenhum cidadão poderá sofrer qualquer espécie de discriminação no Ordenamento Jurídico, seja por razões sociais, política, raciais ou ainda de cunho religioso.

Nelson NERY JÚNIOR, afirma que aplicar o Princípio da igualdade ou da isonomia “(...) *significa tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na exata medida de suas desigualdades*”.⁷²

⁷⁰BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 7ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 352.

⁷¹Artigo 5º, *caput* da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

⁷²NERY JÚNIOR, Nelson. *Princípios do Processo Civil na Constituição Federal*. 10ª ed. São Paulo: RT, 2010, p. 42.

Referido Princípio possui duas vertentes, quais sejam: a igualdade formal, que se trata propriamente dos textos legais e a igualdade substancial ou material, que é a existência do fato.

No nosso Ordenamento Jurídico se aplica a forma de igualdade formal, o texto legal, ou seja, a Lei, sem deixar os costumes ou qualquer fundamento interferir na aplicação da pena. Independente da denominação o que se busca é a efetiva igualdade entre as partes.

Todavia, há de se mencionar que o Princípio da igualdade das partes não assegura ao juiz igualar as partes quando a própria Lei estabelece a *desigualdade*⁷³.

Em matéria tributária as combinações em relação ao Princípio da igualdade são as mesmas aplicadas em qualquer ramo do Direito e está previsto no artigo 150, inciso II da CF, determinando a vedação da União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: “(...) *tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente* (...)”⁷⁴

No que tange à tutela penal nos Crimes Contra a Ordem Tributária ou puramente o Direito Penal, há de ser observado referida determinação, para que não ocorra qualquer tipo de injustiça.

Entretanto, sabemos que isto não ocorre apenas por observamos que nos casos de crimes contra o patrimônio particular não extingue a punibilidade com a reparação do dano, mas também, pelo que já ocorre nos crimes contra o erário, dando extinta a punibilidade com a devida reparação do dano pelo contribuinte, ensejando, portanto na aplicação da desigualdade.

⁷³DELGADO, José Augusto. *Sujeitos do Processo*. Revista de Processo, nº. 30, ano 8, São Paulo: 1983, p. 69.

⁷⁴Artigo 150, inciso II da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

3.10. Do Princípio da culpabilidade.

O Princípio da culpabilidade está previsto em nosso Ordenamento Jurídico no artigo 5º, inciso XVII da Constituição Federal, o qual aponta que *“ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado da sentença penal condenatória”*. Em outras palavras, *não há crime sem dolo ou culpa (nullum crimen sine culpa)*.⁷⁵

Também podemos verificar indícios deste Princípio nos incisos XLVI e XLVII do mesmo dispositivo legal, na consagração do Princípio da individualização da pena, ou seja, a única pessoa que pode e deverá cumprir a pena é aquela que foi dita como culpada por um ato ilícito.

Ademais, tal Princípio decorre também das primícias do Princípio da dignidade da pessoa humana, uma vez que não se pode tratar um indivíduo como condenado se não provamos a sua culpa junto à Lei. Não existe, portanto, a figura do condenado sem o reconhecimento da culpa deste.

Antonio Carlos da PONTE aduz que: *“(...) o aludido princípio possui uma função garantidora, assegurando o primado da segurança jurídica, a justiça material e a proibição de qualquer tipo de arbitrariedade, atuando como um dos pilares do Estado Democrático de Direito.”*⁷⁶

Podemos ainda dizer que o Princípio da culpabilidade é um limitador da atuação do Estado. Este corresponde ao juízo de reprovabilidade acerca de determinada conduta.

Claudio José Langroiva PEREIRA ensina que: *“A culpabilidade pode ser reconhecida, então, como um elemento conceitual essencial, um juízo, para a justificação de uma reprovação penal e, assim, a própria legitimação do exercício do poder de punir do Estado.”*⁷⁷

⁷⁵NUCCI, Guilherme de Souza, *Princípios Constitucionais Penais e Processuais Penais*. São Paulo: RT, 2010, p.225.

⁷⁶PONTE, Antonio Carlos da. *Crimes eleitorais*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 73.

⁷⁷PEREIRA, Claudio José Langroiva. *Proteção Jurídico-Penal e Direitos Universais – Tipo, Tipicidade e Bem jurídico Universal*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 158.

Rogério GRECO ressalta que a culpabilidade possui três alcances fundamentais no Direito Penal, quais sejam: elemento integrante do conceito analítico de crime, Princípio medidor da pena e impedor da responsabilidade penal objetiva.⁷⁸

Ao tratar dos Crimes Contra a Ordem Tributária, sempre existirá a análise do dolo. Para considerar a existência de um ato praticado pelo contribuinte, terá que ser demonstrado o dolo da conduta para que exista a infração.

Nelson HUNGRIA lembra que: “os crimes de dano ou crimes materiais são aqueles cuja à consumação depende da efetiva lesão ao bem jurídico protegido”⁷⁹, nada mais seja o dolo.

Apesar do disposto nos parágrafos anteriores acerca da comprovação da culpa, da existência do dolo, o Princípio da culpabilidade enfrenta grandes obstáculos no campo do Direito Penal Tributário, na aplicação deste às pessoas jurídicas, tendo em vista a questão de poder ou não ser considerada culpada em uma ação deste porte e ainda quanto a sua capacidade de ação.

O que já não acontece quando falamos em Direito Penal Tributário dirigido à pessoa física, onde o dolo é facilmente demonstrado.

3.11. Do Princípio da adequação social.

O Princípio da adequação social teve sua vertente com Hans WELZEL, ocasião em que chamou de “dogma causal”,⁸⁰ precursor da teoria finalista da ação.

⁷⁸GRECO, Rogério. *Curso de Direito Penal. Parte geral*. 13ª ed., Niterói/Rio de Janeiro: Impetus, 2011, p. 90-92.

⁷⁹HUNGRIA, Nélon. *Comentários ao Código Penal: Decreto Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940, arts. 1º - 10*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980, v. 1, t.1, p. 1-20.

Referido Princípio tem como essência a necessidade da aceitação da conduta designada “ilícita” pela sociedade, mesmo quando determinada conduta esteja transcrita na norma como ilícita.

A conduta uma vez não sendo considerada como criminosa será tratada pelo Poder Judiciário e todo o seu aparato como sendo, não podendo este aplicar qualquer tipo de pena, por não concordar, uma vez que, quem faz o Estado Democrático de Direito é o Povo. Portanto sua opinião tem que ser respeitada.

Podemos dizer que tal construção passa por duas fases, quais sejam: o juízo de ponderação, sob uma conduta é feito pelo legislador, o qual leva em consideração o interesse da coletividade e o risco que estes podem sofrer, e por fim, o juízo de ponderação que será realizado pelo magistrado, o qual tem como missão a observância do comportamento do acusado acerca do fato que é socialmente aceito, normal.

Todavia, devemos esclarecer que a teoria imposta de adequação social é instável, tendo em vista a falta de condições para determinar os limites de liberdade de atuação social, sendo que estas serão reduzidas a um critério de avaliação e interpretação absoluta do julgador.

Entretanto, devemos lembrar que, o Princípio em comento, não pode ser invocado para justificar condutas diversas, embora aceitas por uma comunidade como sendo normais, mas constitui que infrações penais.

Ao tratar dos Crimes Contra a Ordem Tributária, em especial os Crimes de Sonegação Fiscal, é muito comum a população em geral se manifestar alegando que é uma prática justificável, normal, em razão da pesada carga tributária imposta à população pelos governantes.

No entanto, referida conduta não pode ser justificada por este fato, por tratar-se de corrupção, lesionando não somente o direito do Estado em arrecadar, mas, principalmente, ao interesse de toda coletividade.

⁸⁰WELZEL, Hans. *O Novo Sistema Jurídico Penal – Uma introdução à doutrina da ação finalista*. São Paulo: RT, 2001, p.30.

No ato da Sonegação, o Estado deixa de concretizar os direitos sociais previstos na Constituição, ou seja, deixa de atender as necessidades da população, por culpa exclusiva da alta taxa de Sonegação Fiscal.

Portanto, não podemos aceitar uma conduta ilícita como se lícita fosse pelo fato da extrapolação do direito pelo Estado. Devemos combater com maior rigor todo o qualquer tipo de corrupção, seja ela realizada com as melhores intenções.

3.12. Do Princípio da inderrogabilidade ou da inevitabilidade

Ao tratamos previamente deste Princípio, notaremos claramente a deficiência existente na sua aplicação pelo Poder Judiciário.

O referido Princípio reza que o Poder judiciário tem o dever de penalizar todo e qualquer ato que vai ao desencontro da Lei, seja ela de ordem social ou econômica, bem como fazer com que a pena imposta no caso concreto seja cumprida nos exatos rigores da Lei, exceto quanto ocorrer à extinção da punibilidade prevista em Lei, tais como a prescrição, o perdão judicial, a morte do agente dentre outros.

Noutras palavras, a pena deverá ser aplicada sempre que se configurar simetria perfeita entre o tipo Penal e a atitude empregada pelo indivíduo infligidor da Lei.

Não é diferente ao se tratar dos Crimes Contra a Ordem Tributária, apesar de ser um mundo totalmente diferente do anterior.

Nesta espécie de crime, o Princípio da inderrogabilidade ou da inevitabilidade é violado quando ocorre a extinção da punibilidade pela reparação do dano aos cofres público, ou seja, quando o contribuinte acusado de Sonegação Fiscal, por exemplo, realiza o devido pagamento, ou ainda

adere ao Programa de Parcelamento do Governo, ocasião em que o processo Penal fiscal é suspenso.

Com tal atitude faz com haja o descrédito do sistema punitivo, bem como, faz com que o sentenciado, ou ainda, o acusado volte a delinquir e incentive outros indivíduos a fazerem o mesmo, tomado pela sensação de impunidade.

Assim, por esses motivos a pena imposta pelo magistrado deve ser cumprida. A certeza da punição inibe o cometimento de novos delitos, fazendo com que esta tenha um caráter intimidador, preventivo para futuras condutas e garantindo assim a ordem e paz social.

Com a devida observância dos Princípios em comentos, o combate aos Crimes de Sonegação Fiscal, que passaremos a estudar a partir do próximo capítulo, será mais bem enfrentado e os objetivos deste combate terão melhor resultados.

CAPITULO IV

4. DOS CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL

4.1. Dos Crimes de Sonegação Fiscal na Legislação Brasileira

Durante muitos anos o cidadão, a sociedade em si, vem, em um crescente, sofrendo com a corrupção política, os crimes de colarinho branco, a Sonegação Fiscal em geral, dentre outros delitos que os afligem direta e indiretamente.

No entanto, esquecemos que o Estado também sofre com a prática destes atos, tendo em vista que causam grande prejuízo ao erário prejudicando a função estatal.

Com a intenção de proteger o interesse público, o Estado tem a grande tarefa de inibir os Crimes Contra a Ordem Tributária, e, assim, zelar pelos cofres públicos, os quais são voltados para atender às necessidades dos cidadãos, os quais lhe confiaram à proteção e estão à mercê de sua soberania.

As normas criadas no decorrer dos anos com claro intuito de cuidar e reprimir tais práticas criminosas constitui o direito punitivo do Estado, aplicando o Direito Penal no campo do Direito Tributário.

A partir deste capítulo estudaremos um tipo de crime contra o erário mais comum, que ocorre diariamente sem qualquer tipo de fiscalização adequada por parte Receita Federal.

Os Crimes de Sonegação Fiscal em suas ramificações tem responsabilidade pela maior parte da decadência dos cofres públicos nos

últimos dez anos.⁸¹ Chegando a superar outros países em situação compatível com o Brasil.

A tendência desta prática ilícita é aumentar ao longo dos anos, se não tiver atuação mais agressiva pelos governantes, podendo causar danos irreparáveis, como o qual passaremos a discorrer.

4.1.1. Introdução histórica

O Crime de Sonegação Fiscal teve seu marco histórico com o advento da Lei nº. 4.729 de 1965, pelo então presidente da República Castelo Branco, no auge da ditadura militar que assolava o país, a qual recebeu o nome de “*lei de sonegação fiscal*”.

No entanto, apesar do reconhecimento jurídico e da denominação de Crime de Sonegação Fiscal ter ocorrido apenas em 1965, à prática desta espécie de delito já assolava as finanças do Estado.

A Lei nº. 4.729 de 1965, tratou o Crime de Sonegação Fiscal como sendo uma espécie de ramificação do crime de contrabando e descaminho, os quais antes da Lei em comento eram as únicas fraudes penalmente punidas com base no disposto do artigo 334 do Código Penal de 1940.⁸²

O artigo 5º da Lei nº. 4.729/1965 realçou a equiparação desta espécie de crime para com o crime de contrabando. Este dispositivo legal alterou as previsões legais do artigo 1º e 2º do artigo 334 do Código Penal, ao aduzir na alínea “b” do parágrafo 1º do artigo 1º que “*prática fato assimilado, em lei especial, a contrabando ou descaminho*”.⁸³

⁸¹<http://www.receita.fazenda.gov.br> – Acesso em 31.03.2012.

⁸²COSTA, Cláudio. *Crimes de Sonegação Fiscal*. Rio de Janeiro: Revan, 2003, p. 19.

⁸³Artigo 5º, parágrafo 1º, alínea “b” da Lei nº. 4.729/1965.

Ressalta-se, referida Lei sofreu fortes críticas de diversos doutrinadores e juristas, por acreditarem que se tratava de um texto inútil, decorativo, demonstrando o despreparo⁸⁴ e a ignorância do legislador no que tange aos pilares do Direito Penal, ou seja, os Princípios⁸⁵ norteadores do Direito Positivo.

Apesar das fortes críticas sofridas, os militares anos mais tarde, instituíram o Código Tributário Nacional através da Lei nº. 5.172 de 25 de Outubro de 1966, vigente até os dias atuais, e, anos mais tarde, recepcionada pela Constituição Federal de 1988.

Embora já existisse o Código Tributário Nacional em vigor, a qual também cuidava da espécie de crime contra o erário, a Lei nº. 4.729/1965 vigeu até 1990, ocasião em que foi revogado tacitamente com a edição da Lei nº. 8.137, a qual passou a cuidar em seu bojo dos Crimes Contra a Ordem Tributária, dentre eles os previstos nos artigos 1º e 2º rotulados de crimes praticados por particulares, os quais serão melhores estudados nos próximos parágrafos.

4.1.2. Do conceito de Crime de Sonegação Fiscal

Conforme já mencionado, a Lei nº. 4.729/1965 definiu em seu artigo primeiro o que viria a ser o Crime de Sonegação Fiscal instituído no Ordenamento Jurídico como ilícito tributário.

Entretanto a Princípio a Lei em comento não trouxe uma definição exata do que viria a ser considerada Sonegação Fiscal, utilizou-se

⁸⁴FRAGOSO, Heleno Cláudio. *O novo Direito Penal Tributário e econômico*, In revista Brasileira de Criminologia e Direito Penal, nº 12, disponível no site http://www.fragoso.com.br/eng/arq_pdf/helena_artigos/arquivo62.pdf, página 5. Acesso em 31.03.2012.

⁸⁵PIMENTEL, Sérgio do Rêgo Macedo. *Direito Penal Financeiro*. in revista de informação Legislativa, julho/setembro de 1970, p. 174.

apenas do termo “*nomen iuris*” de sonegação, traduzindo em linguagem simples trata-se de “*sonegação ao fisco; em relação ao fisco*”.⁸⁶

Paulo José da COSTA JUNIOR preleciona que:

Os crimes definidos na Lei 4.729/65 são todos de mera conduta, visto que se aperfeiçoam independentemente do resultado lesivo. Com efeito, da leitura dos seus incisos se constata que o resultado não integra os tipos ali descritos. De sua parte, nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137, o núcleo do crime é **suprimir** ou **reduzir** tributos com a intenção de causar um dano ao erário público. Trata-se, portanto, de um crime de resultado que participa da subespécie dos crimes de dano.⁸⁷ (grifo nosso)

Ocorre que, segundo a Lei em comento bastava existir a mera conduta do agente para caracterizar o Crime de Sonegação Fiscal, independente do resultado. Por sua vez, a Lei nº. 8.137/1990 classificou como delito de dano, cujo resultado descrito, “*suprimir*” ou “*reduzir tributos*”,⁸⁸ deve ser alcançado para a consumação do crime.

A Lei nº. 8.137/1990 que revogou a Lei nº. 4.729/1965 hospedou a conduta ilícita durante todo o texto constitucional, em especial em seus artigos 1º a 3º da Lei ao tratar da matéria no âmbito da prática do agente particular.

A Sonegação Fiscal consiste em utilizar procedimentos que violem diretamente a Lei fiscal ou o regulamento fiscal, ou seja, é um ato voluntário, consciente, em que o contribuinte busca omitir-se do imposto devido.

Noutras palavras, é a ocultação dolosa da ocorrência do fato gerador, buscando o não pagamento de um determinado tributo ao Órgão

⁸⁶SILVA, Juary C. *Elementos de Direito Penal Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 181.

⁸⁷COSTA JUNIOR, Paulo José da. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 100.

⁸⁸Artigo 1º, *caput*, da lei 8.137/1990.

competente. Há a presença constante de dolo, ou seja, a intenção de enganar o Fisco.

Ademais, ao tratarmos das infrações subjetivas, estas somente se configuram crime quando restar provado nos autos que o contribuinte atuou com dolo ou com culpa, conforme previsão legal.

A título de exemplo, lembramo-nos do contribuinte do imposto de renda, quando este omite alguma espécie de receita a fim de pagar menos tributo, do que na realidade deveria pagar.

O Decreto Lei nº 4.544/2002 que trata sob o IPI, descreve três ilícitos claramente subjetivos - sonegação, fraude e conluio, ao dizer que: “a *Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária*”, enquanto que a fraude propriamente dita seria “(...) *toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar (...), a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características (...)*” e por fim o conluio é o “*ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude.*”⁸⁹

Antônio CORRÊA aduz que: “(...) *além da vontade livre e consciente de praticar o fato, sabendo da ilicitude ou antijuricidade, surge como integrante do tipo um “plus”, que é o desejo interno do agente de não pagar o tributos, contribuições sociais e acessórios.*”⁹⁰

Assim podemos dizer que, os Crimes de Sonegação Fiscal é um delito subjetivo, é o ato do agente da obrigação tributária de pagar o montante do tributo e que visa impedir ou retardar, dolosamente por meios fraudulentos o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador ou de condições pessoais do contribuinte.⁹¹

⁸⁹<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Decretos/2002> - Acesso em 01.04.2012.

⁹⁰CORRÊA, Antônio. *Dos Crimes Contra a Ordem Tributária*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 96.

⁹¹KOFF, Breno Green. *O inadimplente é sonegador? Apontamentos*. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 51, 1 out. 2001. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/2066>. Acesso em 01.04.2012.

4.2. Da análise dos Crimes de Sonegação Fiscal previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº. 8.137/1990.

As espécies de crime tratados nos dois primeiros artigos é o ato de “*suprimir*”, que significa fazer desaparecer, e “*reduzir*”, que significa diminuir. No caso da matéria em comento seria diminuir o montante do tributo realmente devido ao Fisco.

A presença do dolo para a configuração do crime contra o erário é essencial, pois não há crime sem dolo.

A este respeito frisa Celso Ribeiro BASTOS “(...) *todos os crimes previstos na lei 8.137/90 têm o dolo como elemento essencial. Tais ilícitos só existem sob a forma dolosa*”.⁹²

Caso não ocorra o dolo de redução ou supressão do tributo, esta prática incidirá no artigo 299 do Código Penal, denominado falsidade ideológica, com pena prevista de reclusão de um a cinco anos, e multa em se tratando de documento público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento for de particular.⁹³

4.3. Do Crime do artigo 1º *caput*, incisos I e II.

Logo de prontidão o artigo em comento já traz a expressão “*suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório*”, para que não haja dúvida quanto a sua forma, materialidade e conduta ilícita.

⁹²BASTOS, Celso Ribeiro; ALVES, Francisco de Assis. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. Ives Gandra da Silva Martins (coord.), São Paulo: RT, 1988, p.86.

⁹³Artigo 299 do Código Penal Brasileiro.

Conforme já declinado o elemento subjetivo desta espécie de crime é o dolo, sem ele não há que se falar em Crime Contra a Ordem Tributária. Possui pena para os incisos I a V e parágrafo único de reclusão de dois a cinco anos e multa.

O tipo Penal trata se elementos objetivos as expressões tributos, contribuição social, as quais estão elencadas nos artigos 195, 212, parágrafo 5º e artigo 149 todos da Carta Magna, e por fim as acessórias.

Na Sonegação Fiscal prevista no artigo 1º da Lei nº. 8.137/1990 o sujeito ativo da relação é o contribuinte, podendo ser o substituto tributário, nos casos o empregador que retém o imposto na fonte, o responsável tributário, ou seja, o sucessor do pagamento do tributo, ainda existe a figura do terceiro previsto no artigo 134 do Código Tributário Nacional e por fim, a figura do terceiro estranho à relação tributaria em casos de concurso de pessoas.

No que diz respeito ao sujeito passivo nesta espécie de crime é a própria sociedade e o Estado, sendo o primeiro chamado de sujeito primário de todo o Crime Tributário e o segundo de sujeito secundário.

Ainda quanto ao parágrafo anterior pode ocorrer a figura do sujeito passivo. O próprio contribuinte, nos casos em que o Empregador não repassou os valores retidos na fonte para o Órgão competente.

Um ponto importante a ser mencionado é que o artigo e incisos em destaques trouxeram para o mundo jurídico como objeto para a caracterização da espécie de crime tanto o tributo propriamente dito, ou seja, a obrigação principal, como também a obrigação acessória, ao destacá-la como parte da conduta ilícita.

Em outras palavras, para a configuração do Crime de Sonegação Fiscal previstas nestes incisos, o agente não precisa lesionar propriamente a obrigação principal, o montante do tributo, mas com a simples falta de cumprimento com a obrigação acessória, tais como multas

administrativas, caracterizará o crime contra o erário. Portanto, responde penalmente pelo seu ato.

4.3.1. Do Crime do artigo 1º, inciso III.

No que tange ao inciso III do artigo 1º da Lei nº. 8.137/1990, é crime a ideia de falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento de matéria operacional tributária.

Passamos a possuir um tipo penal semelhante à falsidade material. Entretanto não se trata de falsidade ideológica porque neste dispositivo trata-se de alteração do formato do documento tributário e não em seu valor e é recepcionado pelos artigos 297 e 298 do CP.

Ademais, para a consumação do crime previsto neste disposto legal, é necessário além da prova da falsificação do documento tributário, no caso concreto uma nota fiscal ou ainda uma duplicata, a prova da intenção de “reduzir” ou “suprimir” o tributo, tendo em vista a necessidade da materialidade do dolo.

Caso não exista dolo na conduta descrita no parágrafo anterior teremos a incidência do artigo 172 do mesmo dispositivo legal, ou seja, a questão da “duplicata simulada”, com aplicação da pena de detenção de um a cinco anos, e multa equivalente a 20% sobre o valor da duplicata.

Um fato importante a se mencionar, ao tratar das espécies de delitos de Sonegação Fiscal proveniente de falsidade de documentos, é que para a configuração da espécie deste crime, deverá ser comprovado que o ato é puramente lesivo, ou seja, ato que possa enganar qualquer pessoa, não podendo ser uma falsidade grosseira a ponto de ser identificada por qualquer indivíduo ao possuir o documento nas mãos, porque caracterizaria não um Crime de Sonegação Fiscal e sim configurando crime impossível disposto no

artigo 17 do CP, por ineficácia absoluta do meio empregado a lesionar o erário.⁹⁴

4.3.2 . Do Crime do artigo 1º, inciso IV.

Analisamos, por conseguinte o inciso IV do artigo 1º da Lei nº. 8.137/1990 que tem como objeto material a conduta do agente em relação ao documento emitido para fins tributários.

