

4.5 COM A PALAVRA, O UNIVERSITÁRIO

4.5.1 Breves comentários acerca dos crimes contra a ordem tributária

Raphael Silva Rodrigues

*Acadêmico de Direito do Centro Universitário de Belo Horizonte –
UNIBH e Membro do Instituto de Ciências Penais*

Thaís Amélia de Assis Colen

Acadêmica de Direito da FEAD

“A impunidade não salva da pena e castigo merecido; retarda-o para o fazer mais grave pela reincidência e agravação das culpas e crimes subseqüentes.” (Marquês de Maricá)

RESUMO: Análise geral dos aspectos polêmicos concernentes ao instituto dos crimes contra a ordem tributária.

Introdução

Segundo a renomada doutrina do professor Hugo de Brito Machado (2005),

o estudo dos crimes contra a ordem tributária ganha maior importância na medida em que aumentam os segmentos do Fisco e do Ministério Público que acreditam ser possível aumentar a arrecadação tributária pela intimidação, e por isto cuidam de tornar efetiva a aplicação das sanções penais.

Com propriedade, a doutrina espanhola ensina que

la criminalización de la infracción tributaria puede responder a dos planteamientos diferentes: puede ser el fruto de la convicción de que se ha logrado un sistema fiscal, dentro de

lo que cabe, justo, merecedor del respeto de todos y de que, por tanto, la infracción tributaria resulta intolerable, o puede ser el producto de la comprobación estadística de que casi todo el mundo defrauda y que, por consiguiente, es preciso desencadenar el terror penal para que la gente satisfaga los tributos.

El primer planteamiento parece acertado. El segundo inadmisibles, porque pretende usar la pena criminal, con fines meramente utilitaristas, para encubrir en definitiva un fracaso del propio sistema fiscal. (MOURULLO, 1974, págs. 24–25)

Noutra esteira, segundo o acadêmico Omar Aref Abdul Latif (2006),

[...] verifica-se que as condutas tipificadas na lei n.º 8.137/90

encontram, no plano fático, nefasta correspondência, pois além dos malefícios impingidos a toda sociedade, agridem severamente, por via oblíqua, o Estado, pois este, além de não dispor de recursos suficientes para manter seu aparelho administrativo, se vê privado de recursos para alcançar seus objetivos.

Neste ponto, frisa-se que o Ministério Público não atua meramente como fiscal de tributos, mas sim exercendo com independência as prerrogativas referendadas pela Carta Magna de 1988, notadamente como defensor da ordem jurídica estatal.

Da sucinta análise do artigo 1º da Lei n.º 8.137/90: da formação do tipo penal nos delitos fiscais

Preliminarmente, analisando o art. 1º da Lei n.º 8.137/90 temos que saber se os tipos inerentes a ele são crimes materiais ou formais. É o que se passa a demonstrar.

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

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

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.

Há frontal divergência entre a doutrina dominante e a jurisprudência que paira sobre os nossos tribunais, no que concerne à classificação dos tipos de sonegação fiscal entre crimes de mera conduta ou puramente formais.

Era pacífico o entendimento de que os tipos de sonegação fiscal eram de mera conduta ou puramente formais. Assim, não se admitia a forma tentada.

Com a efetiva supressão ou redução do tributo, foram criados tipos penais de resultado, ou seja, sem a real lesão ao Fisco, o crime não se consuma.

Nessa esteira, exigia-se a configuração do injusto penal (fato típico e ilícito), que, no respectivo caso, era o fim específico de eximir-se do pagamento de tributos.

Segundo o professor Luiz Flávio Gomes,

sempre representou um tormento para os acusados o fato de já se permitir a instauração de um processo penal enquanto ainda se discute na via administrativa a exigibilidade do tributo ou contribuição objeto do mencionado processo penal (essa é a velha afirmação, sobretudo jurisprudencial, da independência ou da autonomia das instâncias civil e penal)

(cf. por exemplo STJ, RHC 4.793-DF, relator Ministro Cid Flaquer Scartezini, DJU de 08.04.1996, p. 10.478).

Cite-se, portanto, o posicionamento do renomado professor e Ministro Edson Vidigal (1999, p.68) do colendo Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

[...] tenho sustentado que o exaurimento da instância administrativo-fiscal para apuração da responsabilidade tributária é condição de procedibilidade para a propositura da Ação Penal. E assim, tenho votado, na esperança de que o debate induza os demais que julgam as novas reflexões, de modo a que a nossa jurisprudência possa evoluir também quanto a esse delicado tema.