Este inciso tem como escopo reprimir as condutas e o interesse de comercializar documentos falsos, a confecção, a emissão por pessoas ou empresas não autorizadas, tendo em vista em se tratando de impressão de talonário fiscal, há a necessidade da liberação por parte do órgão fazendário, conhecidas popularmente como “notas frias”, as quais são confeccionadas na maior parte em gráficas clandestinas.

Ademais, esta espécie de crime já se encontrava prevista na anterior Lei nº. 4.729/1965, em seu inciso IV, e com o advento da Lei atual passou referida conduta a desdobrar em várias modalidades de execução.⁹⁵

Sabendo que para a configuração do crime há necessidade da existência do dolo, neste inciso em comento não tem o dolo praticado nos incisos I a III, que tratam do dolo de “redução” ou “supressão” de tributo, mas sim de dolo como elemento subjetivo devido à expressão “*deva saber*”.⁹⁶

Ainda ressaltamos, que nestes casos não sendo comprovado o dolo de redução ou supressão do importe do tributo em comento, à conduta incidirá nos tipos penais dos artigos 297, 298 e 304, todos do Código Penal.

⁹⁴COSTA, Cláudio. *Crimes de Sonegação Fiscal*. Rio de Janeiro: Revan, 2003, p. 87.

⁹⁵ Idem.

⁹⁶Artigo 1º, inciso IV da lei 8.137/1990: “(...) *elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato*”.

4.3.3. Do Crime do artigo 1º, inciso V.

Ao tratar do inciso V do artigo 1º da Lei nº. 8.137/1990 observamos que também se trata de mera conduta omissiva, ou seja, a utilização do termo “*negar*” é o suficiente para concluirmos qual o tipo Penal ora discutido.

Neste inciso trataremos de três tipos de condutas divergentes, quais sejam: conduta de emitir a nota fiscal, conduta de negar a nota fiscal ao consumidor e, por fim, a conduta de representação de nota fiscal em desacordo com a Legislação pertinente.⁹⁷

Embora o legislador não tenha sido bastante claro ao definir o tipo de conduta ensejadora do crime previsto neste dispositivo legal, conclui-se que, em qualquer uma das hipóteses levantadas anteriormente, tratam-se de um meio fraudulento de atentado contra o erário, tendo em vista, que o ordenado é fazer, ou seja, emitir nota fiscal, entregar nota fiscal ao consumidor ou elaborar nota fiscal consoante nos termos da Legislação Fiscal.

Oportunamente, esclarece que o ato de não fornecer nota fiscal ao consumidor deve advir da falta de emissão da mesma. Entretanto, caso o vendedor emita o documento mercantil e não a forneça para o cliente, no caso o consumidor final, porém lança-a e paga os tributos desta, não se caracteriza o crime e, por conseguinte sem aplicação de sanção Penal.

O que caracteriza o crime são os atos de “*reduzir*” ou “*suprimir*”. Podendo ocorrer nestas hipóteses tão somente a sanção administrativa.

A este respeito ensina Juary C. SILVA ao tratar acerca da prisão em flagrante nos delitos fazendários:

⁹⁷COSTA, Cláudio. *Crimes de Sonegação Fiscal*. Rio de Janeiro: Revan, 2003, p. 90/91.

A prisão em flagrante de quem se recusa ao fornecimento de nota fiscal não se amolda ao processo penal brasileiro, já que não caracterizado ainda o delito, que se conjuga irrecusavelmente à sonegação. Conquanto evidentiíssimo, frise-se que a sonegação não reside no não-fornecimento da nota, e sim no não pagamento do imposto.⁹⁸

Tal fato já não pode ocorrer com a terceira hipótese de conduta do inciso V do artigo 1º da Lei nº. 8.137/1990, tendo em vista que o documento fiscal foi impresso, porém com alterações ou supressão de informação é caracterizada imediatamente a fraude. Se existe a fraude existe a intenção de reduzir ou suprimir tributos, portanto existe a presença do dolo.

4.3.4. Do Crime do parágrafo único do artigo 1º.

O parágrafo em comento trata-se de uma determinação ainda tanto confusa pelo legislador.

Tal dispositivo aplica-se àquele que é regularmente intimado a atender a alguma exigência fazendária.

Trata-se de crime de mera conduta, onde a autoridade fazendária requer a apresentação de documentos no prazo legal para a satisfação de uma obrigação tributária.

O legislador com tal dispositivo teve a preocupação de estabelecer prazo para o cumprimento da obrigação, com claro intuito de evitar a configuração de crime contra o erário de imediato, tendo em vista que referida conduta poderia ocorrer sem qualquer intenção por parte do contribuinte de lesionar o estado e, por conseguinte, poderia ser sanada com uma simples apresentação de documento.

⁹⁸SILVA, Juary C. *Elementos de Direito Penal Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 214

Podemos ainda dizer que, o legislador atribuiu ao parágrafo único do artigo em comento o Princípio da intervenção mínima do Estado, bem como o Princípio da insignificância, e com isso evitar uma ação Penal pelo Fisco desnecessária.

A autoridade competente para o requerimento de primeiro plano é a autoridade fazendária, entretanto, nada impede que seja realizado pelo juiz em caso de ação judicial instaurada, ou ainda o promotor de justiça em casos de inquérito civil ou procedimento criminal para apuração dos fatos.

Ressalta-se que o parágrafo único cominado com o *caput* do artigo da Lei nº. 8.137/1990 uma vez não presente o dolo, configura crime de desobediência consoante disposto no artigo 330 do Código Penal.

4.4. Do Crime do artigo 2º.

O legislador procurando abranger o maior número de condutas ilícitas possíveis contra o Fisco, bem como englobar em um único tipo de crime, no caso em tela Crime de Sonegação Fiscal, estabeleceu no *caput* do artigo em comento a expressão “mesma natureza”.

Referida expressão significa que são condutas que também violam a ordem tributária, devendo existir a vontade livre e consciente do agente de “reduzir” ou “suprimir” o tributo.

Contudo, já não mais se exige o resultado, ou seja, a “supressão” ou “redução” do tributo, uma vez que este não é descrito no *caput* nem em seus incisos, bem como se trata de um crime formal, o resultado é possível, porém não exigível.

Neste artigo o legislador por considerar uma espécie de conduta menos gravosa, ao contrário do artigo 1º, cominou pena de detenção

variável de seis a dois anos, além de multa, fazendo assim uma distinção clara dos dois artigos. Enquanto o primeiro prevê reclusão, o segundo, pelos fatos acima elencados, aplica-se o regime de detenção.

Nestes casos poderá ser aplicada a transação Penal prevista no artigo 76 da Lei nº. 9.099/1995, a qual somente pode ser recusada, dentro do caso concreto, se estiverem ausentes os requisitos subjetivos do autor ou se a medida não for socialmente recomendável.

4.4.1. Do Crime do inciso I.

O artigo 1º, inciso I da Lei nº. 4.729/1965 já previa de forma semelhante tal conduta de sonegação ao estabelecer que prestar declaração falsa ou omitir, seja ela de forma total ou parcialmente, com a intenção de eximir-se do pagamento de tributos em geral.

Conforme se denota o texto legal se distingue apenas em termos, no entanto os atos discriminados são os mesmos. A conduta comissiva é “*declarar falsamente*” e a conduta omissiva é “*omitir informações relevantes*”.

Outra distinção encontra-se no termo “para eximir-se”, onde alguns doutrinadores tais como Rui STOCO⁹⁹ e Edmar Oliveira ANDRADE FILHO questionam quanto a sua aplicação ao dizerem que: “*eximir não é o mesmo que suprimir ou reduzir*”, “*eximir-se é isentar-se.*”¹⁰⁰

O agente da conduta sempre será o contribuinte nos casos em que depende deste as informações, e tal prática ocorre nas hipóteses de tributo derivado de lançamento por declaração, a exemplo o imposto de renda.

⁹⁹STOCO, Rui. *Leis Penais especiais e sua interpretação jurisprudencial*. 6ª ed. São Paulo: RT, 1997, p.34.

¹⁰⁰COSTA, Cláudio. *Crimes de Sonegação Fiscal*. Rio de Janeiro: Revan, 2003, p. 96.

Ainda conforme se observa a doutrina é, praticamente, pacífica, ao entender como um crime subsidiário (tipo reserva) ao artigo 1º, inciso I da mesma Lei, por entenderem que se o agente obtiver êxito na redução ou supressão do tributo, ocorrerá dolo e, por conseguinte, ser-lhe-á aplicado o disposto no artigo 1º inciso I da Lei nº. 8.137/1990.

4.4.2. Do Crime do inciso II.

O inciso em comento pode ser reduzido basicamente pela expressão “*deixar de recolher*” o tributo. Ou seja, ocorre o fato gerador, entretanto não ocorre o recolhimento aos cofres públicos do montante descrito pelo fato gerador.

O agente passivo por muitas vezes são as pessoas jurídicas, que retêm na fonte o imposto dos funcionários e não repassam para o Órgão Público, ocorrendo, portanto a Sonegação Fiscal, que é tão comum no meio empresarial brasileiro.

Com tal atitude, o Empregado passa ser vítima juntamente com toda a coletividade incluindo o Estado, pois teve o imposto deduzido do seu salário e não foi repassado para o Órgão competente.

Existe o dolo como elemento subjetivo de não efetuar a transação de recolher os valores retidos para o Fisco.

No que tange ao recolhimento das contribuições sociais, o legislador tratou-as em artigos próprios por entender tratar-se de matéria divergente tipificada como apropriação indébita previdenciária prevista nos artigos 168 A do Código Penal.

4.4.3. Do Crime do inciso III.

O inciso trouxe pelo legislador os mesmos elementos de conduta, concussão e corrupção passiva dos artigos 316 e 317 ambos do Código Penal. Entretanto o sujeito ativo é um particular.

São três condutas descritas, quais sejam: “*exigir*”, a qual se consuma com a mera exigência; “*pagar*”, que no caso pode-se dizer entregar quantia em espécie e, por fim, a conduta “*receber*”.

Trata-se, portanto de crime formal, o qual se satisfaz com a mera exigência de vantagem, enquanto as demais condutas descritas seguem a primeira.

Cláudio COSTA lembra que a redação dada ao disposto legal é: “*(...) obscura e dificulta sobremaneira o trabalho do intérprete, que tem que recorrer à exemplificação prática para aclarar a lei.*”¹⁰¹

Assim, tal inciso necessita de uma melhor interpretação para a correta aplicação.

4.4.4. Do Crime do inciso IV.

O inciso em comento trata dos incentivos fiscais concedidos por Lei ou por contratos a determinados grupos de pessoas ou ainda Empresas, por diversos motivos.

O disposto legal também trabalha duas condutas: omissiva e comissiva. Sendo que a primeira está ligada a expressão “*deixar de aplicar*” e, por conseguinte, a segunda traduz-se na expressão “*aplicar indevidamente*”.

¹⁰¹Ibid. p. 100.

Ademais, quanto às figuras das condutas, ressaltamos que a primeira vertente traduz a parcela de imposto liberada para o emprego em empreendimentos incentivados e o beneficiário não aplica por quaisquer motivos. Já no caso da segunda vertente a conduta comissiva, o sujeito beneficiário do incentivo fiscal utiliza referida renda em desacordo com o permitido, desvirtuando o caráter da vinculação do referido incentivo fiscal¹⁰².

Salientamos que a obrigação de aplicar os recursos do incentivo fiscal pode advir de Lei ou ainda de contrato.

O sujeito ativo da relação pode ser tanto o contribuinte quanto o responsável tributário que percebe os benefícios dos incentivos fiscais.

4.4.5. Do Crime do inciso V.

Conforme já declinado anteriormente, o legislador procurou e procura nos dias atuais prever todas as espécies de condutas ilícitas possíveis. O último inciso do artigo 2º da Lei nº. 8.137/1990 foi dedicado ao crime praticado por meio da informática.

A prática desta espécie de Crime Contra a Ordem Tributária é muito comum e cresce cada vez mais, devido o aumento da tecnologia dentro das indústrias, empresas e escritórios, os quais para atender a demanda que lhes são impostas, se veem obrigadas a utilizarem.

Possuem também dois tipos de condutas, quais sejam: A fraude pela utilização de *software* criado com a finalidade de “reduzir” ou “suprimir” o montante de tributo devido, existindo, portanto o crime material e a segunda no ato de “divulgar” que significa propagar as qualidades do *software* em questão para o público, chamado de crime de perigo¹⁰³.

¹⁰²Ibid., p. 102.

¹⁰³Ibid., p. 103

Tais condutas são comuns nas empresas de médio e grande porte, uma vez que estas criam duas entidades, uma verdadeira que paga todos os tributos e outra que serviria como “*caixa dois*”,¹⁰⁴ onde são lançados produtos, bens e vendas sem a utilização de livros escriturários, documentos fiscais e demais espécies, dando margem à Evasão fiscal.

Podemos dizer que se trata de crime subsidiário, tendo em vista que, se o agente obtiver êxito na redução ou supressão do tributo ensejará no artigo 1º, inciso I da Lei em destaque.

Reitera-se que o Crime de Sonegação Fiscal, não se perfaz com a inadimplência do tributo, mas com a prática de suprimir ou reduzir a receita devida, não havendo como excluir do Poder Judiciário a discussão sobre a falsidade cometida, conforme passaremos a analisar mais profundamente no próximo capítulo, o qual tratará dos elementos constitutivos dos Crimes de Sonegação Fiscal e os meios a apuração de tais delitos, dentre eles a espécie de falsidade.

¹⁰⁴Ibid., p. 102.

CAPÍTULO V

5. OS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DOS CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL

O Estado procurando reprimir cada vez mais a prática dos Crimes de Sonegação Fiscal através de Leis mais eficientes, que possibilite a utilização de mecanismo de apuração de tais delitos com maior rapidez e eficácia sem ferir quaisquer preceitos de normas previstas no nosso Ordenamento Jurídico.

Para que isto fosse possível, os legisladores passaram a editar normais especiais de apuração de tais condutas criminosas, dentre elas a Lei nº. 8.137/1990, que traz em elementos taxativos de apuração desta espécie de crime, conforme passaremos estudar com maior propriedade.

No transcorrer deste capítulo, serão demonstrados os meios de apuração, os quais o Estado implementou na busca de solucionar rapidamente tais conflitos.

5.1. Da consumação dos Crimes de Sonegação Fiscal e o esgotamento da via administrativa

Outra discussão doutrinária é acerca da matéria da consumação do delito contra a ordem Tributária e sua importância para o marco da ação do Direito Penal.

Diferentemente do previsto dos casos disposto no artigo 111 do Código Penal, que se trata da prescrição na Legislação Penal Tributária, a

grande preocupação é com o dia exato, momento da consumação do delito contra o erário, para que venha a ser aplicado referido dispositivo legal, ou seja, qual o dia para o início da contagem, tendo em vista se tratar de um crime típico e próprio.

Ocorre que, tendo em vista a grande divergência doutrinária acerca do momento da consumação do delito e o início da contagem da prescrição para o Direito Penal Tributário, o Supremo Tribunal Federal por meio do relator, nesta ocasião, o Ministro Sepúlveda PERTENCE no HC 81.611.8 DF, veio aclarar os entendimentos, ao manifestar que o início do prazo prescricional ocorre com a constituição pelo poder administrativo do crédito tributário, ou seja, com o lançamento definitivo.¹⁰⁵

No entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), em especial do Ministro Sepúlveda PERTENCE, só com a constituição definitiva do lançamento¹⁰⁶, ou seja, o término de toda e qualquer ação administrativa que poderá ocorrer o ato ilícito do contribuinte, antes disto não teria como identificar ou precisar a data da prática do crime e a sua existência.

No entanto, a preocupação que assola a doutrina é justamente a questão do lançamento por homologação. A este respeito, em aditamento ao voto do HC 81.611-8, o Ministro Cezar PELUSO, ressaltou:

Como o crime só se consuma com a constituição definitiva do lançamento, é nessa data que o principia a correr a prescrição penal, porque, em tal hipótese, não se exclui a prática de atos imputáveis ao contribuinte que podem retardar o ato que desencadeia o curso da prescrição penal. Na hipótese de homologação, a partir do momento em que o fisco pode fazê-la, começam a pretensão e a prescrição penais, porque aí só depende, o início da prescrição de ato do fisco. Isto é, se ele

¹⁰⁵STF. Primeira Turma, *Habeas Corpus* nº 81.611-8 em 10.12.2003, DJE 13.05.2005, p. 01: “(...) Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo”.

¹⁰⁶CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Direito Penal Tributário (Uma Análise Lógica, Semântica e Jurisprudencial)*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 284.

não homologa, é porque negligencia, se omite, quando tem, já, à disposição, todos os dados para efetivar o lançamento. A partir desse momento deve começar, pois, a correr a prescrição penal. E em nenhuma hipótese há prejuízo para o fisco.¹⁰⁷

Aurora Tomazini de CARVALHO ao analisar o voto do Ministro lembrou ao aduzir que:

Se a premissa principal fixada pelo STF, a qual o ministro adere em seu voto, é de que o lançamento definitivo somente se verifica com a imutabilidade deste por parte da administração (preclusão da esfera administrativa), o termo inicial para contagem do prazo prescricional seria o mesmo, independente de o lançamento ser de ofício ou por homologação.¹⁰⁸

Ademais, no Direito Tributário, quando ocorre o lançamento por homologação de forma tácita, porque não se manifestou dentro do prazo decadência, pressupõe que o Fisco concordou com o ato praticado pelo particular. Deixando de possuir poder para punir eventual descoberta de fraude ou omissão, por exemplo.

Hugo de Brito MACHADO conceitua o lançamento por homologação da seguinte forma:

Por homologação é o lançamento feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação. Opera-se pelo ato em que a

¹⁰⁷STF. Ministro Cezar Peluso, Primeira Turma, aditamento ao voto do *Habeas Corpus* nº 81.611-8, em 10.12.2003, DJE 13.05.2005, p. 140.

¹⁰⁸CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Direito Penal Tributário (Uma Análise lógica, semântica e Jurisprudencial)*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 285.

autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente a homologa (CTN, art. 150).¹⁰⁹

Enfim, a grande divergência entre o entendimento doutrinário e a do Supremo Tribunal Federal (STF) é que, se durante o prazo decadencial o fisco constatou irregularidade na formalização do lançamento pelo particular por fraude ou omissão, já constitui o crédito tributário, conseqüentemente o Crime Contra a Ordem Tributária.

Ao contrário do entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), que o lançamento do crédito não é definitivo, somente quando ocorre o esgotamento das vias administrativas.

Edmar Oliveira ANDRADE FILHO ao dizer:

O lançamento tributário é que caracteriza o resultado nos crimes contra a ordem tributária, porquanto a exigência da exação pode sofrer diversas vicissitudes até que venha a ser declarada dívida líquida e certa. Por tais razões, é livre de dúvidas que a consumação dos crimes contra a ordem tributária só pode 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.¹¹⁰

Ambos os entendimentos possuem um grau de razão, no entanto, mais correto está o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), tendo em vista que o crédito constituído pode deixar de existir após discussão no âmbito da via administrativa, o que era a Princípio Sonegação Fiscal, por exemplo, pode deixar de ser após provas discutidas na via administrativa entre os dois sujeitos passivos de direito e assim evitar danos maiores, não só

¹⁰⁹MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 177

¹¹⁰ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário*. São Paulo: Atlas, 1995, p. 96.

matérias como morais ao suposto acusado, expondo este a um processo Penal.

Lembramos, ainda, que, por tratar a Lei nº. 8137/1990 de crimes materiais ou de dano, não há como se admitir a instauração de ação Penal se o próprio crime que ela imputa não está com a sua materialidade comprovada, tendo em vista discussão pendente acerca da existência ou não dos tributos elididos em via administrativa.

Em não existindo materialidade, não há que se falar em interesse de agir por parte do Ministério Público¹¹¹.

5.2. Do processo de apuração dos Crimes de Sonegação Fiscal

Conforme já mencionado nos capítulos anteriores, trata-se de um crime procedente de ação Penal pública incondicionada com matéria já Sumulada pelo Supremo Tribunal Federal de nº 609 de 17 de outubro de 1984.

Ainda, no artigo 16 da Lei nº. 8.137/1990 ressalta que qualquer membro da sociedade pode provocar o poder judiciário por meio do Ministério Público, através de informações sobre fatos e autoria do delito fiscal, podendo ser por escrito ou verbalmente.

O artigo 83 da Lei nº. 9.430/1996 trabalha a chamada “representação fiscal” ao Ministério Público após decisão transitada em julgado da via administrativa.

A competência para julgar as ações de Crimes Contra a Ordem Tributária é da Justiça Federal e Estadual, que será delimitada consoante a competência do agente fazendário para instituir o tributo, observando nos artigo

¹¹¹DELMANTO, Fábio Machado de Almeida. *O Término do Processo Administrativo-Fiscal como Condição da Ação Penal nos Crimes Contra a Ordem Tributária in Revista Brasileira de Ciências Criminais*. São Paulo: RT, ano 6, n. 22, p. 65, abr./jun. 1998.

153, 155 e 156 todos da Constituição Federal que tratam da competência dos entes federativos em legislar e tributar.

No que tange a representação fiscal, existem duas correntes doutrinárias, sendo que a primeira corrente entende que a representação fiscal foi uma clara opção política, coordenada pela pretensão do recebimento do tributo no âmbito administrativo pelo próprio Estado. Enquanto que a segunda corrente sustenta, que como se trata de ação Penal incondicionada, o Ministério Público não precisa esperar a decisão terminativa da esfera administrativa para provocar a máquina judiciária a acerca do delito tributário.

Além da Súmula 609 do Supremo Tribunal Federal (STF), o Superior Tribunal de Justiça (STJ) por meios de suas decisões reitera com o posicionamento acima, até por entender o bem jurídico tutelada não como mera arrecadação do Estado, mas sim, a ordem tributária, o bem difuso de interesse da coletividade.

5.3. Do sujeito ativo e passivo dos Crimes de Sonegação Fiscal

O sujeito ativo dos Crimes de Sonegação Fiscal é em regra o contribuinte que atuou com dolo na relação jurídica existente entre este e o Estado, ou seja, o agente que tem a relação direta com o fator gerador, chamado sujeito passivo direto.

O sujeito passivo da relação é o Estado¹¹², representado pela pessoa jurídica titular da competência, no caso a Fazenda Pública nos seus diversos níveis administrativos.

Ainda, existe a figura do responsável por substituição prevista no artigo 150, parágrafo 7º do CTN, que é aquele terceiro que de boa fé ocupa o lugar antes da ocorrência do fato gerador.

¹¹²STOCO, Rui. *Leis Penais especiais e sua interpretação jurisprudencial*. 6ª ed. São Paulo: RT, 1997, p. 208.

Ademais, existe a figura do sujeito ativo responsável por transferência, ocorrência que se dá através de sucessão ou extinção por cisão, incorporação ou fusão de empresa.

Por fim, a figura dos terceiros responsáveis elencados pelos artigos 134 e 135 do CTN, que são os de responsabilidade solidária em relação ao contribuinte que não possui meios de quitar o tributo, tais como: pais, tutores, curadores, o inventariante, o antigo síndico da falência, os sócios no caso da liquidação da sociedade e as pessoas que mandatários, prepostos, diretores e etc.

5.3.1. Da Responsabilidade Penal da Pessoa jurídica

Ao tratamos da responsabilidade Penal nos casos de Crimes de Sonegação Fiscal praticados por Pessoas jurídicas de qualquer natureza e ramo de atividades (comércio, indústrias, instituições financeiras e afins), tais condutas terão como agente ativo no tramite do processo Penal os agentes responsáveis legais por esta, respeitando a divisão do trabalho, da hierarquia e do poder decisórios de fato. Devendo a Legislação Penal Tributário não se limitar a questão da constituição societária por ser muitas das vezes meramente formal.

Os Crimes de Sonegação Fiscal, mais comuns nos casos de Pessoas jurídicas, diz respeito aos crimes previstos nos artigos 168 A e 337 A, ambos do Código Penal, que tratam da apropriação indébita da previdência e a Sonegação de contribuição previdenciária, bem como a questão do imposto de renda retido na fonte.

Ademais, dentre as figuras do sujeito ativo já declinado, existem ainda as figuras dos sujeitos ativos nos casos de concurso de agentes previsto no artigo 11 da Lei nº. 8.137/1990, que transcreve o disposto do artigo 29 do Código Penal.

Um ponto importante da matéria, que ainda é motivo de discussão jurídica, seria acerca da possibilidade da pessoa jurídica responder aos Crimes de Sonegação Fiscal como agente ativo com base no disposto no artigo 173, parágrafo 5º da Constituição de 1988, que estabelece a responsabilidade e a punição desta, sem qualquer prejuízo a punição dos dirigentes da mesma.¹¹³

Ocorre que, tal fato não é aplicado no âmbito do Direito Penal Tributário por se tratar de disposto constitucional que propicia a punição de cunho administrativo.

5.4. Do erro de tipo e do erro de proibição nos Crimes de Sonegação Fiscal

Conforme já declinados nos parágrafos anteriores a presença do dolo nos Crimes de Sonegação Fiscal é essencial. Trata-se de uma condição para a existência desta espécie de crime.

Tanto no Direito Penal como no Direito Tributário, um fator relevante para a existência ou não do dolo trata-se do erro de tipo, previsto no artigo 20, *caput* do Código Penal, bem como o erro de proibição previsto no artigo 21 do mesmo diploma legal.

Assim, a partir deste momento passaremos melhor estudar estas duas figuras do Direito, para melhor entendermos o momento em que o dolo se faz presente nos Crimes de Sonegação Fiscal, senão vejamos:

¹¹³Artigo 173. § 5º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988: “(...) A lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, estabelecerá a responsabilidade desta, sujeitando-a as punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular.”

5.4.1. Do erro de tipo – artigo 20, *caput* do Código Penal.

Dispõe o artigo 20, *caput*, do Código Penal brasileiro acerca do erro sobre elemento constitutivo do tipo legal de crime, o qual exclui o dolo. A este respeito, os Crimes de Sonegação Fiscal por se tratarem de matéria que adentra ao ramo do Direito Penal, o mesmo segue os mesmos elementos ao tratar do erro de tipo envolvendo estas espécies de delitos.

No que tange aos Crimes de Sonegação Fiscal, falará em erro de tipo quando for demonstrado que o contribuinte interpretou de forma errônea a Legislação Tributária por quaisquer motivos justificáveis, e, por conseguinte haverá a exclusão do dolo do ato praticado.

Ademais, a presença do erro é frequentemente visto nos casos em que o contribuinte tributário possui operações que envolvem duas hipóteses de incidência¹¹⁴, bem como em si tratando de impostos pagos para diversos Municípios, onde cada um possui sua alíquota, a exemplo do imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços – ICMS.

Portanto conclui-se, uma vez demonstrado o erro de tipo no respectivo Crime de Sonegação Fiscal, conseqüentemente não existirá o dolo, elemento essência para a existência desta espécie de delito, apesar de ter consumado a supressão ou redução do tributo.

Igualmente, não poderia falar em Crime Tributário sem a presença deste (dolo), tendo em vista que a própria reguladora Lei nº. 8.137/1990 não prevê a espécie de conduta culposa para crimes desta

¹¹⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário: Crimes Contra a Ordem Tributária e Contra a Previdência Social*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2009, p.107: "(...) um campo fértil para a ocorrência de crimes contra a ordem tributária, em circunstâncias, poderia dar-se nas operações que envolvem duas hipóteses de incidência, como exemplo, a prestação de serviços com o fornecimento de mercadorias, que dependendo do regime jurídico a que se subordina esse fornecimento, poderá ensejar a cobrança do ISS, exclusivamente, ou apenas do ICMS, ou de ambos."

natureza, ¹¹⁵fato que não ocorre propriamente nos crimes comuns, podendo o agente do ato ilícito responder pela forma culposa, uma vez estando previsto na Legislação.

5.4.2. Do erro de proibição – artigo 21 do Código Penal

Referido disposto legal trabalha a hipótese em que o contribuinte tributário alegar desconhecimento da Lei, ou ainda se utilizar da obscuridade, omissão, ou ambiguidade nas normas para suprir ou reduzir o pagamento do tributo.

Entretanto, lembramos que o dispositivo legal trata efetivamente da alegação de desconhecimento da Lei Penal e jamais da Legislação Tributária¹¹⁶ onde deveria recolher o tributo.

Salientamos que, embora exista a previsão legal prevista no dispositivo em comento, no nosso Ordenamento Jurídico, raramente é encontrada tal situação nos julgados dos tribunais, por se tratar de matéria cuidada pelos principais órgãos responsáveis, a exemplo do próprio fisco que através de Portarias cuida para que tal conduta, ou seja, tal incidente não venha ocorrer lesionando os cofres públicos.

Acerca da matéria lembra Cláudio COSTA, ao exemplificar um possível erro de proibição ao dizer: *“(...) o erro de proibição se aperfeiçoa é aquele em que o contribuinte confia em informações de jurisprudência, em artigos de doutrina ou orientação de profissionais da área jurídica (advogados, professores etc.)”*.¹¹⁷

Entretanto, no mesmo contexto, Cláudio COSTA aduz ainda o pensamento de Francisco de Assis TOLEDO, que alerta quando a falta de

¹¹⁵ Idem.

¹¹⁶ Ibid., p. 109.

¹¹⁷ COSTA, Cláudio. *Crimes de Sonegação Fiscal*. Rio de Janeiro: Revan, 2003, p. 68.

estrutura educacional e cultural do nosso povo, bem como as más condições de sobrevivência destes, que possibilita a incidência desta espécie de erro.¹¹⁸

5.5 . Da tentativa nos de Crimes de Sonegação Fiscal.

Nos Crimes de Sonegação Fiscal dificilmente encontraremos a presença da espécie de tentativa de crime, por se tratar de crimes materiais, os quais têm como característica principal a obtenção do resultado, ou seja, a “*supressão*” ou “*redução*” do tributo.

Outro fator que dificulta a tentativa do crime em comento é a exigibilidade da dupla tipicidade da conduta do agente.

Assim, conclui-se que referida conduta poderia ocorrer apenas na esfera administrativa, onde o contribuinte adentra com condutas suspeitas, utiliza-se de meios impróprios com claro intuito de lesionar o fisco antes da ocorrência da arrecadação final (término do prazo).

Entretanto, no momento em que o Estado interceptar tais condutas através da consumação da obrigação e término do prazo para a arrecadação, este deixar de ser considerada mera conduta de tentativa para ser considerado Crime de Sonegação Fiscal.

5.6. Da utilização do Direito Penal como meio de coação ao devedor nos Crimes de Sonegação Fiscal.

Muito se sabe quanto ao poder que o Direito Penal possui sob uma sociedade, seja com intuito de prevenir, no caso da proteção aos bens jurídicos de interesse do particular ou coletivo, seja com o seu poder de punir, ou seja, atuação do Estado penalizador.

¹¹⁸COSTA, Cláudio. *Crimes de Sonegação Fiscal*. Rio de Janeiro: Revan, 2003, p.68.

No entanto, este instituto muitas vezes é utilizado pelo Estado como agente coator em face das condutas por este considerado reprovável. Isto é, aplicado nos casos de Crimes Contra Ordem Tributária, onde o Fisco não consegue restituir o erário, ou ainda punir o agente passivo da relação, e busca através do Direito Penal coagir o indivíduo a pagar, a devolver aos cofres públicos os valores sonegados.

Sabemos que a maioria dos casos de Sonegação Fiscal, apropriação indébita de tributos, dentre outros tipos de Crimes Contra a Ordem Tributária, após o seu pagamento é extinta a punibilidade. Assim, temos que o Direito Penal agiu como mediador da relação jurídica Fisco (Estado – sujeito ativo) e cidadão (contribuinte - agente passivo), quando atingido o objetivo do agente ativo termina a relação.

Todavia, o Direito Penal não tem como essência coagir o agente infrator a reparar danos, ou ainda a se arrepender, mas sim punir o mesmo, para que não venha novamente cometer tal crime. Devendo este instituto se aplicado como última opção.

Noutras palavras, o Direito Penal tem o dever de prevenir e evitar à reincidência de novos crimes através de sanções corretivas, ou seja, tem o dever de ressocializar o indivíduo.

Cabe, portanto, analisarmos e discutirmos se a imposição da sanção penal nesta esfera de crimes, desta natureza, seja mais cabível ou se é possível outra via mais eficaz, tendo em vista a essência do Direito Penal e o Princípio da intervenção mínima, bem como o bem jurídico tutelado.

A este respeito Carlos Eduardo Adriano JAPIASSÚ ressalta:

Direito é uma forma de controle social, que deve garantir a convivência de todos os cidadãos, Direito Penal é a sua forma mais drástica. Quando as violações a bens jurídicos fundamentais assumem determinadas proporções e não há outros meios de

controle social que se mostrem eficazes, utilizam-se os instrumentos deste ramo do Direito para resolver os conflitos.¹¹⁹

Com base neste pensamento, podemos concluir que quanto à violação do bem jurídico for mínima, não deverá impor o Direito Penal e sim outra medida eficaz.

Como Carlos Eduardo Adriano JAPIASSÚ destacou: “ *O Direito Penal é medida drástica e este serve para pacificar o convívio entre os membros da sociedade.*”¹²⁰

Seguindo o mesmo pensamento José Henrique Guaracy REBÊLO lembra que o Direito Penal: “(...) *garante bens jurídicos essenciais com a privação destes mesmos bens.*”¹²¹

No entanto, este é banalizado pelo Estado detentor do poder dever/punir, e como se isto não bastasse ainda pode conduzir à prescrição da pena antes mesmo desta ser decretada.

Cesare Bonesana Marchesi di BECCARIA, já afirmava em sua obra que: “(...) *proibir uma enorme quantidade de ações indiferentes não é prevenir os crimes que delas possam resultar, mas criar outros novos.*”¹²²

Apesar de o mundo encontrar-se totalmente diferente da época em que viveu o autor BECCARIA, ainda entende-se que ao Direito Penal e à sua sanção só se devem recorrer quando esgotados todos os outros instrumentos jurídicos não penais, e, muito menos, lhes utilizar como meio coator, porque, uma vez isto ocorrendo, os afastaria totalmente do objetivo com o qual foi criado pelo legislador.

¹¹⁹JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. *O Contrabando: Uma revisão de seus fundamentos teóricos*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2000, p. 4.

¹²⁰Idem.

¹²¹REBÊLO, José Henrique Guaracy. *Breves Considerações sobre o Princípio da Insignificância*. Brasília: RCEJ, n.10, p.62.

¹²²BECCARIA, Cesare Bonesana Marchesi di. *Dos Delitos e das Penas*. Trad. Lucia Guidicini, Alessandro Berti Contessa, Revisão Roberto Leal Ferreira, 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p.68.

Ressalta-se que, por menor que seja a intervenção do Direito Penal dentro de uma relação jurídica, está intrinsecamente relacionada à magnitude do bem jurídico e à gravidade da lesão ou perigo sofrido por este.¹²³

Ainda, pela sua má utilização pode causar descrédito das normas vigente em um país. A própria segurança jurídica pode ficar abalada.

A atitude do Estado em fazer do Direito Penal uma ferramenta fiscalizadora é muito clara, porque na pior das hipóteses, bastará o sujeito passivo devolver (em qualquer tempo, mesmo após o trânsito em julgado da sentença Penal condenatória) o produto da prática criminosa acrescido dos seus assessórios que estará extinta a punibilidade.

E ainda, em determinadas hipóteses, bastará à confissão para a extinção da punibilidade consoante previsão do artigo 337-A, parágrafo 1º do Código Penal, norma esta incluída pela Lei nº. 9.983 de 2000.

Dessa forma, não deve ser aplicado o Direito Penal como meio de obrigar o agente passivo da relação jurídica a reparar o dano causado ao erário. Deve sim, se socorrer desta esfera, quando não houver alternativa. E quando este atuar não dependa de Lei secundária, ou seja, deverá ser aplicada de forma real e com celeridade processual.

Outro ponto que demonstra a não adequação da aplicação do Direito Penal nos Crimes de Sonegação Fiscal é a na prescrição Penal. Reza o artigo 115 do Código Penal: *“São reduzidos de metade os prazos de prescrição quando o criminoso era, ao tempo do crime, menor de 21 (vinte e um) anos, ou, na data da sentença, maior de 70 (setenta) anos.”*¹²⁴

Verifica-se que com a redução prevista no artigo acima, o indivíduo praticante dos Crimes de Sonegação Fiscal, na maioria das vezes, são beneficiados, tendo em vista tratar-se de pessoas maiores de 60 anos, ou,

¹²³SÁNCHEZ RÍOS, Rodrigo. *Reflexões sobre o Delito Econômico e a sua Delimitação*. São Paulo: RT, 2000, v.775, p.438.

¹²⁴Artigo 115 do Código Penal Brasileiro.

com a morosidade processual, ao ser condenado já concluir a idade ou encontra-se em vias de conclusão.

Fato muito comum no Brasil, sabendo que um processo crime desta natureza demora em média 5 a 10 anos para concluir e assim obter a sanção Penal, englobando o processo administrativo e ação Penal.

Para corroborar nossa tese, em diversos casos concretos, o agente infrator comete diversas vezes o mesmo crime, ao ser descoberto, paga a quantia com os acessórios e com isto o poder judiciário vê-se obrigado a extinguir a punibilidade.¹²⁵

Infelizmente com a edição da Lei nº. 10.684/2003, que alterou a Legislação Tributária, dispondo sobre o parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social, juntamente com o Direito Tributário assumiram uma relação de tamanha promiscuidade, que a extinção do crédito tributário, por si só tornou suficiente à extinção da punibilidade Penal, criando margem à ocorrência da impunidade.

Conclui-se que a sanção Penal nada mais é que uma ferramenta coatora, onde o devedor se vê obrigado a pagar para não ir para cadeia. Se assim não fosse, a conversão da penhora em pagamento apenas serviria para por um fim a Execução Fiscal, sem guardar qualquer relação jurídica com a persecução criminal em relação ao então devedor, até mesmo porque a espécie de crime em comento está presente na conduta ardilosa do

¹²⁵Podemos citar o caso do Empresário Marcos Valério e sócios o quais foram condenados em meados de 2006, por Crimes contra o Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS, que gerou um rombo aos cofres públicos de cerca de R\$ 6,82 milhões de reais, ensejando em Execução Fiscal, nos termos do artigo 1º da Lei nº 6.830/80 – Lei de Execuções Fiscais, a qual restou em penhora. O réu em questão obteve uma pena de 2 anos e 11 meses de reclusão, em regime aberto e 80 dias-multa. No mesmo ano requereu a conversão da penhora efetuada em renda ao sujeito ativo, o que gerou a extinção do crédito tributário, conforme dispõe o artigo 156, inciso VI, do Código Tributário Nacional. Sucedeu recurso ao Superior Tribunal de Justiça, pleiteando a extinção da punibilidade, o que restou deferida pelo Ministro Hamilton Carvalhido, Relator em 11 de Dezembro de 2007. Ministro Hamilton Carvalhido, Relator, do Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial 942.769, julgamento 11.12.2007, Documento: 3606559 - Despacho / Decisão - Site certificado - DJ: 12/02/2008, p. 2 - Acesso em 23.03.2012.

agente (dolo) quando do descumprimento de obrigação tributária, seja ela principal ou acessória.

Logo, podemos entender que o maior interesse dos Órgãos arrecadatários do Estado brasileiro é a arrecadação, uma vez ocorrendo o interesse de punir para evitar a reincidência de condutas não ter significado, o que nos leva a concluir que O Direito Penal é utilizado promiscuamente para atender aos fins do Erário.

O Fisco sem sombra de dúvida faz uso mesquinho de um sistema normativo de Direito adjetivos (Lei Processual Penal) e substantivos (Lei material Penal) para atender suas necessidades, desprezando o poder que este possui sobre a sociedade.

Isto, a nosso ver, é uma falta de respeito para com a sociedade, pois milhões, bilhões são desviados dos cofres públicos, e acabam impunes por omissão dos que deveriam zelar pela justiça.

Tanto é verdade, que no próximo capítulo trataremos especificamente “DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PENAL NOS CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL”, onde será demonstrado que o mais importante nesta espécie de crime não é exatamente a repressão do ato ilícito, mas o ressarcimento dos valores sonegados.

Tais conclusões são reforçadas quando tratamos da forma de extinção da punibilidade através do pagamento e do parcelamento, onde o simples ressarcimento do montante devido acrescido dos valores a título das obrigações acessórias, ou ainda o fato de aderir a qualquer Programa de parcelamento oferecido pelo governo é o suficiente para a ação Penal ser extinta ou suspensa, conforme passaremos a expor.

CAPÍTULO VI

6. DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PENAL NOS CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL

Antes de se adentrar a matéria propriamente dita, há a necessidade em limitar o objeto a ser extinto pelo Direito, tendo em vista que a punibilidade pode ser vista além do sentido material Penal, como no sentido formal.

Trataremos no presente estudo unicamente a extinção da coerção materialmente Penal. Sabendo que a extinção da punibilidade pode ter causa em atos ou fatos, de circunstâncias do agente ou de terceiros, e, ainda, de natureza posterior ao crime e sendo estas a causa do impedimento do Estado em aplicar à pena, ou até mesmo, de executá-la depois da condenação proferida transitada em julgada.¹²⁶

Com a aplicação do artigo 107 do Código Penal a possibilidade jurídica do Estado de exercer o seu exclusivo "*jus puniendi*" em muitos casos está condicionada a "ações privadas" no sentido de dar início, ou de prosseguir com sua obrigação como veremos no caso da decadência e da preempção.

Todavia, embora os Crimes de Sonegação Fiscal estejam regulamentados pelo Código Penal brasileiro e pela Lei nº. 8.137/1990 estes não podem ser aplicados isoladamente, têm que respeitar o disposto nos artigos 136 a 138¹²⁷ ambos do Código Tributário Nacional, pela necessidade de materialidade do crime, senão vejamos:

¹²⁶MIRABETE, Júlio Fabbrini; FABBRINI Renato N. *Manual de Direito Penal, parte geral*. 28ª ed. rev. at. São Paulo: Atlas, 2012.v.1, p.377.

¹²⁷ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário: Crimes Contra a Ordem Tributária e Contra a Previdência Social*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 149.

6.1. Da definição de Punibilidade

A punibilidade tanto no Direito Penal como no Direito Tributário possui a mesma essência, ou seja, é a aplicação de uma pena cominada em abstrato de uma determinada norma pela prática de um fato definido na Lei como ato ilícito.

Segundo Júlio Fabbrini MIRABETE a punibilidade nada mais que o "*jus puniendi*" estatal que sai do abstrato e se materializa na sanção ou na possibilidade desta.¹²⁸

Partindo destas primícias, podemos dizer que enquanto a norma descrita no Ordenamento Jurídico não for violada, o Estado detentor do poder/dever de punir encontra-se em abstrato, somente com a ocorrência da violação este passa a ter o direito de aplicar a pena declinada para cada caso concreto.¹²⁹

Para a maior parte dos doutrinadores voltados para o estudo do Direito Penal, a punibilidade de determinada conduta considerada ilícita, não é característica propriamente do crime, ou do ato ilícito, mas ao contrário, é a consequência jurídica derivado daquele ato.

Portanto, a partir do nascimento do crime, ou seja, a prática do agente de determinado ato discriminado por Lei como ilegal, nasce à relação jurídica. O Estado com o "*jus puniendi*" o direito-dever deste de impor uma sanção ao réu cidadão com o dever de não obstar exercício deste perante sua conduta delituosa¹³⁰.

Entende Eugenio Raúl ZAFFARONI e Jose Henrique PIERANGELI, que a punibilidade segue dois sentidos, sendo o primeiro o

¹²⁸MIRABETE, Júlio Fabbrini; FABBRINI Renato N. *Manual de Direito Penal, parte geral*. 28ª ed. rev. at. São Paulo: Atlas, 2012.v.1, p.377.

¹²⁹CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Direito Penal Tributário (Uma Análise lógica, Semântica e Jurisprudencial)*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 268.

¹³⁰Idem.

“*merecimento da pena*” e o segundo a “*possibilidade de aplicar à pena*”, tendo em vista podendo no decorrer da tentativa de aplicação desta, surgir um fato superior que a impeça de ser concluída, sem que venha afetar a existência do crime¹³¹.

Para corroborar esse pensamento acima declinado, devemos observar que, pode existir um crime que no decorrer do processo o agente praticante não sofra a punição por qualquer motivo, podendo ser este de ordem econômica ou de cunho administrativo, entretanto a pretensão do Estado não deixou de existir.

A título de exemplo, podemos destacar o pagamento do tributo devedor ou ainda o parcelamento, o qual obrigatoriamente suspende a execução do ato punitivo, conforme veremos nos parágrafos posteriores.

A este respeito explana Aurora Tomazini de CARVALHO:

A punibilidade não é um requisito do crime. O crime existe mesmo que a ele não seja aplicada qualquer pena. A punibilidade consubstancia-se num direito subjetivo (efectual) de aplicação da pena, que nasce no mesmo instante do crime, enquanto evento.¹³²

Portanto, o crime não depende exclusivamente da ocorrência da punição, este existe pela prática delituosa do agente, pelo ato.

6.2. Da extinção da punibilidade Penal nos Crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº. 8.137/1990.

O Estado Democrático de Direito além de estabelecer o seu direito dever/punir, cuidou que este não fosse perpétuo, para isto estabeleceu

¹³¹ZAFFARONI, Eugenio Raul. PIERANGELI, José Henrique. *Manual de Direito Penal brasileiro - parte geral*. 9ª ed. rev. atual. São Paulo: RT, 2011, v. 1, p. 743.

¹³²CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Direito Penal Tributário (Uma Análise lógica, Semântica e Jurisprudencial)*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 268.

um lapso temporal, dentro do qual pode ser aplicado à pena, seja de cunho administrativo ou ainda derivada de uma ação Penal.¹³³

Transcorrido o prazo, e este não exerceu o “*jus punientis*”, extingue-se o direito de punição. Da mesma forma, se condenado o agente infrator a pena estabelecida não pode ser a eterno. Por esta razão, o legislador fixou lapso temporal para sua ocorrência, sob pena de extinção.

Paulo de Barros CARVALHO, ao tratar das modalidades de extinção de punibilidade no Direito Penal Tributário, enfatiza que a relação entre o contribuinte e o fisco se extingue pelo desaparecimento de um dos elementos principais da relação jurídica, quais sejam: pelo desaparecimento do sujeito ativo passivo, pelo desaparecimento do objeto da relação, no caso o tributo, pelo desaparecimento do direito subjetivo e, por fim, pelo desaparecimento do dever jurídico.¹³⁴

Aurora Tomazini de CARVALHO preleciona acerca da matéria ao dizer:

Podemos aplicar esta lição à punibilidade. O direito subjetivo ao cumprimento da pena é um dos elementos da relação jurídica penal, porém, nem todas as causas de extinção da punibilidade, elencadas no Código Penal, o atacam diretamente. Mas, certamente, insurge-se contra um dos outros elementos da relação jurídica penal, o que acaba por excluí-la como um todo; ou contra o fato jurídico.¹³⁵

Para atender a todas as espécies de crimes, o Código Penal, em seu artigo 107, dispôs das possibilidades em que ocorrerá a extinção da punibilidade. Sendo estes aplicáveis em conjunto com a Lei nº. 8.137/1990, que trata dos Crimes Contra a Ordem Tributária.

¹³³LOVATTO, Alécio Adão. *Crimes Tributários: Aspectos criminais e processuais*. 32ª. ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p.162.

¹³⁴CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 444.

¹³⁵CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Direito Penal Tributário (Uma Análise lógica, Semântica e Jurisprudencial)*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 272 - 273.

No que tange as infrações previstas como crimes no Código Tributário Nacional (CTN) seguem o referido disposto cominado com demais Leis específicas, a exemplo da Lei nº. 10.684/2003, a qual dispõe sobre o parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social.