Analisando os crimes tributários na seara processual, com o julgamento do HC n.º 81.611 (relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 13.05.2005), a matéria em questão angariou novos entendimentos, haja vista que o tipo previsto no art. 1º, da Lei n.º 8.137/90, foi considerado como de resultado, caracterizando como condição objetiva de punibilidade a existência do lançamento tributário em definitivo. Dessa forma, o contrário se configuraria flagrante falta de justa causa para perpetrar a ação penal.

Nesse sentido, o eminente Ministro relator Gilmar Mendes, da 2ª Turma do colendo Supremo Tribunal Federal, já decidiu quando do julgamento do HC n.º 88.162/MS, que

a existência do crédito tributário é pressuposto para a caracterização do crime contra a ordem tributária, não se podendo admitir denúncia penal enquanto pendente o efeito preclusivo da decisão definitiva em processo administrativos.

Configura-se, pois, razoável a idéia de prévio exaurimento na esfera administrativa para que os órgãos de persecução penal possam objetivar uma suposta condenação no juízo criminal, haja vista que o trânsito em julgado administrativo declararia a existência do crédito tributário suprimido ou reduzido pelo contribuinte.

Da aplicação do instituto da extinção da punibilidade nos crimes elencados na Lei n.º 8.137/90

A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária (sonegação fiscal) era disciplinada pelo artigo 14 da Lei n.º 8.137/90, que determinava que o pagamento do débito tributário realizado antes do recebimento da denúncia era causa excludente da punibilidade, sendo assim revogado pelo art. 98 da Lei n.º 8.383/91. Contudo, o art. 34, da Lei n.º 9.249/95, voltou a admitir a referida extinção da punibilidade.

Nesse flanco, observa-se que o autor do delito dessa natureza poderia ter extinguido a sua punibilidade, desde que pagasse o débito tributário até o recebimento da denúncia.

A partir da promulgação da Lei n.º 10.684, de 30 de maio de 2003, a extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal angariou novo regramento. O dispositivo que trouxe à baila o artigo 9º, *in verbis*:

Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei n.º 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.

Destaca-se que o dispositivo legal acima mencionado não faz nenhuma menção ao recebimento da denúncia, silenciando, assim, quanto ao momento processual em que o pagamento integral do débito pode ser feito, com a conseqüente extinção da punibilidade.

Nesse sentido, o mestre Leonardo Ribeiro Pessoa já se manifestou acerca da matéria ora objurgada.

O contribuinte que cometer qualquer um dos crimes supra mencionados poderá ver sua punibilidade extinta, desde que ultime o pagamento do tributo devido, **mesmo que seja após o recebimento da denúncia.**” (destacamos)

Segundo o ilustre Ministro Sepúlveda Pertence da Suprema Corte, no julgamento do HC nº 81.292/RJ, deixou claro que se deturpa o direito penal tributário ao prever o pagamento a qualquer momento do crédito tributário como causa de exclusão da extinção da punibilidade.

Não é diferente o posicionamento da ilustre advogada mineira Bruna Jeunon Dutra, pois

a aplicação da lei que define os crimes contra a ordem tributária em relação direta com o Direito Penal é uma forma disfarçada de execução fiscal, onde a liberdade dos contribuintes não é seriamente posta em jogo, já que o simples pagamento ou mesmo parcelamento do valor cobrado pelo fisco, extingue por completo a pretensão punitiva do Estado.

Portanto, de acordo com a melhor doutrina e jurisprudência acerca da matéria, pode-se concluir que o contribuinte infrator pode ter sua punibilidade extinta em qualquer momento do percurso processual, desde, é claro, que não tenha ocorrido o trânsito em julgado da ação penal condenatória.