Trataremos neste capítulo de cinco modalidades de extinção da punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária, por serem de suma importância para demonstrar a necessidade de criação de uma Lei mais severa no que tange aos crimes em comentos, dando ênfase na modalidade de extinção pelo pagamento e pelo parcelamento, por se tratarem de formas polêmicas no meio jurídico.

6.3. Da extinção da punibilidade pelo pagamento.

O pagamento é uma forma de extinção do crédito tributário previsto no artigo 156, inciso I do Código Tributário Nacional.

Referido instituto, segundo a doutrina do Direito Civil, é forma de extinção de uma obrigação, caracterizando-se pelo cumprimento voluntário desta pelo devedor, liquidando o débito com o credor.

Assim, feito o pagamento, a obrigação é solucionada (*solutio*) e o devedor é liberado da obrigação.¹³⁶

A extinção da punibilidade através do pagamento, nos casos previstos no Código Penal, tem origem na Legislação Tributária do Ordenamento Jurídico Alemão *Abgabenordnung*,¹³⁷ onde recebe o nome de

¹³⁶GAGLIANO, Pablo Stolze. *Novo Curso de Direito Civil: Obrigações*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, v. 2, p. 406.

¹³⁷SÁNCHEZ RIOS, Rodrigo. *Das Causas de Extinção da Punibilidade nos Delitos Econômicos*. 1ª ed. São Paulo: RT, 2003, p. 138.

"*auto denúncia liberadora de pena*". Diferentemente das outras circunstâncias que extinguem a punibilidade, o pagamento do tributo tem caráter excepcional.

Nos países como Alemanha, Argentina e Estados Unidos, a figura da extinção da punibilidade pelo pagamento exige a espontaneidade do agente infrator, bem como a sua primariedade.¹³⁸

Já na Itália sequer existe a figura da extinção da punibilidade através do pagamento. O que pode ocorrer é a diminuição da pena.¹³⁹

Nos casos dos Crimes Contra a Ordem Tributária no Brasil, o pagamento como forma de extinção da punibilidade já está presente no nosso Ordenamento Jurídico, desde a edição da Lei nº. 4.729/1965, ainda que de forma tímida.

O artigo 2º da Lei nº. 4.729/1965¹⁴⁰, a qual previa a possibilidade de extinção da punibilidade do Crime de Sonegação Fiscal por meio deste instituto, embora não utilizasse a denominação pagamento, dava margem para que o aplicador do direito interpretasse como sendo uma forma de extinção propriamente dita da obrigação tributária.

Todavia, somente com a vedete do Decreto Lei nº. 157 de 1967, o artigo 18 da Lei nº. 4.729/1965 passou a abranger de forma genérica a extinção da punibilidade pelo ressarcimento dos cofres públicos aos demais Crimes Contra a Ordem Tributária declinadas em Lei anterior, bem como a utilização do termo pagamento.¹⁴¹

¹³⁸ ALENCAR, Romero Auto de. *Crimes Contra a Ordem Tributária: legitimidade da tutela Penal e a inadequação política-criminal da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo*. São Paulo: Impactus, 2008, p. 155/156.

¹³⁹ Idem.

¹⁴⁰ Art. 2º da Lei nº. 4.729/1965 (revogada): "*Extingue se a punibilidade dos crimes previstos nesta lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria. Parágrafo único: não será punida com as penas cominadas nos arts. 1º e 6º a Sonegação Fiscal anterior à vigência desta lei!*". (Revogado pela Lei nº 8.383, de 1991)."

¹⁴¹ Art. 18. Decreto Lei nº. 157/1967: "*(...) - § 2º Extingue-se a punibilidade quando a imputação penal, de natureza diversa da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, decorra de ter o agente elidido o pagamento de tributo, desde que ainda não tenha sido iniciada a ação penal se o montante do tributo e multas for pago ou depositado na forma deste artigo.*"

Em 1969 foi editado o Decreto Lei nº. 1060, o qual no seu artigo 5º ampliou a sistemática de possibilidade de extinção da punibilidade para os Crimes de Sonegação Fiscais previstos pela Lei nº. 4.729/1965, sem revogar o previsto no artigo 2º do mesmo dispositivo legal, o qual somente foi revogado com o advento da Lei nº. 8.383/1991 com seu artigo 98.

O mesmo dispositivo legal revogou também a regra do artigo 14 da Lei nº. 8.137/1990, a qual previa a extinção da punibilidade pelo pagamento nos casos previsto nos artigos 1º a 3º do diploma legal.

Entretanto, com o advento da Lei nº. 9.249/1995, novamente foi instituída a forma de extinção da punibilidade através do pagamento para os crimes previstos na Lei nº. 8.137/1990 e Lei nº. 4.729/1965, por meio do disposto no artigo 34, *“quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denuncia.”*¹⁴²

Com a revalidação dos artigos em comentários, a norma em si trouxe um avanço significativo para a Legislação, ao dispor do tempo limite para sua ocorrência e o montante a ser pago para o infrator ser agraciado com o benefício da extinção, fato este que não estava estabelecido anteriormente causando grandes discussões doutrinárias.

Ao passo que analisamos as modificações ocorridas ao longo dos anos nas questões quanto às formas de extinção da punibilidade aplicadas aos crimes tributários, notamos claramente que, com o advento da Lei nº. 9.249/1995 e, por conseguinte a revalidação dos artigos das Leis nº. 4.729/1965 e nº. 8.137/1990, que tratam da forma de extinção da punibilidade, ocorreram um retrocesso de Lei, ou seja, por força do efeito retroativo da Lei em comento, a norma jurídica por se dizer passou a ser flexível.

Sem sombra de dúvida, a extinção da punibilidade, através do pagamento do tributo devido, estimula o contribuinte devedor a cumprir com a obrigação tributária ao mesmo tempo em que o Direito Penal Tributário passa a cumprir o papel de intimidador.

¹⁴²Artigo 34 da Lei nº. 9.249/1995.

A este respeito sustenta Hugo de Brito MACHADO, a saber:

Constitui hipocrisia negar que a criminalização do ilícito tributário tem inegável caráter utilitarista, pois, se a razão de ser da criminalização é compelir as pessoas ao pagamento, como de fato é, pagar o tributo com acréscimos legais satisfaz plenamente os objetivos da Lei.¹⁴³

O autor nos deixa em alerta para a problemática do futuro do Direito Penal Tributário, sua atuação, bem como a banalização deste perante a sociedade e os Tribunais.

A previsão legal de extinção da punibilidade pelo simples pagamento da quantia devida ao fisco fere bruscamente ao Princípio da Proporcionalidade na sua segunda vertente, qual seja a de proibição da proteção deficiente, uma vez que aniquila a possibilidade de imposição de uma sanção suficiente para reprimir uma conduta extremamente lesiva para o povo, que em muitas das vezes vivem em estado de miséria.

Fere ainda o Princípio da Igualdade, no que tange aos crimes praticados contra o patrimônio particular, a exemplo o furto de um bem patrimonial seja qual for o valor. Se o agente se arrepender e reparar o dano não terá a extinção da punibilidade, podendo apenas ocorrer uma diminuição na pena na hora de sua aplicação.

O que ocorre diferentemente nos casos dos Crimes de Sonegação Fiscal, por exemplo, o agente sonega milhões de reais em tributos, patrimônio do povo, realiza o pagamento a qualquer momento e tem sua punibilidade extinta, sem levar em consideração a intenção do ato de sonegar.

A arrecadação de tributos pelo Órgão Público nada mais é que uma parcela de poder dada pelo povo com a finalidade de satisfação de necessidades básicas destes. Noutras palavras, o Fisco atua como um

¹⁴³MACHADO, Hugo de Brito. *Estudos de Direito Penal Tributário*. São Paulo: Atlas, 2002, p. 230.

guardião de montante em espécie de toda uma coletividade e tem como obrigação zelar pelos interesses destes no limite de sua competência.

A extinção da punibilidade pela mera satisfação seja acrescida das obrigações acessórias, não apaga a intenção do ato lesivo a sociedade pelo infrator.

Ademais gera descrença social quanto à importância do bem jurídico, já que o agente continuará a delinquindo e servindo de incentivos para outros indivíduos.

Por derradeiro, a Legislação em comento sequer exige do agente a voluntariedade de seu ato, ou seja, do pagamento, como ocorre em alguns países, podendo ocorrer em qualquer momento como veremos nos próximos parágrafos.

Como se isto não bastasse ainda existe a opção de adesão do agente infrator da Ordem Tributária ao sistema de parcelamento do governo, o que lhe dá direito à suspensão do processo e ao final a extinção da sua punibilidade.

6.3.1. Do Momento do pagamento e o posicionamento do STJ e STF

Embora a Lei nº. 9.249/1995 estabeleça de forma insatisfatória acerca do momento do pagamento para que possa ocorrer à extinção da punibilidade, por longos anos se questionou quanto à possibilidade do pagamento ser efetuado após o recebimento da denúncia e a possibilidade da aplicação da extinção Penal após esta ocorrência.

Apesar do disposto em Lei, o Supremo Tribunal Federal - STF, já pacificou o entendimento que, a extinção ocorrerá independente da data efetiva do pagamento do tributo objeto da ação Penal.

Assim, é evidência a presença na Lei em comento do caráter “*novatio legis in melius*”. Este é utilizado como reforço ao entendimento tanto do Supremo Tribunal Federal como do Superior Tribunal de Justiça, os quais são favoráveis à extinção da punibilidade pelo pagamento mesmo após a denúncia.

Atualmente, o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento nos Crimes Contra a Ordem Tributária está previsto no art. 69 da Lei nº. 11.941/2009.

O dispositivo, no mesmo passo do diploma imediatamente anterior, reza que se extingue a punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária quando houver o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais e acessórias, independentemente de prazo ou momento processual. Podendo acontecer, inclusive, após o trânsito em julgado de condenação Penal.

Portanto, realizado o pagamento no montante acrescido das obrigações acessórias nos casos dos Crimes supracitados, a aplicação da causa extintiva da punibilidade prevista é medida indiscutível.

6.4. Da extinção da punibilidade pelo parcelamento da dívida Tributária

O parcelamento é outra modalidade de exclusão da punibilidade muito utilizada, principalmente, nos casos de Sonegação previstos nos artigos 168 A e 337 A, ambos do Código Penal.

Apesar da Lei nº. 9.249/1995 ser clara ao estabelecer a extinção da punibilidade com o pagamento do montante da dívida com a Fazenda Pública, esta deixou em aberto quanto à questão do parcelamento como forma de extinção.

Com o advento da Lei nº. 9.964 de 2000, que instituiu o programa de Parcelamento de recuperação Fiscal o chamada “REFIS I”, tal dúvida foi sanada a partir do disposto no artigo 15, parágrafo 3º e sucedido pela Lei nº. 10.684/2003 em seu artigo 9º fez a mesma previsão de extinção da punibilidade Penal pelo simples pagamento do valor integral da dívida fazendária.

Apesar de sua definição, esta apenas tratou da extinção prevista nos artigos 1º e 2º da Lei nº. 8.137/1990 e que estão instituídos no programa de parcelamento. Excluindo a previsão do artigo 3º da Lei em comento que se trata dos crimes abrangendo funcionário público.

Em 30.05.2003, entrou em vigor a mais nova Lei que trataria do parcelamento conhecido como REFIS II, a de nº 10.684, que em seu artigo 9º instituiu o parcelamento dos débitos federais, suspendendo a punição nos casos dos crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº. 8.137/1990.

Esta Lei trouxe grandes modificações ao regime jurídico Penal do parcelamento, tendo em vista ter acrescentado três novos dispositivos, quais sejam: a-) direito a suspensão da pretensão punitiva do Estado, enquanto pendura o parcelamento, não podendo o juiz receber a denúncia conforme orientação do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e, se já exista a denúncia, o juiz decretará que aguarde o decurso do prazo de todas as prestações; b-) durante o discurso do prazo acordado entre as partes (Fazenda e contribuinte) não corre a prescrição, estando esta suspensa voltando apenas a quebra do acordo; c-) a extinção da punibilidade ocorrerá apenas com o pagamento da última parcela, somada a todas as demais já devidamente quitadas.

Lembramos que quando há a ocorrência do parcelamento do débito tributário devido, por meio de vias administrativas, ocorrerá o fenômeno conhecido como novação, isto é, extingue-se a primeira obrigação e impõe outra nova, da mesma natureza.

Explana Heloisa Estellita SALOMÃO:

(...) Sempre que houver pagamento, independente de ser o momento final do parcelamento, extinta estará a punibilidade e, agora, sem o limitetemporal, isto é, sem que o recebimento da denúncia inviabilize o efeito jurídico-penal do pagamento integral do tributo. Esta interpretação se assenta em dois fundamentos. Primeiro deles: na disciplina anterior (do Refis), § 3º expressamente atrelava a extinção da punibilidade ao pagamento das parcelas do parcelamento, verbis: 'Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal'. A nova disciplina é bem diferente sob este aspecto, confira-se: 'Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios' (art. 9º, § 2º). O segundo deles reside na questão da igualdade: se o agente pode, a qualquer tempo, parcelar o débito, suspendendo a punibilidade que, ao cabo do parcelamento, será extinta, com maior razão a mesma extinção deve atingir aquele que opta por, num só ato, pagar integralmente o débito. Tal qual ocorre relativamente ao parcelamento, à nova disciplina dos efeitos jurídico-penais do pagamento, por ser mais benéfica, retroage atingindo todos os cidadãos que se encontrem nesta situação, não importando, igualmente, o estágio processual (art. 5º, XL, CF, art. 2º, CP).¹⁴⁴

Portanto, com base nos entendimentos do Supremo Tribunal Federal (STF) e demais tribunais, todas as vezes que ocorrer o parcelamento da dívida tributária, este suspenderá a aplicação da pena antes do transitado em julgado para após ser decretada a extinção da punibilidade desta.

¹⁴⁴SALOMÃO, Heloisa Estellita. *Pagamento e Parcelamento nos Crimes Tributários: a Nova Disciplina da Lei n.º 10.684/03*, Boletim IBCCrim, set./2003, p. 2 e 3

O Estado com a finalidade de reaver os valores sonegados aos cofres públicos, bem como facilitar ainda mais a vida do contribuinte para a regularização dos débitos, em 2009 editou a Lei nº. 11.941/2009, que tratou em seus artigos 67 e 68, que reforçou o não recebimento da denúncia pelo magistrado quando houver parcelamento naquele caso concreto.

Em fevereiro de 2011, entrou em vigor a Lei nº. 12.382 que dispõe sobre o valor do salário mínimo, disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário; alterando a Lei nº. 9.430/1996 e revogou a Lei nº. 12.255, de 15 de junho de 2010.

Observa-se que a Lei em comento regulamentou a extinção da punibilidade dos crimes tributários nas situações de parcelamento do débito tributário, não tendo afetado o disposto no § 2.º do art. 9.º da Lei nº. 10.684/2003, que prevê a extinção da punibilidade em razão do pagamento.

6.5. Da Prescrição e decadência

A prescrição, como a decadência e a perempção, são outras formas previstas no artigo 107, inciso IV do Código Penal, as quais serão analisadas de maneira mais detalhada. Tais formas de extinção de punibilidades também estão amparadas pela Constituição Federal e previstas no Código Tributário Nacional no artigo 174 no tange a exigibilidade do crédito.

6.5.1. Da Prescrição.

A prescrição que aqui trataremos é diferente daquela prevista no artigo 174 do Código Tributário Nacional.

Trataremos com mais prioridade dois aspectos da prescrição propriamente dita, importante para o Direito Penal e sua aplicabilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária, quais sejam: I) Prescrição como causa de extinção da punibilidade; II) Prescrição nos Crimes Contra a Ordem Tributária.

A prescrição nada mais é que a perda do direito poder-dever de punir pelo Estado em face do individuo que afrontou uma norma.¹⁴⁵ Seus fundamentos são baseados na inconveniência da aplicação da pena e o combate à ineficiência, ambos em razão do grande lapso de tempo que este pode ter para aplicar a punibilidade.

A este respeito, a jurisprudência dos nossos tribunais é pacífica ao afirmar ineficiência da pena, quando esta não mais corresponde à expectativa da sociedade ao dizer que:

De nenhum efeito a persecução penal com dispêndio de tempo e desgaste do prestígio da Justiça Pública, se, considerando-se a pena em perspectiva, diante das circunstâncias do caso concreto, se antevê o reconhecimento da prescrição retroativa na eventualidade de futura condenação (...) ¹⁴⁶ (grifo nosso).

Para que o Estado não perca o “*jus puniendi*”, deverá agir no tempo apropriado, em outras palavras com maior celeridade possível, para que não veja o seu direito perecer.

O Estado com a intenção de evitar tal perecimento do seu Direito de cobrar, até mesmo por se tratar a aplicação da sanção Penal uma resposta à sociedade, este usa muitas das vezes meios mais violentos, no caso o Direito Penal.

A este respeito sustenta Cesare Bonesana Marchesi di BECCARIA que o prazo da prescrição deve ser proporcional à gravidade do

¹⁴⁵CAPEZ, Fernando. *Curso de Direito Penal - parte geral: (arts. 1º a 120º, de acordo com as leis nº 10.741/2003 (Estatuto do idoso), 10.763/2003, 10.826/2003 e 10.886/2004)*. 8ª ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2005, v. 1, p. 544.

¹⁴⁶Tribunal de Alçada Criminal de São Paulo, Juiz Sérgio Carvalhosa, RT 669/335.

delito ao ressaltar: “(...) nos delitos mais atrozes (...) deve crescer o prazo prescricional (...) mas nos delitos menores, sendo menor o dano da impunidade será menor o prazo da prescrição”.¹⁴⁷

Embora a prescrição e a decadência sejam institutos amparados pela Lei e tenha uma finalidade semelhante, que é a extinção da punibilidade, são na realidade preceitos totalmente distintos.

As principais diferenças entre os dois institutos são que, a primeira extingue o direito de punir o estado, retirando-lhe “*jus puniendi*”, os prazos prescricionais não podem ser modificados pela vontade das partes; pode ser conhecida a qualquer tempo ou grau de jurisdição, admitem suspensão e interrupção do prazo prescricional, ao contrário do segundo instituto, que não admite renúncia, os prazos decadenciais não admitem suspensão e interrupção e ainda este atinge o direito do ofendido de promover a ação Penal¹⁴⁸.

6.5.2. Da Prescrição como Forma de Exclusão da Punibilidade.

Conforme já discutido nos parágrafos anteriores, quando ocorre à prescrição o Estado perde o poder de aplicar a sanção Penal. Como mencionado, existem dois tipos de interesse do Estado, sendo a primeira a de punir e a segunda a de executar a punição.¹⁴⁹

Conseqüentemente a doutrina rotula tais pretensões no que tange a prescrição da seguinte forma: Prescrição da Pretensão Punitiva – PPP e a intenção de execução de Prescrição da Pretensão Executória – PPE.

¹⁴⁷BECCARIA, Cesare Bonesana Marchesi di. *Dos Delitos e das Penas*. Trad. Lucia Guidicini, Alessandro Berti Contessa, Revisão Roberto Leal Ferreira, 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p.107/108.

¹⁴⁸CAPEZ, Fernando. *Curso de Direito Penal - parte geral: (arts. 1º a 120º, de acordo com as leis nº 10.741/2003 (Estatuto do idoso), 10.763./2003, 10.826/2003 e 10.886/2004)*. 8ª ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2005, v. 1, p. 544.

¹⁴⁹Idem.

A Prescrição da Pretensão Punitiva é nada mais que a perda pelo Estado de punir devido ao lapso temporal, esta deve ser observada antes da sentença transitada em julgada.

A partir desta ocorrência, os efeitos são diversos dentre eles impede o início do processo judicial, ocorre o trancamento de inquérito policial ou ainda interrompe a persecução Penal do magistrado.

Esta afasta todos os efeitos principais e inclusive os secundários, penais e extrapenais da condenação. Pode ser decretado a qualquer momento, consoante previsão do artigo 61, *caput* do Código de Processo Penal, não sendo necessário ser provocado por quaisquer das partes.

Salienta-se que, apesar da prescrição poder ser decretada a qualquer momento, esta não pode ser através do juiz que condenou, uma vez que após prolatar a sentença, esgotou seu exercício jurisprudencial.¹⁵⁰

Aduz ainda que, uma vez decretada a prescrição é causa impeditiva de exame do mérito, tendo em vista que seus efeitos são amplos e absolutos.

Quanto a Prescrição da pretensão de executória esta determina a perda do poder de executar a sanção imposta pelo magistrado em sentença condenatória transitada em julgada.

Uma vez sendo decretados, os seus efeitos ao contrário da PPP, somente extingue a pena principal, permanecendo as demais cominações.

A principal distinção entre os dois tipos de prescrição de pretensão é que a primeira tem início com o trânsito em julgado da acusação e antes do trânsito em julgado para a defesa, enquanto a segunda inicia com o trânsito em julgado da condenação para a acusação.

¹⁵⁰Ibid., p. 546.

O prazo, para o início da contagem da prescrição das duas modalidades, está previsto nos artigos 111 e 112 ambos do Código Penal, os quais rezam que têm como marco do prazo prescricional (PPP) a data que se consumou o evento crime e a PPE a partir do dia em que a sentença condenatória transita em julgado, para a acusação.¹⁵¹

Ademais, os prazos prescricionais seguem o disposto no artigo 109 e 110 ambos do Código Penal, os quais são taxativos, obedecendo a uma escala rígida, enunciada, sendo regulados pela quantidade máxima da pena em abstrato para cada crime.

Os critérios seguem o disposto no artigo 59 do CP, não podendo levar a pena abaixo do mínimo ou além do máximo, consoante inciso II do mesmo dispositivo legal.

Nota se que quanto mais grave o delito maior será o prazo de prescrição da pretensão punitiva, levando-se em conta na contagem do prazo às causas de especial aumento ou diminuição de pena constante da denúncia, lembrando que não será levado em considerações a agravante e as atenuantes da parte geral.

6.5.3. Da Prescrição nos Crimes Sonegação Fiscal e suas espécies

Antes de iniciarmos em falar da Prescrição nos casos de Crimes de Sonegação Fiscal, precisamos esclarecer que estes tendo um tratamento diferenciado dos previstos na tabela do artigo 109 do Código Penal, porque não específicos, as penas são distintas, embora esta seja considerada um norte para delimitação do prazo prescricional nestes casos.

¹⁵¹CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Direito Penal Tributário (Uma Análise Lógica, Semântica e Jurisprudencial)*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 278.

A Lei nº. 8.137/1990 traz consigo algumas peculiaridades, que precisam ser combinadas com outros artigos do Código Penal.

Nos casos dispostos no artigo 1º da Lei nº. 8.137/1990, que trata da omissão e fraude, no qual a Lei estabelece pena de reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos acrescido de multa.

Obedece também este prazo prescricional os incisos I e II do artigo 3º da Lei nº. 8.137/90 que tratam dos crimes praticados por funcionários públicos, embora possua uma pena abstrata maior, é o mesmo prazo prescricional dos crimes descritos no parágrafo anterior, ou seja, de 12 (doze) anos.

Outro ponto importante que demonstra a desproporcionalidade é nos casos do artigo 2º da Lei nº. 8.137/1990 que trata de fraude na documentação entregue a administração pública, embora possua uma pena abstrata de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, será declarada prescrita a punibilidade decorrido 4 (quatro) anos contado do evento do crime culminado com a data do recebimento da denúncia, segundo o artigo 117, inciso I do Código Penal.

Assim, nas situações apresentadas, verifica-se que eventual sentença condenatória seria juridicamente inútil, uma vez que a pena em perspectiva possível de ser concretizada levaria ao reconhecimento da prescrição.

A este respeito lembra Aurora Tomazini de CARVALHO, que: “*O simples decurso do lapso temporal nenhum efeito produz juridicamente.*”¹⁵² Assim, à prescrição da pretensão executória, e ainda, restando pendente de apuração a autoria e materialidade, constata-se que não haveria interesse de agir se a pena em perspectiva, uma vez concretizada, levasse ao reconhecimento da prescrição da ação Penal.

¹⁵²Ibid., p. 283.

6.5.5 – Da Decadência.

A Decadência é outro instituto de extinção da punibilidade na Legislação Penal Tributário e está prevista no artigo 107, inciso IV do Código Penal.

Para Edgard Magalhães de NORONHA, decadência é: “(...) a perda do direito de ação, por não havê-lo exercido o ofendido durante o prazo legal”¹⁵³. Tal instituto pode atingir o direito do Estado oferecer a denúncia, bem como, de suprir a omissão do Ministério Público.¹⁵⁴

Assim, podemos dizer que existem duas modalidades de Decadência, sendo a primeira de forma direta (casos das ações privadas) e a segunda de forma indireta (casos da Ação Penal Pública). No entanto, em ambas as decadências atingiram apenas o direito do ofendido em ingressar com a ação naquele caso concreto.

Lembra ainda Celso DELMANTO que:

A decadência extingue o direito do ofendido, pois este tem a faculdade de representar ou não contra seu ofensor (disponibilidade da ação penal); já o Ministério Público não tem essa disponibilidade, mas a obrigação (dever) de propor a ação penal quando encontrar os pressupostos necessários.¹⁵⁵(grifo nosso).

No que tange ao prazo, esta obedece ao disposto no artigo 38 do Código de Processo Penal e artigo 103 do Código Penal.

¹⁵³NORONHA, Edgard Magalhães. Direito Penal. 38ª ed. São Paulo: Rideel, 2009, v.1, p. 384.

¹⁵⁴DELMANTO, Celso. *Código Penal Comentado: acompanhado de comentários, jurisprudência, Súmula em matéria Penal e Legislação complementa*. Celso Delmanto...(et.al.), 8ª.ed.rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2010, p.158.

¹⁵⁵Idem.

A decadência assim como a prescrição uma vez ocorrida surge grandes efeitos para os Crimes Contra a Ordem Tributária. A este respeito explana Aldo de Paula JÚNIOR e Heloísa Estellita SALOMÃO:

Se o tipo penal tributário toma como elemento normativo o termo tributo, que só se configura como objeto de uma relação jurídico-tributária convertida em linguagem jurídica competente (lançamento), e tendo sido a conversão fulminada pela decadência, é inviável a configuração do tipo penal tributário por ausência de um de seus elementos.¹⁵⁶

Seguindo o mesmo entendimento, já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento do habeas Corpus nº HC 56799 SP 2006/0066989-3, tendo como relatora a Ministra Laurita VAZ da 5ª turma explanou:

(...) decaindo a administração fiscal do direito de lançar o crédito tributário, em razão da decadência do direito de exigir o pagamento do tributo, tem-se que, na hipótese, inexistente justa causa para o oferecimento da ação Penal, em razão da impossibilidade de se demonstrar a consumação do crime de sonegação tributária (...).¹⁵⁷

Assim, seja por qualquer uma das formas de extinção de punibilidade prevista nos parágrafos anteriores, o Estado deixa em algum momento de exercer o seu dever/punir para com a criminalidade dos Crimes de Sonegação Fiscal, podendo este vir a sofrer.

6.6. Da aplicação do Princípio da insignificância nos Crimes de Sonegação Fiscal

Após tratarmos das formas de extinção da punibilidade pelos institutos acima declinados, para melhor entendermos do tratamento recebido pelos Crimes de Sonegação Fiscal, assunto principal do nosso estudo deveu

¹⁵⁶PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André. SANT'ANNA, Carlos Soares (coordenadores). *Efeitos da Decadência do Crédito nos Crimes Contra a Ordem Tributária*. in *Direito Penal Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 11-27.

¹⁵⁷STJ. Quinta Turma, *Habeas Corpus* nº 56799, DJE 16.04.2007, p. 220.

tratar brevemente da forma da aplicação do Princípio da insignificância no nosso Ordenamento Jurídico, pelos fatos que passaremos abordar.

6.6.1. Introdução histórica

O Princípio da insignificância provém do Direito Romano antigo constante no provérbio jurídico “*minima non curat praetor*”, e significa que o pretor, em regra geral, não se ocupava das causas ou delitos de mínimos e teve como primeiro autor a identificar o Princípio em comento Klaus Roxin, ao entender que o Princípio permite “*enlamayoria de los*”, ou seja, danos de pouca importância.¹⁵⁸

Neste sentido, o Princípio em comento incide quando a conduta praticada pelo agente infrator causar ao bem jurídico tutelado uma lesão ínfima, insignificante. A conduta, assim sendo, deixa de ser típica, não mais interessando ao Direito Penal.

Trazendo para o Direito Tributário o ingresso deste Princípio, teve seu marco com a promulgação do Decreto Lei nº. 1.561/1996, que estabeleceu em seu artigo 1º a não execução pela autarquia responsável de quantias igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (um mil reais).

Apesar de seu marco ser definido pela doutrina como sendo o Decreto acima mencionado, lembramos que antes deste já existia previsão legal para o arquivamento dos autos das ações de execução fiscal com valores até mil UFIRS (Unidades Fiscais de Referência) na Medida Provisória nº. 1.142/1995 que sofreu diversas alterações no decorrer do tempo, inclusive alterações de número.¹⁵⁹

¹⁵⁸ACKEL FILHO, Diomar. *O princípio da insignificância no Direito Penal*. in revista de jurisprudência do Tribunal de alçada criminal de São Paulo: 1988, v. 94, p. 72-77.

¹⁵⁹DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 5ª ed. rev. atual. ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 98.

Em 2000 a Medida Provisória de nº 1.973/1963, passou a considerar insignificante o valor para execução pelo Estado a importância de até R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais).

Posteriormente, em 2002 advém a Lei nº. 10.522, que consolidou o entendimento com a manutenção do valor em questão, o qual só veio a sofrer alteração com a promulgação da Lei nº. 11.033 de 2004, que em seus artigos 18 e 20, os determinam não execução de dívidas inferiores a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), passando, portanto, o Estado considerar tal valor insignificante.

Entretanto, a partir de março de 2012, foi redigida nova Portaria de nº. 75, a qual alterou significativamente o valor da dívida fazendária a que trata o princípio da insignificância, passando de R\$ 10.000,00 para R\$ 20.000,00.¹⁶⁰

Como se isto não bastasse, referidos artigos, em seus parágrafos ainda prevêm o perdão judicial se o valor da contribuição e acessórios for abaixo do interesse da execução da Fazenda.

6.7. Dos parâmetros para a incidência do Princípio da insignificância nos Crimes de Sonegação Fiscal

Conforme já mencionado nos parágrafos anteriores, a própria Legislação já declina o montante que poderá o Órgão competente a executar ou ainda incluir na dívida ativa.

Ocorre que, o valor mínimo para o ajuizamento de execuções fiscais a título de Sonegação Fiscal é relativa quanto aos entes federativos.

¹⁶⁰Art. 1º, incisos I e II da Portaria MF nº 75/ 2012: “(...) a não inscrição na Dívida Ativa da União de débito de um mesmo devedor com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais); e II - o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais)”.

Em determinados Estados sequer existe uma limitação para o ajuizamento de ação executória de determinado tributo, o que já não acontece quanto se trata de esfera Federal/União.

Tratando-se de tributo da União, a exemplo do imposto de importação, obedece ao disposto no artigo 20 da Lei nº. 10.522/2002 com a redação dada pela Lei nº. 11.033/2004.¹⁶¹

Ressalta-se que apesar das inúmeras decisões acerca da matéria e a aplicação do artigo 20 da lei em comento, tanto o Supremo Tribunal Federal (STF) como Superior Tribunal de Justiça (STJ) vêm evoluindo acerca do valor base para a aplicação do Princípio da insignificância, aplicando o disposto no artigo 18, parágrafo 1º da mesma norma legal, no que tange ao crime de descaminho,¹⁶² matéria não preliminar ao nosso estudo, servindo apenas a título de conhecimento.

Independente do valor da Sonegação Fiscal, no caso do nosso estudo trata-se da espécie de crime, não importando para o Direito qual o valor foi infringido pelo agente infrator da norma.

O valor do objeto não tira a característica do crime. Este pode não ser tratado especificamente pelo Direito Penal, entretanto nada impedirá o Direito Administrativo atuar. É dinheiro do povo, são valores que a princípio irrisório para a União, Estados, Municípios ou Distrito Federal, mas significativo para um chefe de família que não tem comida na mesa por falta de emprego.

A este respeito lembra Guilherme de Souza NUCCI ao aduzir: *“Na realidade, em países como o Brasil, não se poderia considerar o montante de R\$ 10.000,00 como insignificante, de modo a desautorizar a ação estatal persecutória penal.”*¹⁶³

Ademais, se somamos todas as dívidas tributárias a título de Sonegação Fiscal de até R\$ 10.000,00 (dez mil reais) por exemplo, sabendo

¹⁶¹STF. HC nº 96.309-9 – RS. Relator Ministra Cármen Lucia. DJE 24.04.2009, p.34.

¹⁶²STJ. HC nº 107.407- PR. Relator Ministra Laurita Vaz. DJE 25.05.2009.

¹⁶³NUCCI, Guilherme de Souza, *Princípios Constitucionais Penais e Processuais Penais*. São Paulo: RT, 2010, p.180.

que o valor hoje atual é R\$ 20.000,00, daria para o Estado construir diversos hospitais e escolas por ano, sem instituir sequer um novo imposto.

Guilherme de Souza NUCCI lembra que: *“Eis a razão de não se poder desprezar “ínfimos” atos de corrupção, quando clara é a intenção delinvente. Destinar R\$ 10,00 a servidor público para não ser multado é a mesma corrupção que lhe entregar R\$ 10.000,00, com o mesmo objetivo.”*¹⁶⁴

Assim, não se trata do valor sonogado e sim a natureza da prática delituosa, não há diferença alguma em sonegar R\$ 100,00 a título de tributa ao fisco como sonegar R\$ 1 milhão, a prática é a mesma.

Já dizia Cesare Bonesana Marchesi di BECCARIA:

(...) as penas aplicáveis à nobreza, afirmando que elas devem ser as mesmas para o primeiro e o último dos cidadãos. Toda distinção nas honrarias ou nas riquezas, para ser legítima supõe uma igualdade anterior fundada nas leis, que consideram todos os súditos igualmente dependentes delas. (...) não se medem as penas pela sensibilidade do réu, mas sim pelo dano público.¹⁶⁵

Tal pensamento está embutido de forma expressa em quase todas as Constituições que vigeram e que vige no Brasil, em especial a Carta Magna de 1988, que trouxe de forma clara e expressa a obrigação ou obediência ao Princípio da igualdade prevista no artigo 5º ao estabelecer que *“Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza (...)”* e consolidada no artigo 150, inciso II do mesmo diploma legal, ao rezar que *“(...) é vedado (...) instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente (...)”*.

Assim, quando o Estado, através do seu poder legislativo, cria uma regra jurídica com intuito de abrandar sanções tanto de natureza

¹⁶⁴Ibid., p.174.

¹⁶⁵BECCARIA, Cesare Bonesana Marchesi di. *Dos Delitos e das Penas*. Trad. Lucia Guidicini, Alessandro Berti Contessa, Revisão Roberto Leal Ferreira, 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 82/83.

administrativa ou jurídica a uma da sociedade, este não somente está ferindo o Direito propriamente dito, mas os Princípios norteadores do Direito positivo atuante em nosso Ordenamento Jurídico, dentre eles o Princípio da igualdade ou da isonomia.

Somente a partir da obediência a este Princípio, que poderá se falar em aplicação da verdadeira justiça para todos independentes de classe, raça ou posição social. Pois a obrigação tributária é imposta para todos os membros de uma sociedade.

Aduz Antonio Roque CARRAZZA que:

A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional – por burlar o princípio republicano e ao da isonomia – a lei tributária, que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas.¹⁶⁶

No mesmo sentido ressalta Kiyoshi HARADA, ao tratar do Princípio da igualdade tributária: *“Este princípio tributário veda o tratamento jurídico diferenciado de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato; impede discriminações tributárias, privilegiando ou favorecendo determinadas pessoas físicas ou jurídicas”*.¹⁶⁷

É tão importante a observação a este Princípio e a todos existentes no nosso Ordenamento Jurídico, que a própria Constituição Federal em seu artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV, proibiu que as propostas de emendas tende-se em abolir direitos e garantias individuais, não podendo, sequer, ser objeto de deliberação,¹⁶⁸ tudo para garantir um país mais justo.

¹⁶⁶CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª ed. rev. atual. até a Emenda Constitucional n. 56/2007, São Paulo: Malheiros, 2008, p. 79/80.

¹⁶⁷HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 17ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 275.

¹⁶⁸ Art. 60 da Constituição da República Federativa de 1988: “(...) A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: IV - os direitos e garantias individuais.”

CONSIDERAÇÕES FINAIS

01. O Brasil é um dos países que mais recolhe tributos nos últimos tempos, no entanto, é uma das sociedades no mundo que possui uma política tributária defasada, repleta de lacunas – que redundam por vezes em impunidade a serem regulamentadas, e, por conseguinte, necessita criar metodologias para evitar maior desfalque ao seu erário.

02. Atualmente os crimes, dispostos nos artigos 1º e 2º da Lei nº. 8.137/1990 são considerados pela doutrina especializada um dos principais problemas tributários enfrentados pela sociedade brasileira, os quais apresentam, na espécie de Crime Contra a Ordem Tributária, responsabilidade pela maior parte da Sonegação Fiscal existente no país.

03. O Estado, com a prática da Sonegação Fiscal amplamente já consolidada, não tem condições de suprir as necessidades básicas da sociedade em geral, tais como saúde, educação, saneamento básico, transporte coletivo de qualidade, bem como outras carências da comunidade, taxativamente expressa em nossa Carta Magna.

04. Assim, o Estado com intuito de punir tais condutas ilícitas, faz uso do Direito Penal de forma ainda primitiva, com aplicação de sanções brandas e em muitos casos ineficazes, diferentemente da norma Penal aplicada aos crimes contra o patrimônio do particular. Com isso, torna-se tal mansidão Estatal um bálsamo para malfeitos, tão divulgado diariamente nos meios de comunicação.

05. Trata-se, na verdade, a Legislação Penal Tributária de uma proteção deficiente e desproporcional ao bem jurídico tutelado, porque não tem como inibir sequer a reincidência da prática destas espécies de Crimes de Sonegação Fiscal, passando a atuar em nosso Ordenamento Jurídico de forma meramente simbólica, principalmente quando nos deparamos com a extinção

da punibilidade por meio do pagamento, ou ainda, pela simples adesão ao parcelamento da dívida fazendária, bem como, quanto à questão de sua atuação estar condicionada a uma decisão definitiva do processo administrativo, limitando sua atuação a um procedimento não sancionador mais irrelevante, equiparado aos milhões de reais sonegados mensalmente no Brasil. Nessa esteira, não é exagero dizer, perante a tanta perda de erário, que estamos enfrentando uma “*patologia tributária*” que, em ato contínuo, requer “*antídoto*” para extirpar o problema e não tão somente “*sedativo*”, conforme percebemos nos dias atuais.

06. Portanto, há necessidade urgente de implantação de novos mecanismos eficazes no combate à Sonegação Fiscal, e à aplicação de normas de um Direito Administrativo com a imposição de multas pesadas tanto a pessoa física como nos casos das Empresas infratoras da espécie de crimes em comento através de seus representantes legais e, inclusive, com a previsão de fechamento do estabelecimento, em caso de reincidência destas. E não seria nenhum descompasso em até, nos casos que gerasse grande prejuízo a sociedade, a pronúncia do infrator, desde que previsto em lei, em pena privativa de liberdade, pois o bem social tem que está acima de qualquer situação no mundo jurídico.

07. Nesse diapasão, deverá ainda o Estado suprir a deficiência dos órgãos públicos em atuar no combate a tais delitos, investindo em equipamentos tecnológicos, que possam detectar antecipadamente as ações criminosas destas espécies, e, além disso, a capacitação dos funcionários, ações estas que integram todos os responsáveis pela investigação desde a atuação do agente até o término do processo administrativo e conseguinte a ação Penal.

08. Acerca das causas de extinção da punibilidade, há necessidade de edição de uma lei taxativa e severa que delimite o tempo exato e as condições para a ocorrência do pagamento, bem como, para a adesão ao parcelamento do tributo, o qual viabiliza a extinção da punibilidade Penal, ressaltando que em casos de reincidência este instituto jamais poderá ser aplicado.

09. Na mesma Lei deverá constar a inaplicabilidade do meio de extinção da punibilidade pelos dois institutos acima discriminados quando já houve ação penal em curso, sob pena, de ferir o Princípio constitucional da igualdade, podendo apenas estes atuar como formas de atenuantes ao crime.

10. Ademais, imprescindível se faz a reforma através de um projeto de lei dos dispositivos legais sancionadores para o aumento das penas previstas no artigo 2º da Lei nº. 8.137/1990, com claro intuito de evitar a transação Penal, e uma readequação quanto à aplicação do Princípio da insignificância para que consigamos inibir pelo menos a reincidência do Crime de Sonegação Fiscal em grande escala, e assim impulsionar a economia do país.

REFERENCIA BIBLIOGRÁFICAS

ACKEL FILHO, Diomar. *O Princípio da insignificância no Direito Penal*. in revista de jurisprudência do Tribunal de alçada criminal de São Paulo: 1988, v. 94.

ALENCAR, Romero Auto de. *Crimes Contra a Ordem Tributária: legitimidade da tutela Penal e a inadequação política-criminal da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo*. São Paulo: Impactus, 2008.

ALEXY, Robert. *Conceito e validade do Direito*. Organização Ernesto Garzón Valdés (et al), trad. Gercélia Batista de Oliveira Mendes, São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário: Crimes Contra a Ordem Tributária e Contra a Previdência Social*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. *Direito Penal Tributário*. São Paulo: Atlas, 1995.

ARAÚJO JUNIOR, João Marcelo. *Coleção Temas Atuais de Direito Criminal- Revisão da Legislação comparada*. São Paulo: RT, 1999.

BACIGALUPO, Silvina. *La responsabilidad Penal de las personas jurídicas*. Barcelona: Bosch, 1998.

BECCARIA, Cesare Bonesana Marchesi di. *Dos Delitos e das Penas*. Trad. Lucia Guidicini, Alessandro Berti Contessa, Revisão Roberto Leal Ferreira, 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11ª ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição: fundamentos de uma Dogmática Constitucional transformadora*. 7ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____ ; ALVES, Francisco de Assis. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. Ives Gandra da Silva Martins (coord.), São Paulo: RT, 1988.

BOBBIO, Norberto. *O positivismo Jurídico – lições de filosofia do Direito*/Norberto Bobbio, compiladas por Nello Morra; Trad. e notas Márcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 2006.

BORGES, Juliana. *Reincidência Tributária Teoria e Prática*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Direito Tributária linguagem e Método*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da Incidência*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Direito Penal Tributário (Uma Análise lógica, Semântica e Jurisprudencial)*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. *Curso de Teoria Geral do Direito: O Constuctivismo logico – Semântico*. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. *Aspectos da Legislação Federal: a exclusão da multa em denúncia espontânea, parcelamento e as alterações da lei complementar 104/2001 ao artigo 155 do CTN, RDT, nº 87/2003.*

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª ed. rev. atual. até a Emenda Constitucional n. 56/2007, São Paulo: Malheiros, 2008.

CAPEZ, Fernando. *Curso de Direito Penal - parte geral: (arts. 1º a 120º, de acordo com as leis nº 10.741/2003 (Estatuto do idoso), 10.763/2003, 10.826/2003 e 10.886/2004)*. 8ª ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2005, v. 1.

CERNICCHIARO, Luiz Vicente. *Direito Penal na Constituição*. São Paulo: RT, 2001.

CONDE, Francisco Muñoz; BITENCOURT, Cezar Roberto. *Teoria geral do delito*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CORRÊA, Antônio. *Dos Crimes Contra a Ordem Tributária*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

COSTA, Cláudio. *Crimes de Sonegação Fiscal*. Rio de Janeiro: Revan, 2003.

COSTA JUNIOR, Paulo José da. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. São Paulo: Saraiva, 1995.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DELGADO, José Augusto. *Sujeitos do Processo*. Revista de Processo. nº. 30, ano 8, São Paulo: 1983.

DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 5ª ed. rev. atual. ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

DELMANTO, Fábio Machado de Almeida. *O Término do Processo Administrativo-Fiscal como Condição da Ação Penal nos Crimes Contra a Ordem Tributária in Revista Brasileira de Ciências Criminais*. São Paulo: RT, ano 6, n. 22, p. 65, abr./jun. 1998.

_____, Celso. *Código Penal Comentado: acompanhado de comentários, jurisprudência, Súmula em matéria Penal e Legislação complementa. Celso Delmanto...(et.al.)8ª.ed.rev. atual*. São Paulo: Saraiva, 2010.

DOTTI, René Ariel. *Curso de Direito Penal, parte geral*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

EISELE, Andréas. *A Reparação do Dano no Direito Penal Tributário - Direito Penal Empresarial*. São Paulo: Dialética: 2001.

FERRAJOLI, Luigi. *Direito e Razão: Teoria do garantismo Penal*. Tradutores Ana Paula Zomer Sica, Fauzi Hassan Choukr, Juarez Tavares e Luiz Flávio Gomes, 3ª ed. São Paulo: RT, 2010.

FERNANDES, Luís Dias. *Dois temas Atuais de Direito Penal Tributário, in Luís Eduardo Shoueri: Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, v.1.

FERREIRA, Daniel. *Sanções Administrativas (Coleção temas de Direito Administrativo nº 4)*. São Paulo: Malheiros, 2001.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Lições de Direito Penal - parte geral*. Bushatsky: 1978.

_____. *O novo Direito Penal Tributário e econômico*, In revista Brasileira de Criminologia e Direito Penal, nº 12, disponível no site http://www.fragoso.com.br/eng/arq_pdf/heleno_artigos/arquivo62.pdf, página 5. Acesso em 31.03.2012.

GAGLIANO, Pablo Stolze. *Novo Curso de Direito Civil: Obrigações*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, v. 2.

GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. *O Princípio da Proporcionalidade no Direito Penal*. São Paulo: RT, 2003.

GRECO, Rogério. *Curso de Direito Penal - parte geral*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2011, v. 1.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 17ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. de João Baptista Machado. 7ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

_____. *Teoria geral do Direito e do Estado*. Trad. de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1990.

HEINRICH, Jescheck Hans. *Lehrbuch des Strafrechts Allgemeiner Teil*. 2nd. ed. Berlin: 1972.

HOFMANN, Susy Gomes. *Teoria da prova no Direito Tributário*. São Paulo: Setor de Pós-graduação. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUCSP, 1998. Tese (Doutorado em Direito Tributário).

HUNGRIA, Nélson. *Comentários ao Código Penal: Decreto Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940, arts. 1º - 10*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980, v. 1, t.1.

JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. *O Contrabando: Uma revisão de seus fundamentos teóricos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

JESUS, Damásio E. de. *Prescrição Penal*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

KOFF, Breno Green. *O inadimplente é sonegador? Apontamentos*. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 51, 1 out. 2001. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/2066>. Acesso em 01.04.2012.

LOVATTO, Alécio Adão. *Crimes Tributários: Aspectos criminais e processuais*. 32ª. ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. trad. Javier Torres Nafarrate, Guadalajara: 2000.

LUNARDELLI, Pedro; Martins. *Ives Gandra da Silva (coord.). Decisões judiciais e tributação*. in caderno de pesquisas tributarias, nº 19, São Paulo: Malheiros, 1994.

LUIZI, Luis. *Os Princípios Constitucionais Penais*. 2ª ed. rev. e aum. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. *Estudos de Direito Penal Tributário*. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da Sanção Tributária*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. *Processo Judicial Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MARQUES, José Frederico. *Curso de Direito Penal*. São Paulo: Saraiva, 1954, v.1.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Elementos de Direito Administrativo*. 3ªed. São Paulo, Malheiros, 1992.

MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. *Estado Social e Tributação: uma nova abordagem sobre o dever de informar e a responsabilidade por infração*. Recife: Editora Universitária UFPE, 2008.

MENDONÇA, Cristine. *O regime Jurídico do programa de recuperação fiscal – REFIS: Parcelamento Strito Sensu, in REFIS: Aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Rejus, 2000.

MIRABETE, Júlio Fabbrini; FABBRINI Renato N. *Manual de Direito Penal, parte geral*. 28ª ed. rev. at. São Paulo: Atlas, 2012.v.1.

MIRANDA, Francisco C. Pontes de. *A imagem do Direito*. 3ª ed. Rio de Janeiro: BOOKSELLER, 2005.

MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada e Legislação Constitucional*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MOURULLO, Gonzalo Rodrigues. *Presente y futuro del delito fiscal*. Madri: civitas, 1974.

MONTEIRO, Samuel. *Dos Crimes Fazendários*. 1ª ed. São Paulo: Iglus, 2000, v.2.

MORCHON, Gregório Robles. *Teoría del derecho (fundamentos de teoría comunicacional del derecho)*. Madrid: Civitas Ediciones, 1998.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

NABAIS, José Casalta. *O dever Fundamental de pagar impostos*. 2ª ed. Coimbra: Almedina Brasil, 2004.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Constituição Federal comentada e Legislação Constitucional*. 2ª ed. São Paulo: RT, 2009.

_____. *Princípios do Processo Civil na Constituição Federal*. 10ª ed. São Paulo: RT, 2010.

NUCCI, Guilherme de Souza. *Código Penal Comentado - 11ª Ed.* São Paulo: RT, 2012.

_____. *Princípios Constitucionais Penais e Processuais Penais*. São Paulo: RT, 2010.

NORONHA, Edgard Magalhães. *Direito Penal*. 38ª ed. São Paulo: Rideel, 2009, v.1.

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

PALAZZO, Francesco C. *Valores Constitucionais e Direito Penal: um estudo comparado*. Trad. Gérson Pereira dos Santos, Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1989.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da Jurisprudência*, 11ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009.

PEREIRA, Claudio José Langroiva. *Proteção Jurídica-Penal e Direitos Universais – Tipo, Tipicidade e Bem jurídico Universal*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT´ANNA, Carlos Soares (coordenadores). *Efeitos da Decadência do Crédito nos Crimes contra a Ordem Tributária in Direito Penal Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2005.

PEREZ, Carlos Martinez Bujan. *Derecho Penal econômico - parte geral*. Valencia: Tiranlo Blanch, 1998.

_____. *el delito fiscal*. Madrid: Monte corvo, 1982.

PIOVESAN, Flávia. *Direitos Humanos e Direitos Constitucional*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

PIMENTEL, Sérgio do Rêgo Macedo. *Direito Penal Financeiro*, in revista de informação Legislativa, julho/setembro de 1970.

PONTE, Antonio Carlos da. *Crimes eleitoras*. São Paulo: Saraiva, 2008.

PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal Brasileiro. parte geral*. 10ª ed. São Paulo: RT, 2010, v.1.

RÁO, Vicente. *O Direito e a Vida dos Direitos*, 6ª ed., São Paulo: RT, 2005.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

REBÊLO, José Henrique Guaracy. *Breves Considerações sobre o Princípio da Insignificância*. Brasília: RCEJ, n.10.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Direito Penal Tributário - Questões relevantes*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil, parte geral das obrigações*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. 2.

ROXIN, Claus. *Funcionalismo e imputação objetiva no Direito Penal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002

ROSS, Alf. *Sobre el derecho y la justicia*. Trad. Genaro Carrió. Buenos Aires: Eudeba, 1974.

ROSSI, Ângelo Rafael. *Crimes de Sonegação Fiscal*. São Paulo: Jurídica e universitária, 1967.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. *A tutela Penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. 1ª ed. São Paulo: RT, 2001.

_____. *Pagamento e Parcelamento nos Crimes Tributários: a Nova Disciplina da Lei n.º 10.684/03*, Boletim IBCCrim, set./2003.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SÁNCHEZ RIOS, Rodrigo. *Das Causas de Extinção da Punibilidade nos Delitos Econômicos*. 1ª ed. São Paulo: RT, 2003.

_____. *Reflexões sobre o Delito Econômico e a sua Delimitação*. São Paulo: RT, maio de 2000, v.775.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 35ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

SILVA, Marco Antônio Marques da; MIRANDA, Jorge. *Tratados luso-brasileiro da dignidade da pessoa humana*. (et.al.). 7ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____, Juaracy C. *Elementos de Direito Penal Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998.

SCHMIDT, André Zenkner. *Exclusão da punibilidade em Crimes de Sonegação*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

STOCO, Rui. *Leis Penais especiais e sua interpretação jurisprudencial*. 6ª ed. São Paulo: RT, 1997.

VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. São Paulo: Dialética, 1998.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do Direito Positivo*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

ZAFFARONI, Eugenio Raul. PIERANGELI, José Henrique. *Manual de Direito Penal Brasileiro - parte geral*. 9ª ed. rev. atual. São Paulo: RT, 2011, v. 1.

WELZEL, Hans, *O Novo Sistema Jurídico Penal – Uma introdução à doutrina da ação finalista*. São Paulo: RT, 2001.

ANEXO I



Presidência da República
Casa Civil
Subchefia para Assuntos Jurídicos

LEI Nº 8.137, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990.

Vide Lei 9.249, de 1995

Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

Mensagem de veto

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte lei:

CAPÍTULO I

Dos Crimes Contra a Ordem Tributária

Seção I

Dos crimes praticados por particulares

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

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

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

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

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

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

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

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

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

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.

Seção II

Dos crimes praticados por funcionários públicos

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

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

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

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

CAPÍTULO II

Dos crimes Contra a Economia e as Relações de Consumo

Art. 4º Constitui crime contra a ordem econômica:

~~I - abusar do poder econômico, dominando o mercado ou eliminando, total ou parcialmente, a concorrência mediante:~~

~~— a) ajuste ou acordo de empresas;~~

~~— b) aquisição de acervos de empresas ou cotas, ações, títulos ou direitos;~~

~~— c) coalizão, incorporação, fusão ou integração de empresas;~~

~~— d) concentração de ações, títulos, cotas, ou direitos em poder de empresa, empresas coligadas ou controladas, ou pessoas físicas;~~

~~— e) cessação parcial ou total das atividades da empresa;~~

~~— f) impedimento à constituição, funcionamento ou desenvolvimento de empresa concorrente.~~

~~II - formar acordo, convênio, ajuste ou aliança entre ofertantes, visando:~~

- ~~— a) à fixação artificial de preços ou quantidades vendidas ou produzidas;~~
- ~~— b) ao controle regionalizado do mercado por empresa ou grupo de empresas;~~
- ~~— c) ao controle, em detrimento da concorrência, de rede de distribuição ou de fornecedores.~~
- ~~— III - discriminar preços de bens ou de prestação de serviços por ajustes ou acordo de grupo econômico, com o fim de estabelecer monopólio, ou de eliminar, total ou parcialmente, a concorrência;~~
- ~~— IV - açambarcar, sonegar, destruir ou inutilizar bens de produção ou de consumo, com o fim de estabelecer monopólio ou de eliminar, total ou parcialmente, a concorrência;~~
- ~~— V - provocar oscilação de preços em detrimento de empresa concorrente ou vendedor de matéria-prima, mediante ajuste ou acordo, ou por outro meio fraudulento;~~
- ~~— VI - vender mercadorias abaixo do preço de custo, com o fim de impedir a concorrência;~~
- ~~— VII - elevar, sem justa causa, os preços de bens ou serviços, valendo-se de monopólio natural ou de fato.~~
- ~~— VII - elevar sem justa causa o preço de bem ou serviço, valendo-se de posição dominante no mercado. (Redação dada pela Lei nº 8.884, de 11.6.1994)~~
- ~~— Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, ou multa.~~

I - abusar do poder econômico, dominando o mercado ou eliminando, total ou parcialmente, a concorrência mediante qualquer forma de ajuste ou acordo de empresas; (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

a) (revogada); (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

b) (revogada); (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

c) (revogada); (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

d) (revogada); (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

e) (revogada); (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

f) (revogada); (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

II - formar acordo, convênio, ajuste ou aliança entre ofertantes, visando: (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

a) à fixação artificial de preços ou quantidades vendidas ou produzidas; (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

b) ao controle regionalizado do mercado por empresa ou grupo de empresas; (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

c) ao controle, em detrimento da concorrência, de rede de distribuição ou de fornecedores. (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos e multa. (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

V - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

VI - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

VII - (revogado). (Redação dada pela Lei nº 12.529, de 2011).

Art. 5º Constitui crime da mesma natureza: (Revogado pela Lei nº 12.529, de 2011).

~~I - exigir exclusividade de propaganda, transmissão ou difusão de publicidade, em detrimento de concorrência;~~

~~II - subordinar a venda de bem ou a utilização de serviço à aquisição de outro bem, ou ao uso de determinado serviço;~~

~~III - sujeitar a venda de bem ou a utilização de serviço à aquisição de quantidade arbitrariamente determinada;~~

~~IV - recusar-se, sem justa causa, o diretor, administrador, ou gerente de empresa a prestar à autoridade competente ou prestá-la de modo inexato, informando sobre o custo de produção ou preço de venda.~~

~~— Pena — detenção, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, ou multa.~~

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

Art. 6º Constitui crime da mesma natureza: (Revogado pela Lei nº 12.529, de 2011).

~~I - vender ou oferecer à venda mercadoria, ou contratar ou oferecer serviço, por preço superior ao oficialmente tabelado, ao regime legal de controle;~~

~~II - aplicar fórmula de reajustamento de preços ou indexação de contrato proibida, ou diversa daquela que for legalmente estabelecida, ou fixada por autoridade competente;~~

~~III - exigir, cobrar ou receber qualquer vantagem ou importância adicional de preço tabelado, congelado, administrado, fixado ou controlado pelo Poder Público, inclusive por meio da adoção ou de aumento de taxa ou outro percentual, incidente sobre qualquer contratação.~~

~~— Pena — detenção, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, ou multa.~~

Art. 7º Constitui crime contra as relações de consumo:

I - favorecer ou preferir, sem justa causa, comprador ou freguês, ressalvados os sistemas de entrega ao consumo por intermédio de distribuidores ou revendedores;

II - vender ou expor à venda mercadoria cuja embalagem, tipo, especificação, peso ou composição esteja em desacordo com as prescrições legais, ou que não corresponda à respectiva classificação oficial;

III - misturar gêneros e mercadorias de espécies diferentes, para vendê-los ou expô-los à venda como puros; misturar gêneros e mercadorias de qualidades desiguais para vendê-los ou expô-los à venda por preço estabelecido para os demais mais alto custo;

IV - fraudar preços por meio de:

a) alteração, sem modificação essencial ou de qualidade, de elementos tais como denominação, sinal externo, marca, embalagem, especificação técnica, descrição, volume, peso, pintura ou acabamento de bem ou serviço;

b) divisão em partes de bem ou serviço, habitualmente oferecido à venda em conjunto;

c) junção de bens ou serviços, comumente oferecidos à venda em separado;

d) aviso de inclusão de insumo não empregado na produção do bem ou na prestação dos serviços;

V - elevar o valor cobrado nas vendas a prazo de bens ou serviços, mediante a exigência de comissão ou de taxa de juros ilegais;

VI - sonegar insumos ou bens, recusando-se a vendê-los a quem pretenda comprá-los nas condições publicamente ofertadas, ou retê-los para o fim de especulação;

VII - induzir o consumidor ou usuário a erro, por via de indicação ou afirmação falsa ou enganosa sobre a natureza, qualidade do bem ou serviço, utilizando-se de qualquer meio, inclusive a veiculação ou divulgação publicitária;

VIII - destruir, inutilizar ou danificar matéria-prima ou mercadoria, com o fim de provocar alta de preço, em proveito próprio ou de terceiros;

IX - vender, ter em depósito para vender ou expor à venda ou, de qualquer forma, entregar matéria-prima ou mercadoria, em condições impróprias ao consumo;

Pena - detenção, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, ou multa.

Parágrafo único. Nas hipóteses dos incisos II, III e IX pune-se a modalidade culposa, reduzindo-se a pena e a detenção de 1/3 (um terço) ou a de multa à quinta parte.

CAPÍTULO III

Das Multas

Art. 8º Nos crimes definidos nos arts. 1º a 3º desta lei, a pena de multa será fixada entre 10 (dez) e 360 (trezentos e sessenta) dias-multa, conforme seja necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime.

Parágrafo único. O dia-multa será fixado pelo juiz em valor não inferior a 14 (quatorze) nem superior a 200 (duzentos) Bônus do Tesouro Nacional BTN.

Art. 9º A pena de detenção ou reclusão poderá ser convertida em multa de valor equivalente a:

I - 200.000 (duzentos mil) até 5.000.000 (cinco milhões) de BTN, nos crimes definidos no art. 4º;

II - 5.000 (cinco mil) até 200.000 (duzentos mil) BTN, nos crimes definidos nos arts. 5º e 6º;

III - 50.000 (cinquenta mil) até 1.000.000 (um milhão de BTN), nos crimes definidos no art. 7º.

Art. 10. Caso o juiz, considerado o ganho ilícito e a situação econômica do réu, verifique a insuficiência ou excessiva onerosidade das penas pecuniárias previstas nesta lei, poderá diminuí-las até a décima parte ou elevá-las ao décuplo.

CAPÍTULO IV

Das Disposições Gerais

Art. 11. 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.

Parágrafo único. Quando a venda ao consumidor for efetuada por sistema de entrega ao consumo ou por intermédio de outro em que o preço ao consumidor é estabelecido ou sugerido pelo fabricante ou concedente, o ato por este praticado não alcança o distribuidor ou revendedor.

Art. 12. São circunstâncias que podem agravar de 1/3 (um terço) até a metade as penas previstas nos arts. 1º, 2º e 4º a 7º:

I - ocasionar grave dano à coletividade;

II - ser o crime cometido por servidor público no exercício de suas funções;

III - ser o crime praticado em relação à prestação de serviços ou ao comércio de bens essenciais à vida ou à saúde.

Art. 13. (Vetado).

~~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 acessórias, antes do recebimento da denúncia. (Revogado pela Lei nº 8.383, de 30.12.1991)~~

Art. 15. Os crimes previstos nesta lei são de ação penal pública, aplicando-se-lhes o disposto no art. 100 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal.

Art. 16. Qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nesta lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

Parágrafo único. Nos crimes previstos nesta Lei, cometidos em quadrilha ou co-autoria, o co-autor ou partícipe que através de confissão espontânea revelar à autoridade policial ou judicial toda a trama delituosa terá a sua pena reduzida de um a dois terços. (Parágrafo incluído pela Lei nº 9.080, de 19.7.1995)

Art. 17. Compete ao Departamento Nacional de ~~Abastecimento~~ e Preços, quando e se necessário, providenciar a desapropriação de estoques, a fim de evitar crise no mercado ou colapso no abastecimento.

~~Art. 18. Fica acrescentado ao Capítulo III do Título II do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, um artigo com parágrafo único, após o art. 162, renumerando-se os subsequentes, com a seguinte redação: (Revogado pela Lei nº 8.176, de 8.2.1991)~~

~~"Art. 163. Produzir ou explorar bens definidos como pertencentes à União, sem autorização legal ou em desacordo com as obrigações impostas pelo título autorizativo.~~

~~Pena - detenção, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.~~

~~Parágrafo único. Incorre na mesma pena aquele que adquirir, transportar, industrializar, tiver consigo, consumir ou comercializar produtos ou matéria-prima, obtidos na forma prevista no caput.~~

Art. 19. O caput do art. 172 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, passa a ter a seguinte redação:

"Art. 172. Emitir fatura, duplicata ou nota de venda que não corresponda à mercadoria vendida, em quantidade ou qualidade, ou ao serviço prestado.

Pena - detenção, de 2 (dois) a 4 (quatro) anos, e multa".

Art. 20. O § 1º do art. 316 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 Código Penal, passa a ter a seguinte redação:

"Art. 316.

§ 1º Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza;

Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa".

Art. 21. O art. 318 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 Código Penal, quanto à fixação da pena, passa a ter a seguinte redação:

"Art. 318.

Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa".

Art. 22. Esta lei entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 23. Revogam-se as disposições em contrário e, em especial, o art. 279 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal.

Brasília, 27 de dezembro de 1990; 169º da Independência e 102º da República.

FERNANDO COLLOR

Jarbas Passarinho

Zélia M. Cardoso de Mello

ANEXO II**Presidência da República
Casa Civil
Subchefia para Assuntos Jurídicos****LEI Nº 9.249, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995.**Mensagem de veto

Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.

Regulamento

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

(...)

(...)

(...)

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

Art. 27. As pessoas jurídicas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real.

Art. 28. A alíquota do imposto de renda de que tratam o art. 77 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958 e o art. 100 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, com as modificações posteriormente introduzidas, passa, a partir de 1º de janeiro de 1996, a ser de quinze por cento.

Art. 29. Os limites a que se referem os arts. 36, I, e 44, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, passam a ser de R\$ 12.000.000,00 (doze milhões de reais).

Art. 30. Os valores constantes da legislação tributária, expressos em quantidade de UFIR, serão convertidos em Reais pelo valor da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996.

Art. 31. Os prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas, a partir de 1º de janeiro de 1996, somente poderão ser compensados com lucros de mesma natureza, observado o limite previsto no art. 15 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Art. 32. (VETADO)

Art. 33. (VETADO)

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.

§ 1º (VETADO)

§ 2º (VETADO)

Art. 35. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996.

Art. 36. Ficam revogadas as disposições em contrário, especialmente:

I - o Decreto-Lei nº 1.215, de 4 de maio de 1972, observado o disposto no art. 178 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

II - os arts. 2º a 19 da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989;

III - os arts. 9º e 12 da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990;

IV - os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992;

V - o art. 28 e os incisos VI, XI e XII e o parágrafo único do art. 36, os arts. 46, 48 e 54, e o inciso II do art. 60, todos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, alterada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e o art. 10 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Brasília, 26 de dezembro de 1995; 174º da Independência e 107º da República.

FERNANDO HENRIQUE CARDOSO

Pedro Pullen Parente

ANEXO III



Presidência da República
 Casa Civil
 Subchefia para Assuntos Jurídicos

LEI COMPLEMENTAR Nº 104, DE 10 DE JANEIRO DE 2001.

Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte

Lei Complementar:

Art. 1º A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 9º

....."

"IV -

....."

"c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;" (NR)

"

"Art. 14.

"I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;" (NR)

"....."

"Art. 43."

"....."

"§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção."
(AC)*

"§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo." (AC)

"Art. 116."

"....."

"Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária." (AC)

"Art. 151."

"....."

"V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;" (AC)

"VI – o parcelamento." (AC)

"....."

"Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica." (AC)

"§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas." (AC)

"§ 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória." (AC)

"Art. 156.

....."

"XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei." (AC)

"....."

"Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial." (AC)

"Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades." (NR)

"§ 1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:" (NR)

"I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;" (AC)

"II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa." (AC)

"§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo." (AC)

"§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:" (AC)

"I – representações fiscais para fins penais;" (AC)

"II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;" (AC)

"III – parcelamento ou moratória." (AC)

Art. 199.

"Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos." (AC)

Art. 2º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 10 de janeiro de 2001; 180ª da Independência e 113ª da República.

FERNANDO HENRIQUE CARDOSO

José Gregori

Pedro Malan

Martus Tavares

ANEXO IV

84

Supremo Tribunal Federal

10/12/2003 **COORD. DE ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA**
D.J. 13.05.2005 **TRIBUNAL PLENO**
EMENTÁRIO Nº 2191-1

HABEAS CORPUS 81.611-8 DISTRITO FEDERAL

RELATOR : MIN. SEPÚLVEDA PERTENCE
PACIENTE : LUIZ ALBERTO CHEMIN
IMPETRANTES : JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN E OUTRO
ADVOGADOS : PAULO JOSÉ DA COSTA JÚNIOR E OUTROS
COATOR : SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EMENTA: I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo.

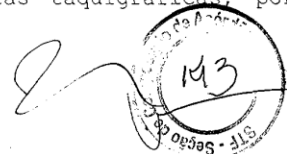
1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo.

2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal.

3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por

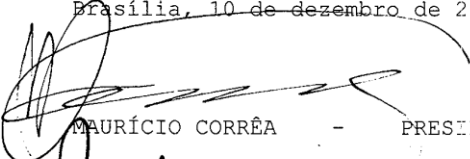
85

Supremo Tribunal Federal


HC 81.611 / DF

maioria de votos, em conceder o **habeas corpus**, nos termos do voto do Relator, vencidos a Senhora Ministra Ellen Gracie e os Senhores Ministros Joaquim Barbosa e Carlos Britto, que o indeferiam.

Brasília, 10 de dezembro de 2003.



MAURÍCIO CORRÊA - PRESIDENTE



SEPÚLVEDA PERTENCE - RELATOR

ANEXO V

Supremo Tribunal Federal

780

16/12/2003 COORD. DE ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA
 D.J. 27.02.2004 EMENTÁRIO Nº 2 1 4 1 - 4 PRIMEIRA TURMA
HABEAS CORPUS 81.929-0 RIO DE JANEIRO

RELATOR ORIGINÁRIO : MIN. SEPÚLVEDA PERTENCE
 RELATOR PARA O ACÓRDÃO : MIN. CEZAR PELUSO
 PACIENTE : LEOMAR PASSOS
 IMPETRANTES : EDUARDO DE VILHENA TOLEDO E OUTRO
 COATOR : SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EMENTA: AÇÃO PENAL. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei federal nº 10.684/03, cc. art. 5º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, sob a Presidência do Senhor Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por decisão unânime, após a reconsideração de voto do Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE e acolhendo proposta do Ministro CEZAR PELUSO, em conceder **habeas corpus**, de ofício, para declarar extinta a punibilidade do crime imputado ao paciente, nos termos do art. 9º, § 2º da Lei 10.684/03. Prejudicado o pedido. Relator para o acórdão o Ministro CEZAR PELUSO.

Brasília, 16 de dezembro de 2003.



CEZAR PELUSO - REDATOR P/ACÓRDÃO




ANEXO VI*Superior Tribunal de Justiça***HABEAS CORPUS Nº 77.986 - MS (2007/0044442-2)**

RELATOR : **MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA**
IMPETRANTE : MANOEL CUNHA LACERDA E OUTRO
IMPETRADO : TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO
PACIENTE : ALDO JOSÉ MARQUES BRANDÃO (PRESO)

EMENTA

PROCESSUAL PENAL. *HABEAS CORPUS*. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. CRÉDITO FISCAL. DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAMENTO. CONDENAÇÃO PELA PRÁTICA DO DELITO DE SONEGAÇÃO FISCAL. CONSTRANGIMENTO ILEGAL. ORDEM CONCEDIDA.

1. A consumação dos crimes previstos no art. 1.º da Lei n.º 8.137/1990, que são considerados materiais ou de resultado, depende do lançamento definitivo do crédito tributário.
2. Como consectário lógico, a ausência do lançamento do crédito fiscal pela Administração Pública, em virtude da fluência do prazo decadencial, verificado pelo transcurso de mais de cinco anos do fato gerador do tributo (art. 150, § 4.º, do CTN), obsta a condenação pela prática do delito de sonegação fiscal.
3. Ordem concedida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da QUINTA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, conceder a ordem, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Jane Silva (Desembargadora convocada do TJ/MG) e Felix Fischer votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, a Sra. Ministra Laurita Vaz.
Brasília (DF), 13 de setembro de 2007(Data do Julgamento)

MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA
Relator

ANEXO VII*Superior Tribunal de Justiça***HABEAS CORPUS N° 42.165 - SP (2005/0033102-3)**

RELATOR : **MINISTRO GILSON DIPP**
IMPETRANTE : DORA MARZO DE ALBUQUERQUE CAVALCANTI CORDANI
 E OUTRO
IMPETRADO : QUINTA TURMA DO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3A
 REGIÃO
PACIENTE : ENRICO PICCIOTTO
PACIENTE : FRANCISCO CARLOS GERALDO CALANDRINI GUIMARÃES

EMENTA

CRIMINAL. *HC*. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO DO DÉBITO NA ESFERA ADMINISTRATIVA. AUSÊNCIA DE PROVAS. CONDENAÇÃO NA ESFERA CRIMINAL. AMPLA INSTRUÇÃO PROBATÓRIA. PAGAMENTO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. ORDEM DENEGADA.