Das jurisprudências acerca do tema

A 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal já decidiu acerca da matéria discutida. Cite-se, por exemplo, o Acórdão proferido nos autos do HC nº 81.929/RJ:

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. (HC 81929 / RJ - RIO DE JANEIRO. Rel. Acórdão Min. CEZAR PELUSO. Julgamento: 16/12/2003. Publicação: 27.02.2004. Votação: unânime. Órgão Julgador: Primeira Turma do STF)

Da lavra da 2ª Câmara Criminal do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, já foi decidido pela malgrada extinção da punibilidade em sede de Apelação Criminal, nos autos do processo n.º 1.0024.99.117613-2/001, senão vejamos:

EMENTA: APELAÇÃO CRIMINAL - CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - ART. 1º, I E III, DA LEI 8.137/90 - CONDUTAS DEVIDAMENTE COMPROVADAS E QUE FORAM REALIZADAS COM A FINALIDADE DE FRAUDAR A FAZENDA PÚBLICA - PARCELAMENTO DO DÉBITO - PAGAMENTO INTEGRAL REALIZADO A TEMPO - LEI 10.684/2003 - EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DECRETADA - RECURSO PROVIDO.

Já no que concerne ao preenchimento dos requisitos de procedibilidade da ação penal nos delitos fiscais, foi proferido Acórdão pelo STF nos autos do HC n.º 81.611/DF, ocasião em que restou decidido que o lançamento definitivo na esfera administrativa seria uma condição objetiva de punibilidade.

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.

Conclusão

A nossa Carta Magna garante a todos o contraditório e a ampla defesa não somente no âmbito judicial, mas também no administrativo (art. 5º, LV), bem como ninguém será privado da sua liberdade sem o devido processo legal. Tal princípio também é assegurado ao contribuinte na discussão do débito tributário perante a administração fazendária competente.

Em que pese a existência da teoria da independência das instâncias (anteriormente adotada pelos órgãos de persecução penal), ela não deve prosperar no que concerne aos delitos penal-tributários, eis que se faz necessário o prévio exaurimento da via administrativa para que o *dominus litis* detenha legitimidade ao oferecer a sua inicial acusatória; caso contrário se estaria admitindo persecução criminal sem a devida justa causa para que haja o curso da ação penal.

Conclui-se, assim, que a malfadada Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária veio à tona apenas com o intuito de alastrar a impunidade daqueles que infringem respectiva legislação. O contribuinte infrator, mesmo perpassando pelo prévio exaurimento do juízo de culpa administrativa e, já na esfera do judiciário, em última instância, sendo reiteradamente vencido em sua lide, pactua um determinado parcelamento especial (Refis), consegue angariar êxito na extinção da sua punibilidade, tendo em vista a perda do objeto da ação penal no caso concreto.

Somos da opinião que respectivos crimes deveriam ser tratados apenas na seara administrativa, ou, quando menos, por meio do competente instituto da execução fiscal (Lei n.º 6.830/80). Mas uma vez trazidos para cobertura do direito criminal, após o exaurimento da esfera administrativa, eles devem fazer jus ao *ius puniendi* estatal como qualquer outro crime que esteja abarcado pela ação penal incondicionada, ocasião em que

o representante do *Parquet* intenta a denúncia simplesmente por haver indícios de autoria e prova da materialidade de tal delito,

podendo, ao final, objetivar a sua função de guardião dos direitos indisponíveis da sociedade.

Referências bibliográficas

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

DUTRA, Bruna Jeunon. *Extinção da punibilidade pelo pagamento do crédito tributário nos crimes contra a ordem tributária*. Pontifícia Universidade Católica de Minas Geras (PUC-Minas), Belo Horizonte, 2006. p. 40.

GODOI, Marciano Seabra de. *Questões atuais do direito tributário na jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2006.

LATIF, Omar Aref Abdul. *Direito penal tributário*. Disponível em: www.direitonet.com.br, 2006. Acesso em 14.03.2007.

MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). *Sanções penais tributárias*. In: *Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET*, São Paulo: Dialética, 2005.

MOURULLO, Gonzalo Rodríguez. *Presente y futuro del delito fiscal*, Civitas, Madrid, 1974.

PAULINO, José Alves. *Interpretação jurisprudencial nos crimes contra a ordem tributária*. Meio Jurídico, 2001.

PESSOA, Leonardo Ribeiro. A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária e apropriação indébita previdenciária. “In”: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, 22, 31/08/2005. Disponível em http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=363. Acesso em 27/02/2008;

PRADO, Luiz Regis. *Comentários ao Código Penal*. 3 ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2006.

VIDIGAL, Edson. Fluxos de cadeia ou de caixa: o exaurimento da instância administrativo-fiscal como condição de procedibilidade para a ação penal. In: *Revista da AJUFE*, nº 60, jan./mar. 1999. (p.68)