I. Hipótese em que os pacientes foram condenados pela prática de crime contra a ordem tributária, não obstante a exclusão do débito por falta de provas na esfera administrativa.

II. O acórdão impugnado, com base na extensa e minuciosa análise do conjunto fático-probatório, verificou a existência de provas e elementos suficientes a configurar a responsabilidade penal dos pacientes.

III. A dúvida que prevaleceu na esfera administrativa foi vencida na esfera penal, após rica instrução, motivo pelo qual não se pode afastar a condenação dos réus, sob pena de se subordinar ao Poder Executivo a persecução penal para apuração de delitos contra a ordem tributária em quaisquer casos, indiscriminadamente.

IV. Não há coerência lógica no argumento de que a decisão do Conselho de Contribuintes teria fulminado as provas embasadoras da denúncia e, posteriormente, da condenação, pois, se a decisão administrativa baseou-se exatamente na falta de provas, não é capaz de aniquilar o conjunto probatório produzido na esfera criminal e durante a instrução, sob o pálio do contraditório e da ampla defesa.

V. Se o acórdão condenatório está baseado em ampla reunião de evidências que comprovam a prática delitiva, não cabe, na via eleita, o reexame de tais elementos.

VI. O pagamento dos tributos devidos, a qualquer tempo, extingue a punibilidade, nos termos do art. 9º, § 2º, da Lei n.º 10.684/2003. Precedentes do STJ e do STF.

VII. Ordem denegada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da QUINTA TURMA do Superior Tribunal de Justiça. "A Turma, por unanimidade, denegou a ordem." Os Srs. Ministros Laurita Vaz, Arnaldo Esteves Lima e Felix Fischer votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro José Arnaldo da Fonseca.
 Brasília (DF), 28 de junho de 2005 (Data do Julgamento)

Superior Tribunal de Justiça

MINISTRO GILSON DIPP
Relator



ANEXO VIII

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 942.769 - MG (2007/0046519-5)

RELATOR : **MINISTRO HAMILTON CARVALHIDO**
RECORRENTE : FRANCISCO MARCOS CASTILHO SANTOS
RECORRENTE : MARCOS VALÉRIO FERNANDES DE SOUZA
ADVOGADO : ILDEU DA CUNHA PEREIRA
RECORRENTE : ROGÉRIO LIVRAMENTO MENDES
ADVOGADO : EUSTÁQUIO NUNES SILVEIRA
RECORRIDO : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

DECISÃO

Recursos especiais interpostos por Francisco Marcos Castilho Santos e Marcos Valério Fernandes, com fundamento no artigo 105, inciso III, alíneas "a" e "c", da Constituição Federal, e por Rogério Livramento Mendes, com fulcro na alínea "a" do permissivo constitucional, contra acórdão da Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região que, negando provimento aos apelos defensivos, preservou a condenação às penas de 3 anos e 9 meses de reclusão, em regime aberto, e 100 dias-multa, para Francisco Marcos, de 2 anos e 11 meses de reclusão, em regime aberto, e 80 dias-multa, para Marcos Valério, e de 3 anos e 4 meses de reclusão, em regime aberto, e 90 dias-multa, para Rogério Livramento, no processo da ação penal a que respondem como incurso nas sanções do delito tipificado no artigo 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, combinado com os artigos 29 e 71 do Código Penal, assim ementado:

— "PENAL E PROCESSUAL PENAL. CRIME SOCIETÁRIO. INÉPCIA DA DENÚNCIA. NÃO-OCORRÊNCIA. EXAME DE CORPO DE DELITO. DESNECESSIDADE. APREENSÃO DE DOCUMENTOS. LEGALIDADE. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. INAPLICABILIDADE. SONEGAÇÃO FISCAL. ART. 1º, II, DA LEI 8.137/90. MATERIALIDADE E AUTORIA COMPROVADAS. QUANTUM PENALÓGICO MANTIDO.

I – Não há de se falar em inépcia da denúncia por falta de individualização das condutas de cada um dos denunciados, uma vez que a hipótese dos autos versa sobre o chamado crime societário onde a conduta dos administradores é descrita de forma genérica sem que isso impeça o pleno exercício do seu direito constitucional à ampla defesa.

II – O exame de corpo de delito é dispensável quando a própria materialidade do delito é trazida aos autos.

III – Estando as diligências realizadas pelos funcionários do INSS amparadas legalmente, não há de se falar em nulidade da apreensão dos documentos na empresa autuada.

IV – Como à época dos fatos a conduta dos acusados era prevista apenas no tipo penal do art. 1º, II, da Lei nº 8.137/90,

Superior Tribunal de Justiça

inaplicável o princípio da especialidade.

V – Crime de sonegação fiscal suficientemente comprovado em todos os seus elementos, conforme tipificação prevista no art. 1º, II, da Lei nº 8.137/90.

VI – O quantum penalógico revelou-se suficiente, refletindo a justa medida da reprovabilidade das condutas dos agentes.

VII – Apelos desprovidos. " (fl. 56).

Opostos embargos declaratórios, foram estes rejeitados (fl. 790).

A insurgência especial de Francisco Marcos e Marcos Valério está fundada na violação dos artigos 41 e 564, inciso III, alínea "b", do Código Penal e, ainda da Lei nº 8.212/91, eis que seria inepta a denúncia e, mais, porque o delito cometido seria contra a Ordem Previdenciária e, não, contra a Ordem Tributária, como se imputou na denúncia.

Por outro lado, alega o co-réu Rogério Livramento violação dos artigos 13 do Código Penal e 95, alíneas "a", "g" e "i", da Lei nº 8.212/91, porquanto a condenação teria sido fundada em responsabilidade meramente objetiva e, também, em que o crime perpetrado seria contra a Previdência Social.

Pelo petítório de fls. 963/964 e 1.042/1.043, pugnam os recorrentes pela extinção da punibilidade, em função do pagamento dos débitos tributários que fundam a ação penal.

Recursos tempestivos (fls. 838 e 892) e admitidos (fls. 1.107/1.108).

O Ministério Público Federal veio pela extinção da punibilidade do crime (fl. 1.128).

Tudo visto e examinado.

DECIDO.

Ao que se tem dos autos, é de se julgar extinta a punibilidade dos crimes imputados aos réus.

É que a jurisprudência dos Tribunais Superiores firmou entendimento em que, nos crimes contra a ordem tributária, verifica-se a extinção da punibilidade da pretensão punitiva, se efetuado o pagamento integral do débito antes ou após o recebimento da denúncia, *ex vi* do artigo 9º da Lei 10.684/2003, a que o Excelso Supremo Tribunal Federal reconhece efeito retroativo.

É esta, por pertinente, a letra da referida norma, *verbis*:

"Art 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

Superior Tribunal de Justiça

§ 1º *A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.*

§ 2º *Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.*" (nosso os grifos).

A matéria foi já objeto de decisão do Excelso Supremo Tribunal Federal, que, nos autos do *habeas corpus* nº 81.929/RJ, concedeu ordem de ofício, cuja ementa e voto-vista, de lavra do Ministro César Peluso, têm o seguinte teor, *verbis*:

"AÇÃO PENAL. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei federal nº 10.684/03, cc. art. 5º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário."

"1. Os impetrantes atacam aresto do Superior Tribunal de Justiça, arguindo, em síntese, nulidade do julgamento em virtude de entrave à realização de sustentação oral e, no mérito, insurgem-se contra avaliação dos antecedentes para efeito da prisão contra o ora paciente decretada.

2. Pedi vista dos autos para melhor exame de ambas as increpações e, ao fazê-lo, deparei com questão preliminar que, a meu juízo, prejudica a análise dos fundamentos do pedido.

3. Os impetrantes aduriram, à inicial, ter sido o débito quitado antes da edição da sentença que condenou o ora paciente. Deveras, do apenso consta cópia incontroversa da guia de recolhimento do tributo e de seus acessórios, cujo pagamento se deu em **24 de novembro de 1998** (doc. nº 14, fls. 61). Por confirmar o acerto da decisão do Plenário no **HC nº 81.611** (rel Min. **SEPÚLVEDA PERTENCE**), sublinho que a impugnação administrativa do auto de infração e lançamento acabou por reduzir o débito de 899.321,81 para 10.122,87 UFIR, ou seja, reduziu-o em 97% (!), tornando possível ao paciente quitar a dívida e assoalhar a magnitude do desacerto da autuação.

4. É de recordar que, na época - 1998 -, os efeitos penais do pagamento do tributo estavam regidos pelo disposto no art. 34 da Lei nº 9.249/95, que previa a extinção da punibilidade mediante o pagamento, só quando fosse este realizado **até o recebimento da denúncia**. Daí, não terem os impetrantes postulado desde logo a extinção da punibilidade, por falecer-lhe tal direito ao paciente, ao tempo da impetração.

Ocorre que, em **30 de maio do presente ano**, veio a lume a **Lei nº 10.684**, a qual, no art 9º, deu nova disciplina aos efeitos penais (do parcelamento e) do pagamento do tributo, nos casos dos crimes descritos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de

Superior Tribunal de Justiça

dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal:

"Art 9º. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º **Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.**" (grifei).

Pondera, então a doutrina:

"uma leitura apressada, feita sob a ótica da disciplina do antigo Refis, do novo § 2º do artigo 9º poderia levar à crença de se tratar de norma que faz referência ao momento final do parcelamento, ou seja, que o final do parcelamento, implicando em pagamento, levaria à extinção da punibilidade. Sim, o entendimento está correto, mas o dispositivo diz mais que isto. Em nosso entender, o dispositivo pode perfeitamente ser interpretado de forma a permitir que sempre que houver pagamento, independentemente de ser o momento final do parcelamento, extinta estará a punibilidade e, agora, sem limite temporal, isto é, sem que o recebimento da denúncia inviabilize o efeito jurídico-penal do pagamento integral do tributo.

Esta interpretação se assenta em dois fundamentos. Primeiro deles: na disciplina anterior (no Refis), o § 3º expressamente atrelava a extinção da punibilidade ao pagamento das parcelas do parcelamento, verbis: "Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal" (grifamos). A nova disciplina é bem diferente sob este aspecto, confira-se: "Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios" (art. 9º, § 2º). O segundo deles reside na questão da igualdade: se o agente pode, a qualquer momento, parcelar o débito, suspendendo a punibilidade que, ao cabo do parcelamento, será extinta, com maior razão a mesma extinção deve atingir aquele que

Superior Tribunal de Justiça

opta por, nem só ato, pagar integralmente o débito.

Tal qual ocorre relativamente ao parcelamento, a nova disciplina dos efeitos jurídicos-penais do pagamento, por ser mais benéfica, retroage atingindo todos os cidadãos que se encontrem nesta situação, não importando, igualmente, o estágio processual (art. 5º, XL, CF, art. 2º, CP)" (HELOÍSA ESTELLITA, "Pagamento e Parcelamento nos Crimes Tributários: a Nova Disciplina da Lei n. 10.684/03", in Boletim IBCCRIM, SP, set. 2003, p. 2-3).

A nova disciplina, evidentemente mais benéfica ao réu, retroage para alcançar o presente caso (art. 5º, XL, da Constituição Federal), impondo à Corte o dever de outorgar de ofício a ordem, nos termos do art. 61, caput, do Código de Processo Penal:

"Em qualquer fase do processo, o juiz, se reconhecer extinta a punibilidade, deverá declará-lo de ofício".

4. Por tais razões, concedo habeas corpus de ofício, para declarar extinta a punibilidade do crime imputado ao paciente, em virtude do pagamento do tributo a acessórios na forma prevista pelo art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03." (HC nº 81.929/RJ, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, in DJ 27/2/2004).

E, por igual, em julgado daquela Suprema Corte, **verbis**:

"A Turma deferiu habeas corpus impetrado em favor de denunciado pela suposta prática de apropriação indébita de contribuições previdenciárias descontadas de segurados. Na espécie, o paciente e mais dois co-réus, após o recebimento da denúncia, haviam parcelado e pago, espontaneamente, todos os débitos. A mesma medida fora indeferida no STJ, que entendera não existir previsão legal para o parcelamento de contribuições previdenciárias descontadas de empregados, havendo, ao contrário, expressa vedação (Lei 10.666/2003, art. 7º), o que teria sido ratificado pelo veto do § 2º do art. 5º da Lei 10.684/2003, que previa esse benefício. Aplicou-se, ao caso, o disposto no § 2º do art. 9º da Lei 10.684/2003, extinguindo-se a punibilidade do paciente, considerado o princípio da retroatividade da lei penal mais benéfica (CF, art. 5º, XL). Salientou-se que, ainda que o parcelamento e a quitação do débito com a Previdência tivessem ocorrido após a vigência dessa lei, ela deveria incidir, haja vista que as regras referentes ao parcelamento são dirigidas à autoridade tributária, de modo que, se esta defere a faculdade de parcelar e quitar o débito e o paciente cumpre a respectiva obrigação, deve ser beneficiado. Com base no art. 580 do CPP, estendeu-se a decisão a um dos co-réus, dada a identidade de situações, esclarecendo que o terceiro acusado já fora absolvido. ("Lei 10.684/2003: Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do

Superior Tribunal de Justiça

Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento. ... § 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.”. (HC nº 85.452/SP, Relator Ministro Eros Grau, julgado em 17/5/2005, Informativo nº 388/STF).

Justiça: Confirmam-se, agora, os seguintes precedentes deste Superior Tribunal de

"APROPRIAÇÃO INDEBITA PREVIDENCIÁRIA. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE.

– O pagamento integral de dívida oriunda da falta de recolhimento de contribuição à Previdência Social extingue a punibilidade do agente, ainda que ocorrido após o oferecimento da denúncia (art. 9º, § 2º, da Lei n. 10.684, de 30.5.2003). Precedentes.

Denúncia rejeitada pela extinção da punibilidade." (Apn nº 367/AP, Relator Ministro Barros Monteiro, in DJ 21/8/2006).

"RECURSO ESPECIAL. PENAL. APROPRIAÇÃO INDEBITA PREVIDENCIÁRIA. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. EFEITOS PENAS REGIDOS PELO ART. 9º, § 2º, DA LEI 10.684/2003. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. POSSIBILIDADE. RECURSO NÃO CONHECIDO.

1. Com a edição da Lei 10.684/2003, deu-se nova disciplina aos efeitos penais do pagamento do tributo, nos casos dos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e 168-A e 337-A do Código Penal, não mais se aplicando o disposto no art. 34 da Lei 9.249/95.

2. Comprovado o pagamento integral dos débitos oriundos da falta de recolhimento de contribuições sociais, ainda que efetuado posteriormente ao recebimento da denúncia, extingue-se a punibilidade, nos termos do 9º, § 2º, da Lei 10.684/03, aplicável, ao caso, retroativamente, por ser mais benéfica ao réu.

3. Recurso especial não conhecido." (REsp nº 701.848/RS, Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima, in DJ 23/10/2006).

"RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. PENAL E PROCESSUAL PENAL. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. LEI N.º 8.137/90, ART. 1º, INC. IV. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO.

Superior Tribunal de Justiça

APLICAÇÃO DO ART. 9º, § 2º, DA LEI Nº 10.684/2003. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE.

1. O pagamento integral dos débitos oriundos da falta de recolhimento dos tributos ou contribuições sociais, ainda que efetuado posteriormente ao recebimento da denúncia - como é o caso dos autos -, extingue a punibilidade dos crimes tipificados nos artigos 1º e 2º da Lei n.º 8.137/90, 168-A e 337-A do Código Penal, por força do artigo 9º, parágrafo 2º, da Lei n.º 10.684/03, de eficácia retroativa, indivisível por força do artigo 5º, inciso XI, da Constituição Federal. Precedentes do STJ e do STF.

2. Declaração de ofício da extinção da punibilidade." (RHC nº 14.914/SP, Relatora Ministra Laurita Vaz, *in* DJ 20/3/2006).

"CRIMINAL. HC. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, INCISO II E ART. 11, AMBOS DA LEI Nº 8.137/90. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. LEI 10.684/03. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO. COMPROVAÇÃO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE DA LEI PENAL MAIS BENÉFICA. ORDEM CONCEDIDA.

I. Hipótese na qual os pacientes foram denunciados pela suposta prática do crime previsto no art. 1º, inciso II e art. 11, ambos da Lei n.º 8.137/90, c/c art. 71 do Código Penal.

II. Comprovado o pagamento integral do débito tributário, incide, à hipótese dos autos, o § 2º do art. 9º da Lei n.º 10.684/2003.

III. Tratando-se de norma penal mais benéfica, deve retroagir aos fatos anteriores à sua vigência, de acordo com o art. 5º, inciso XI, da Constituição Federal.

IV. Precedentes do STF e desta Corte.

V. Deve ser cassado o acórdão impugnado, determinando-se o trancamento da ação penal instaurada contra os pacientes, tendo em vista a extinção de suas punibilidades.

VI. Ordem concedida, nos termos do voto do Relator."

(HC nº 48.137/RS, Relator Ministro Gilson Dipp, *in* DJ 19/12/2005).

In casu, dos documentos juntados autos autos depreende-se que os recorrentes efetuaram o pagamento integral das parcelas tributárias não-recolhidas, tendo sido, inclusive, extinta a respectiva execução fiscal (fl. 968), sendo, pois, de rigor, a declaração de extinção da punibilidade.

Prejudicadas, por consequência, as questões trazidas nos recursos especiais.

Pelo exposto, declaro a extinção da punibilidade do crime tipificado no artigo 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, combinado com os artigos 29 e 71 do Código

Superior Tribunal de Justiça

Penal, relativamente aos recorrentes Francisco Marcos Castilho Santos, Marcos Valério Fernandes e Rogério Livramento Mendes, com fundamento no artigo 9º, parágrafo 2º, da Lei nº 10.684/2003, julgando, por consequência, prejudicados os recursos especiais.

Publique-se.

Intime-se.

Brasília, 11 de dezembro de 2007.

Ministro *Hamilton Carvalho*, Relator



ANEXO IX

Supremo Tribunal Federal
 Coordenadoria de Análise de Jurisprudência
 DJe nº 27 Divulgação 09/02/2011 Publicação 10/02/2011
 Ementário nº 2461 - 02

297

13/04/2010

PRIMEIRA TURMA

HABEAS CORPUS 96.681 SÃO PAULO

RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO
 PACTE.(S) : NELSON DOS SANTOS FILHO
 PACTE.(S) : BOANERGES ANTONIO MACEDO DA SILVA
 IMPTE.(S) : ANTONIO RUIZ FILHO E OUTRO(A/S)
 COATOR(A/S) (ES) : SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

DENÚNCIA - INÉPCIA - OPORTUNIDADE DA ARTICULAÇÃO. O vício relativo à denúncia há de ser veiculado na primeira oportunidade que a parte tiver para falar no processo.

DENÚNCIA - PARÂMETROS LEGAIS. Atendendo a denúncia ao figurino legal, descabe cogitar de defeito a ponto de prejudicar a defesa.

PROVA - PERÍCIA. O pleito para realização de perícia deve ser formalizado no momento adequado e não merece acolhida quando houver no processo documentos incontroversos.

AÇÃO PENAL - PROPOSITURA - CRIME TRIBUTÁRIO. A ação penal pode basear-se em prova documental decorrente do crivo do fisco.

PENA - DOSIMETRIA - CIRCUNSTÂNCIAS JUDICIAIS. Observados núcleos do artigo 59 do Código Penal, não se pode falar de vício na fixação da pena-base acima do mínimo previsto para o tipo.

CRIME TRIBUTÁRIO - ARTIGO 9º DA LEI Nº 10.684/2003. Uma vez alcançado o parcelamento do débito tributário, a teor do disposto no artigo 9º da Lei nº 10.684/2003, impõe-se a suspensão da pretensão punitiva e dos prazos prescricionais, sendo que a liquidação do débito implica a extinção da punibilidade.

A C Ó R D ã O



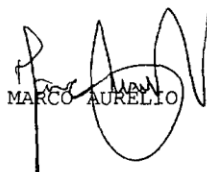
Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal em deferir, em parte, o pedido de *habeas corpus*, nos termos do voto do relator e

Supremo Tribunal Federal **298**

HC 96.681 / SP

por unanimidade, em sessão presidida pelo Ministro Ricardo Lewandowski, na conformidade da ata do julgamento e das respectivas notas taquigráficas.

Brasília, 13 de abril de 2010.



MARCO AURELIO

- RELATOR

ANEXO X

Superior Tribunal de Justiça

HABEAS CORPUS Nº 56.799 - SP (2006/0066989-3)

RELATORA : MINISTRA LAURITA VAZ
IMPETRANTE : EDUARDO BIRKMAN
IMPETRADO : QUINTA TURMA DO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3A
 REGIÃO
PACIENTE : RAFAEL MAURÍCIO DE GOUVEIA

EMENTA

HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. AÇÃO PENAL. CRÉDITO FISCAL. DECADÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO. CRIME MATERIAL. FALTA DE JUSTA CAUSA. TRANCAMENTO. PRECEDENTES.

1. Os crimes definidos no art. 1.º, da Lei n.º 8.137/1990, a teor do entendimento consagrado pelo Supremo Tribunal Federal, são materiais ou de resultado, somente se consumando com o lançamento definitivo do crédito fiscal.

2. Nesse contexto, decaindo a administração fiscal do direito de lançar o crédito tributário, em razão da decadência do direito de exigir o pagamento do tributo, tem-se que, na hipótese, inexistente justa causa para o oferecimento da ação penal, em razão da impossibilidade de se demonstrar a consumação do crime de sonegação tributária.

3. Ordem concedida para trancar a ação penal movida contra o ora Paciente (n.º 2000.61.05.016700-6), em tramitação na 1ª Vara Criminal Federal de Campinas, diante da falta de justa causa, consubstanciada na impossibilidade de se demonstrar devidamente, através de lançamento definitivo, a consumação do ilícito fiscal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da QUINTA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, conceder a ordem, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros Arnaldo Esteves Lima e Felix Fischer votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Gilson Dipp.

Brasília (DF), 13 de março de 2007 (Data do Julgamento)

MINISTRA LAURITA VAZ
 Relatora

Superior Tribunal de Justiça

HABEAS CORPUS Nº 56.799 - SP (2006/0066989-3)

RELATÓRIO

EXMA. SRA. MINISTRA LAURITA VAZ:

Trata-se de *habeas corpus*, substitutivo de recurso ordinário, com pedido de liminar, impetrado em favor de RAFAEL MAURÍCIO DE GOUVEIA, apontando-se como autoridade coatora o Tribunal Federal da 3ª Região.

Segundo consta dos autos, o ora Paciente foi denunciado pela prática, em tese, do crime previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, na forma do artigo 71 do Código Penal, em virtude de ter deixado de recolher aos cofres públicos, valores devidos a título de Imposto sobre a Renda - Pessoa Física, nos anos-base de 1996 e 1997.

Alegando não existir justa causa para a ação penal, diante da impossibilidade de constituição do crédito tributário, já que alcançado pela decadência, foi impetrado *habeas corpus* perante o Tribunal *a quo*, objetivando o trancamento da ação penal.

O referido *decisum* restou assim ementado, *in verbis* :

"HABEAS CORPUS - PROCESSUAL PENAL - ARTIGO 83 DA LEI 9.430/96 - AUTONOMIA DAS INSTÂNCIAS - DESNECESSIDADE DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, MEDIANTE PRÉVIO ESGOTAMENTO DA ESFERA ADMINISTRATIVA - JUSTA CAUSA PARA A AÇÃO PENAL CONFIGURADA - ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE INGRESSO NO PAES NÃO CONFIGURADA - ORDEM DENEGADA.

1. O artigo 83 da Lei 9.430/96 está endereçado ao administrador, impedindo-o que aja sem antes concluir o procedimento administrativo fiscal. Todavia, tal não obsta que o Ministério Público promova a ação penal pública, se entender configurada a infração, mesmo no ângulo tributário.

2. Em matéria criminal existe o princípio da "reserva da jurisdição", que atribui competência exclusiva ao Poder Judiciário para condenar, ou não, aquele que pratica o ilícito penal.

3. Conclui-se, assim, que nenhuma decisão administrativa tem o condão de cercear o poder do juiz criminal de identificar a existência de crime onde o Fisco não vislumbrou ao menos a existência de um crédito tributário. O nosso sistema jurídico não impede que haja um pronunciamento jurisdicional em sentido contrário àquele adotado anteriormente pela administração, dada a autonomia das instâncias. Desse modo, de nada interessa a circunstância de o administrador reconhecer que certa infração não ocorreu, que não foi cometida pelo acusado, ou que foi praticada ao amparo de uma excludente de antijuridicidade, já que o controle judicial, nessa matéria, é pleno, e não vinculado, como ocorre com a administração.

4. A decisão judicial, no campo criminal, prevalece integralmente

Superior Tribunal de Justiça

sobre a decisão administrativa, não havendo qualquer possibilidade de vinculação do Poder Judiciário à decisão do administrador. Precedentes desta Corte.

5. No que diz respeito ao argumento de que a Receita Federal e o próprio "parquet" federal reconheceram a ocorrência da decadência do direito de constituir o alegado crédito, ressalta-se que na ação penal se apura a supressão de imposto mediante a omissão de rendimentos, delito previsto no artigo 1º, inciso I da Lei 8.137/90, que prevê o decurso do prazo prescricional de doze anos como causa extintiva da punibilidade. Assim sendo, não se pode sujeitar o delito de sonegação fiscal ao exíguo prazo decadencial tributário, sob pena de se negar vigência ao artigo 109, III, do Código Penal.

6. Não prevalece a alegação de que restou cerceado o direito do paciente valer-se da prerrogativa contida no artigo 92, § 22 da Lei 10.648/2003, para efetuar o pagamento e extinguir a punibilidade, até porque a ação penal em curso não o inibe de fazê-lo, no momento que o desejar, levando em conta os valores indicados a fl. 465, pela Receita Federal.

7. Ordem denegada." (fls. 602/603)

No presente writ, o Impetrante reitera os argumentos da impetração originária, aduzindo que "INEXISTE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO PENDENTE, TENDO SIDO DECIDIDO NO MESMO PELA IMPOSSIBILIDADE DE CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA DECADÊNCIA, O QUAL CARACTERIZA-SE COMO UMA DAS CAUSAS DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO" (fl. 09).

Requer, pois, que o habeas corpus seja "CONHECIDO E CONCEDIDO LIMINARMENTE A ORDEM PARA TRANCAR A AÇÃO PENAL QUE TRAMITA PERANTE A 1ª VARA CRIMINAL FEDERAL DE CAMPINAS, PROCESSO Nº 2000.61.05.016700-6, REFORMANDO INTEGRALMENTE O R. ACÓRDÃO PROFERIDO PELA 5ª TURMA DO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO, nos autos do HC-SP Nº 22079 2005.03.00.045194-7, vindo a DEFERIR A LIMINAR PARA SUSPENDER O PROCESSAMENTO DA AÇÃO PENAL até final julgamento do mérito" (fl. 09), quando a ordem deverá ser concedida para trancar a ação penal por falta de justa causa.

A liminar pleiteada foi indeferida às fls. 608/610.

O Ministério Público Federal opinou pela denegação da ordem, em parecer que guarda a seguinte ementa, *litteris*:

"PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. IMPOSTO DE RENDA. DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA NACIONAL DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, RESTANDO COMPROVADA, PORÉM, A AUSÊNCIA DO PAGAMENTO DE TRIBUTOS REFERENTES AOS EXERCÍCIOS FINANCEIROS DE 1996 E 1997. PACIENTE QUE DEVE RESPONDER PENALMENTE POR SUA

Superior Tribunal de Justiça

CONDUTA.

Parecer pela denegação do pedido." (fl. 613)

É o relatório.



Superior Tribunal de Justiça

HABEAS CORPUS Nº 56.799 - SP (2006/0066989-3)

EMENTA

HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. AÇÃO PENAL. CRÉDITO FISCAL. DECADÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO. CRIME MATERIAL. FALTA DE JUSTA CAUSA. TRANCAMENTO. PRECEDENTES.

1. Os crimes definidos no art. 1.º, da Lei n.º 8.137/1990, a teor do entendimento consagrado pelo Supremo Tribunal Federal, são materiais ou de resultado, somente se consumando com o lançamento definitivo do crédito fiscal.

2. Nesse contexto, decaindo a administração fiscal do direito de lançar o crédito tributário, em razão da decadência do direito de exigir o pagamento do tributo, tem-se que, na hipótese, inexistente justa causa para o oferecimento da ação penal, em razão da impossibilidade de se demonstrar a consumação do crime de sonegação tributária.

3. Ordem concedida para trancar a ação penal movida contra o ora Paciente (n.º 2000.61.05.016700-6), em tramitação na 1ª Vara Criminal Federal de Campinas, diante da falta de justa causa, consubstanciada na impossibilidade de se demonstrar devidamente, através de lançamento definitivo, a consumação do ilícito fiscal.

VOTO

EXMA. SRA. MINISTRA LAURITA VAZ (RELATORA):

A ordem merece ser concedida.

Inicialmente, impende dizer que o Supremo Tribunal Federal, nos autos do HC n.º 81.611/DF, estabeleceu que os crimes previstos no art. 1.º, da Lei n.º 8.137/90, são materiais ou de resultado, ou seja: somente se consumam após o lançamento definitivo do crédito tributário.

Nesse sentido, confira-se:

"HABEAS CORPUS. PENAL TRIBUTÁRIO. CRIME DE SUPRESSÃO DE TRIBUTO (ART. 1º DA LEI 8.137/1990). NATUREZA JURÍDICA. ESGOTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. PRESCRIÇÃO. ORDEM CONCEDIDA.

1. Na linha do julgamento do HC 81.611 (rel. min. Sepúlveda Pertence, Plenário), os crimes definidos no art. 1º da Lei 8.137/1990 são materiais, somente se consumando com o lançamento definitivo.

2. Se está pendente recurso administrativo que discute o débito tributário perante as autoridades fazendárias, ainda não há crime, porquanto "tributo" é elemento normativo do tipo.

3. Em consequência, não há falar-se em início do lapso prescricional,

Superior Tribunal de Justiça

que somente se iniciará com a consumação do delito, nos termos do art. 111, I, do Código Penal." (HC 83414/RS, Primeira Turma, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, DJ de 23/04/2004 - grifei.)

Sendo assim, evidenciado nos autos que a autoridade fiscal deixou operar a decadência do direito de exigir o pagamento do tributo - em razão do transcurso do prazo legal de 05 (cinco) anos - e, por conseqüência, decaiu do direito de lançar o crédito tributário (cf. fl. 477), há de se reconhecer, na hipótese, a inexistência de justa causa para o oferecimento da ação penal.

Com efeito, o lançamento do crédito fiscal, *in casu*, jamais existirá, restando, portanto, impossibilitado o implemento da condição objetiva de punibilidade consubstanciada na existência do tributo definitivamente lançado. Outrossim, por idêntico fundamento, impende dizer que nunca será configurado o elemento normativo do tipo "*tributo*", necessário para demonstrar a consumação do delito material de sonegação tributária, insculpido no art. 1.º inc. I, da Lei n.º 8.137/90.

Ante o exposto, CONCEDO A ORDEM para trancar a ação penal movida contra o ora Paciente (n.º 2000.61.05.016700-6), em tramitação na 1ª Vara Criminal Federal de Campinas, diante da falta de justa causa, consubstanciada na impossibilidade de se demonstrar devidamente, através de lançamento definitivo, a consumação do ilícito fiscal.

É o voto.

MINISTRA LAURITA VAZ
Relatora

Superior Tribunal de Justiça

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
QUINTA TURMA**

Número Registro: 2006/0066989-3
MATÉRIA CRIMINAL
Números Origem: 200061050167006 200503000451947
EM MESA

HC 56799 / SP

JULGADO: 13/03/2007

Relatora

Exma. Sra. Ministra **LAURITA VAZ**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **ARNALDO ESTEVES LIMA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS**

Secretário

Bel. **LAURO ROCHA REIS**

AUTUAÇÃO

IMPETRANTE : EDUARDO BIRKMAN
IMPETRADO : QUINTA TURMA DO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3A REGIÃO
PACIENTE : RAFAEL MAURÍCIO DE GOUVEIA

ASSUNTO: Penal - Leis Extravagantes - Crimes Contra a Ordem Tributária Econômica e as Relações de Consumo - (Lei 8137 / 90)

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia QUINTA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Turma, por unanimidade, concedeu a ordem, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora."

Os Srs. Ministros Arnaldo Esteves Lima e Felix Fischer votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Gilson Dipp.

Brasília, 13 de março de 2007

LAURO ROCHA REIS
Secretário

ANEXO XI

Superior Tribunal de Justiça

HABEAS CORPUS N° 53.376 - SP (2006/0018717-0)

RELATORA : MINISTRA LAURITA VAZ
IMPETRANTE : RÉGIS GALINO E OUTRO
IMPETRADO : TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PACIENTE : ÁLVARO VIANA DE AMORIM

EMENTA

HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. LEI N.º 8.137/90. CRÉDITO FISCAL. PENDÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO. AUSÊNCIA DE LANÇAMENTO DEFINITIVO. DELITO NÃO CONSUMADO. INQUÉRITO POLICIAL. FALTA DE JUSTA CAUSA. TRANCAMENTO. PRAZO PRESCRICIONAL QUE NÃO SE INICIA. PRECEDENTES.

1. Os crimes definidos no art. 1º da Lei 8.137/1990 são materiais, somente se consumando com o lançamento do débito fiscal. Não há justa causa para a instauração de inquérito policial quando não esgotada a esfera administrativa, uma vez que a falta de lançamento definitivo do suposto crédito tributário impede a configuração do crime. Precedentes.

2. *Habeas corpus* concedido para trancar o inquérito policial, diante da ausência de justa causa para a sua instauração, por inexistir lançamento definitivo do débito fiscal, até o julgamento definitivo do processo administrativo, suspendendo-se, também, o prazo prescricional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da QUINTA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, conceder a ordem, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros Arnaldo Esteves Lima, Napoleão Nunes Maia Filho e Jorge Mussi votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Felix Fischer.

Brasília (DF), 11 de março de 2008 (Data do Julgamento)

MINISTRA LAURITA VAZ
Relatora

Superior Tribunal de Justiça

HABEAS CORPUS Nº 53.376 - SP (2006/0018717-0)

RELATÓRIO

EXMA. SRA. MINISTRA LAURITA VAZ:

Trata-se de *habeas corpus*, substitutivo de recurso ordinário, com pedido de liminar, impetrado em favor de ÁLVARO VIANA DE AMORIM, contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que, dando parcial provimento a impetração originária, apenas para sustar o andamento do procedimento investigatório e o indiciamento formal, preservou o inquérito policial no qual o ora Paciente é investigado pela prática de crime contra a ordem tributária, em acórdão assim ementado, *in verbis*:

"HABEAS CORPUS - ALEGAÇÃO DE QUE O PACIENTE SOFRE CONSTRANGIMENTO ILEGAL DECORRENTE DA EXISTÊNCIA DE INQUÉRITO POLICIAL NO QUAL É INVESTIGADO, QUANDO AINDA ESTÁ PENDENTE RECURSO ORDINÁRIO, SOBRE O MESMO FATO, T.I.T..

CASO EM QUE O INQUÉRITO FOI INSTAURADO ANTES DA ENTRADA EM VIGOR DA L.C. ESTADUAL 970/2005, ADEMAIS OS FATOS APURADOS SE DERAM EM 2000, E NÃO HÁ NOTÍCIA DE INDICIAMENTO DO PACIENTE, TENDO O MM JUIZ DETERMINADO A SUSTAÇÃO DA MARCHA DO I.P. ATÉ A SOLUÇÃO DO RECURSO ADMINISTRATIVO.

CONVENIÊNCIA DA MANTENÇA DO I.P. SUSTADO, E NÃO DE DETERMINAR-SE SEU TRANCAMENTO.

Ordem parcialmente concedida." (fl. 281)

Sustenta o Impetrante, em suma, que *"não há justa causa para a persecução penal, pois o suposto crédito tributário ainda pende de lançamento definitivo, e sua inexistência impede a configuração do delito"* (fl. 15).

Afirma que, embora esteja suspenso até o final do procedimento administrativo, o inquérito policial é *"repleto de irregularidades que somente serão sanadas com o trancamento deste"* (fl. 18).

Pugna, assim, liminarmente, que seja mantida a suspensão do inquérito policial até o julgamento da presente ordem e, no mérito, seu trancamento definitivo por falta de justa causa.

Durante o recesso forense, a Presidência desta Corte Superior solicitou informações à autoridade impetrada para, após, analisar o pedido liminar (fl. 76).

As judiciosas informações foram prestadas às fls. 83/276, com a juntada de

Superior Tribunal de Justiça

peças processuais pertinentes à instrução do feito.

O pedido de liminar foi indeferido nos termos da decisão de fl. 297/298.

O Ministério Público Federal manifestou-se às fls. 303/308, opinando pela denegação da ordem.

É o relatório.



*Superior Tribunal de Justiça***HABEAS CORPUS Nº 53.376 - SP (2006/0018717-0)****EMENTA**

HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. LEI N.º 8.137/90. CRÉDITO FISCAL. PENDÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO. AUSÊNCIA DE LANÇAMENTO DEFINITIVO. DELITO NÃO CONSUMADO. INQUÉRITO POLICIAL. FALTA DE JUSTA CAUSA. TRANCAMENTO. PRAZO PRESCRICIONAL QUE NÃO SE INICIA. PRECEDENTES.

1. Os crimes definidos no art. 1º da Lei 8.137/1990 são materiais, somente se consumando com o lançamento do débito fiscal. Não há justa causa para a instauração de inquérito policial quando não esgotada a esfera administrativa, uma vez que a falta de lançamento definitivo do suposto crédito tributário impede a configuração do crime. Precedentes.

2. *Habeas corpus* concedido para trancar o inquérito policial, diante da ausência de justa causa para a sua instauração, por inexistir lançamento definitivo do débito fiscal, até o julgamento definitivo do processo administrativo, suspendendo-se, também, o prazo prescricional.

VOTO

EXMA. SRA. MINISTRA LAURITA VAZ (RELATORA):

A ordem comporta concessão.

Na espécie, insurge-se o Impetrante contra a instauração de inquérito policial para apurar a prática de crime previsto na Lei n.º 8.137/90, ao argumento central de que não sendo esgotada a esfera administrativa não existe conduta típica a ser apurada, porque o crime se consuma com a constituição definitiva do lançamento do débito fiscal.

Ao contrário do que entendeu o acórdão impugnado, a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, seguindo a orientação do Supremo Tribunal Federal, firmou-se no sentido de que a decisão final na esfera administrativa não se constitui em condição objetiva de procedibilidade para a propositura da ação penal para apurar eventual cometimento de crime contra a ordem tributária.

Em assim sendo, não há, no caso, justa causa para a instauração de inquérito policial, justamente porque o crime contra a ordem tributária depende, para a sua caracterização, do lançamento definitivo do tributo devido, pela autoridade administrativa.

Assim, não existe o crime de sonegação fiscal antes que se torne definitivo pelo esgotamento das vias administrativas próprias o lançamento da autuação, o que demonstra a necessidade de trancar o inquérito policial, diante da ausência de configuração do

Superior Tribunal de Justiça

delito investigado.

Nesse sentido, os seguintes precedentes:

"HABEAS CORPUS – CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – SONEGAÇÃO FISCAL – TRANCAMENTO DE INQUÉRITO POLICIAL – INSTAURAÇÃO EM CONCOMITÂNCIA COM O PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO – INEXISTÊNCIA DE LANÇAMENTO DEFINITIVO DO TRIBUTO DEVIDO – RECENTE ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – TRANCAMENTO – SUSPENSÃO DO CURSO DO PRAZO PRESCRICIONAL – POSSIBILIDADE DE COMETIMENTO DE CRIME CONTRA O SISTEMA FINANCEIRO – PORTARIA QUE MENCIONOU TÃO-SOMENTE O DELITO CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – ORDEM CONCEDIDA.

I. O trancamento de inquérito policial somente é viável ante a cabal e inequívoca demonstração da atipicidade do fato ou da completa inexistência de qualquer indício de autoria em relação ao paciente.

II. Consoante recente orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, seguida por esta Corte, eventual crime contra a ordem tributária depende, para sua caracterização, do lançamento definitivo do tributo devido pela autoridade administrativa.

III. Ordem concedida para trancar o inquérito policial instaurado contra o paciente com o fim de averiguar a ocorrência de possível crime contra a ordem tributária, suspendendo-se, também, o curso do prazo prescricional, facultando à autoridade policial, dentro de sua discricionariedade, a averiguação de eventual crime contra o sistema financeiro." (HC 70.599/SP, 5ª Turma, Rel. Ministra JANE SILVA (DESEMBARGADORA CONVOCADA DO TJ/MG), DJ de 15/10/2007.)

"HABEAS CORPUS. TRANCAMENTO DO INQUÉRITO POLICIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, DA LEI 8.137/90. DELITO MATERIAL. EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO. CONDIÇÃO DE PUNIBILIDADE. COMPROVAÇÃO. ORDEM CONCEDIDA.

1. Antes de constituído definitivamente o crédito tributário, não há justa causa para a instauração de inquérito policial com base no art. 1º, da Lei 8.137/90, tendo em vista que os delitos ali tipificados são materiais ou de resultado, isto é, somente se consomem com a ocorrência concreta do resultado previsto abstratamente (redução ou elisão do tributo).

2. Devidamente comprovado nos autos a existência de discussão administrativa pendente a respeito da exigibilidade do débito, é de rigor o trancamento do inquérito policial, com a respectiva suspensão do prazo prescricional, haja vista a ausência de materialidade delitiva; aliás, a instauração de inquérito policial, em casos como este, é desnecessária, eis que a conclusão do procedimento fiscal, com o lançamento definitivo do tributo, basta à instrumentação da Ação Penal.

3. Parecer do Ministério Público Federal pela concessão da ordem.

4. Writ concedido." (HC 66.109/SP, 5ª Turma, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJ de 10/09/2007.)

"PENAL E PROCESSUAL PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. DENÚNCIA RECEBIDA ANTES DA CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO QUE CONSUBSTANCIA UMA CONDIÇÃO OBJETIVA DE PUNIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Superior Tribunal de Justiça

I - O Plenário do Pretório Excelso ao julgar o HC 81.611/DF, Rel.

Min. Sepúlveda Pertence, DJU de 13/05/2005, firmou o entendimento, que posteriormente veio a ser seguido também nesta Corte, de que nos crimes contra a ordem tributária a constituição definitiva do crédito tributário e consequente reconhecimento de sua exigibilidade (an debeatur) e valor devido (quantum debeatur) configura uma condição objetiva de punibilidade, ou seja, se apresenta como um requisito cuja existência condiciona a punibilidade do injusto penal (Precedentes do Pretório Excelso e desta Corte).

II - Dessarte, o início da persecutio criminis in iudicio, ou até mesmo a instauração de inquérito policial somente se justificam após a constituição definitiva do crédito tributário, sendo flagrante o constrangimento ilegal decorrente da inobservância deste dado objetivo.

Recurso provido." (RHC 20.102/MG, 5ª Turma, Rel. Ministro FELIX FISCHER, DJ de 03/09/2007.)

Confira-se, ainda, o seguinte precedente do Supremo Tribunal Federal:

"HABEAS CORPUS. PENAL. TRIBUTÁRIO. CRIME DE SUPRESSÃO DE TRIBUTO (ART. 1º DA LEI 8.137/1990). NATUREZA JURÍDICA. ESGOTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. PRESCRIÇÃO. ORDEM CONCEDIDA.

1. Na linha do julgamento do HC 81.611 (rel. min. Sepúlveda Pertence, Plenário), os crimes definidos no art. 1º da Lei 8.137/1990 são materiais, somente se consumando com o lançamento definitivo.

2. Se está pendente recurso administrativo que discute o débito tributário perante as autoridades fazendárias, ainda não há crime, porquanto "tributo" é elemento normativo do tipo.

3. Em consequência, não há falar-se em início do lapso prescricional, que somente se iniciará com a consumação do delito, nos termos do art. 111, I, do Código Penal." (HC 83.414/RS, 1ª Turma, Rel. Ministro JOAQUIM BARBOSA, DJ de 23/04/2004 - grifei.)

Nesse contexto, observa-se que a instauração do inquérito policial foi precipitada, já que, como reconhece o próprio acórdão impugnado, o suposto crédito fiscal ainda pende de lançamento definitivo, porque *"existe recurso ordinário pendente de decisão final em tramitação no Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo"* (fl. 281).

Ante o exposto, CONCEDO A ORDEM para trancar o inquérito policial, diante da ausência de justa causa para a sua instauração, por inexistir lançamento definitivo do débito fiscal, até o julgamento definitivo do processo administrativo, suspendendo-se, também, o curso prescricional.

É o voto.

MINISTRA LAURITA VAZ
Relatora

Superior Tribunal de Justiça

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
QUINTA TURMA**

Número Registro: 2006/0018717-0

**HC 53376 / SP
MATÉRIA CRIMINAL**

Números Origem: 802003 8702653

EM MESA

JULGADO: 11/03/2008

Relatora

Exma. Sra. Ministra **LAURITA VAZ**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **ARNALDO ESTEVES LIMA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **ALCIDES MARTINS**

Secretário

Bel. **LAURO ROCHA REIS**

AUTUAÇÃO

IMPETRANTE : RÉGIS GALINO E OUTRO
IMPETRADO : TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PACIENTE : ÁLVARO VIANA DE AMORIM

ASSUNTO: Inquérito Policial

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia QUINTA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Turma, por unanimidade, concedeu a ordem, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora."

Os Srs. Ministros Arnaldo Esteves Lima, Napoleão Nunes Maia Filho e Jorge Mussi votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Felix Fischer.

Brasília, 11 de março de 2008

LAURO ROCHA REIS
Secretário

ANEXO XII

*Supremo Tribunal Federal*SERVIÇO DE JURISPRUDÊNCIA
D.J. 01.10.93
EMENTÁRIO Nº 1 7 1 9 - 1

71

01/07/93

TRIBUNAL PLENO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 855-2 PARANÁREQTE.: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO
REQDOS.: GOVERNADOR DO ESTADO DO PARANÁ E ASSEMBLÉIA
LEGISLATIVA DO ESTADO DO PARANÁ01719010
05550000
08551000
00000130

E M E N T A - Gás liquefeito de petróleo: lei estadual que determina a pesagem de botijões entregues ou recebidos para substituição à vista do consumidor, com pagamento imediato de eventual diferença a menor: arguição de inconstitucionalidade fundada nos arts. 22, IV e VI (energia e metrologia), 24 e §§, 25, § 2º, e 238, além de violação ao princípio de proporcionalidade e razoabilidade das leis restritivas de direitos: plausibilidade jurídica da arguição que aconselha a suspensão cautelar da lei impugnada, a fim de evitar danos irreparáveis à economia do setor, no caso de vir a declarar-se a inconstitucionalidade: liminar deferida.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, em deferir medida cautelar para suspender, até a decisão final da ação, os efeitos da Lei nº 10.248, de 14.01.93, do Estado do Paraná.

Brasília, DF, 1º de julho de 1993.

OCTAVIO GALLOTTI - PRESIDENTE


 SEPÚLVEDA PERTENCE - RELATOR

ibc/

