

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

COGEAE – PUC/SP

LUÍS GUSTAVO MARTELOZZO

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NA
LEI 8.137/90 E A DECISÃO PROFERIDA NO HC Nº 90.757-SC**

PÓS GRADUAÇÃO *EM DIREITO TRIBUTÁRIO*

SÃO PAULO

2014

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

COGEAE – PUC/SP

LUÍS GUSTAVO MARTELOZZO

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NA
LEI 8.137/90 E A DECISÃO PROFERIDA NO HC Nº 90.757-SC**

PÓS GRADUAÇÃO *EM DIREITO TRIBUTÁRIO*

**Monografia apresentada como exigência
parcial para a obtenção do título de
especialização em Direito Tributário sob a
orientação do Prof. Jonathan Barros Vita.**

SÃO PAULO

2014

A Minha esposa Vivian, minha filha Carolinna, meus pais Alfredo e Cecília, pessoas extraordinárias, sem as quais não seria possível a conclusão de mais esta etapa em minha vida.

RESUMO

A presente pesquisa aborda os crimes contra a ordem tributária frente às recentes decisões do Supremo Tribunal Federal, as quais têm sustentado que, por serem materiais, os delitos previstos no artigo 1º, da Lei nº. 8.137 de 1990, só se consumam com o lançamento definitivo do crédito tributário na esfera administrativa. É apenas neste momento que o crédito se torna perfeitamente exigível e exequível e só a partir de então, será possível constatar se efetivamente ocorreu redução ou supressão de tributo. As decisões da Suprema Corte também inovaram ao defender que o lapso prescricional dos crimes em comento só terá início a partir da consumação do delito, o que acontecerá no momento já mencionado. O tema buscou apreciar os elementos integrantes dos aludidos julgados para então aferir sua sustentabilidade e quais as consequências deles decorrentes. Foram utilizados, entre outros, o método dedutivo porque parte de uma análise geral dos crimes de evasão fiscal para ser alcançada uma conclusão. Também foi feito uso da pesquisa bibliográfica, que possibilitou a abordagem dos principais aspectos concernentes ao tema do trabalho. E de grande importância foi o estudo dos dispositivos da Lei nº. 8.137/90 em confronto com o Código Penal e o Código Tributário Nacional, por meio dos quais foi possível distinguir um ilícito penal de um ilícito administrativo, dentre outras constatações. Ao final da pesquisa podemos analisar a polêmica decisão no Ministro Celso de Mello que entendeu que o crime de formação de quadrilha persiste mesmo após a extinção de crime tributário em razão do pagamento integral do débito.

Palavras-chave: Crimes contra a ordem tributária. Evasão fiscal. Posição do Supremo Tribunal Federal. Crime de Formação de quadrilha.

ABSTRACT

This research deals with crimes against the tax system in the face of recent decisions of the Supreme Court, which have held that, to be material, the offenses set forth in article 1 of Law no. 8137 1990 only consume with the final release of the tax credit at the administrative level. It is only at this time that credit becomes due and perfectly feasible, and not until then, you can determine whether indeed there was a reduction or elimination of tax. The Supreme Court decisions also innovated by arguing that the statute of limitations lapse of crimes under discussion will only start from the consummation of the offense, what will happen at the time mentioned. The issue sought to assess the elements of the referred members then tried to assess its sustainability and the consequences resulting therefrom. Were used, among others, the deductive method as part of a general analysis of tax evasion crimes to be reached a conclusion. Was also made use of literature search, which enabled the approach to the main theme of the work concerning the aspects. And of great importance was the study of the provisions of Law no. 8137/90 in comparison with the Criminal Code and the National Tax Code, by which it was possible to distinguish a criminal offense for an administrative offense, among other findings. At the end of the research we analyze the controversial decision in Minister Celso de Mello who understood that the crime of conspiracy persists even after the termination of tax crime by reason of full payment of the debt.

Keywords: Crimes against the tax system. Tax evasion. Position of the Supreme Court. Crime of conspiracy.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
CAPÍTULO 1 – DIREITO TRIBUTÁRIO	10
1.1 – Da Autonomia do Direito Penal Tributário	10
1.2 – Infrações e Sanções	11
1.3 – Responsabilidades nas Infrações Tributárias.....	13
1.4 – O Direito Penal Tributário e o Direito Tributário Penal.....	16
1.5 – O Tributo Para Fins Penais e Espécies Tributárias.....	18
1.6 – O Crime e o Direito Penal como <i>Ultima Ratio</i>	19
1.7 – Sujeitos do Direito Penal Tributário	22
1.8 – O Erro de Proibição No Direito Penal Tributário.....	23
1.9 – Da Inexigibilidade de Conduta Diversa.....	25
1.10 – Condições Objetivas de Punibilidade (Esferas Administrativas e Tributárias).....	27
1.11 – A Ordem Tributária como Objetividade Jurídica do Direito Penal.....	29
CAPÍTULO 2 – CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	32
2.1 – Do Bem Jurídico Tutelado Pelos Crimes Tributários.....	32
2.2 – Classificação: Crimes Materiais ou Formais	33
2.3 – O Lançamento Definitivo do Crédito Tributário Como Momento Consumativo dos Delitos fiscais	35
2.4 – Da Ação Penal nos Crimes Contra a Ordem Tributária	38
2.5 – A Natureza Jurídica e a Súmula 309 do STF.....	39
2.6 – Da Extinção da Punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária	41
2.6.1 – A Extinção da Punibilidade pelo Pagamento	42
2.6.2 – A Suspensão da Pretensão Punitiva do Estado Pelo Parcelamento	44
CAPÍTULO 3 – A POLÊMICA DECISÃO NO HC 90.757 DO STF.....	47

3.1 – O Crime de Formação de Quadrilha nos Crimes Contra a Ordem Tributária.....	47
3.2 – O Exaurimento da Via Administrativa nos Crimes Contra a Ordem Tributária	49
3.3 – A Extinção da Punibilidade em Razão do Pagamento e Seu Alcance ao Crime de Formação de Quadrilha	50
3.4 – O Crime de Quadrilha e a Sociedade Empresarial	51
3.5 – A Decisão do Ministro Celso de Mello no Julgamento do Habeas Corpus nº 90.757 - SC	53
3.6 – Aspectos Polêmicos Desta Decisão	59
CONCLUSÃO.....	62
BIBLIOGRAFIA	6

INTRODUÇÃO

Procuramos neste singelo trabalho abordar os crimes contra a ordem tributária e também os crimes autônomos relacionados à matéria tributária, frente as mais recentes decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF), fazendo-se, para tanto, um comparativo entre os diferentes julgados e suas respectivas consequências jurídicas.

Dessa maneira, focaremos a nossa pesquisa no entendimento jurisprudencial da Suprema Corte, elaborando uma breve análise dos elementos que o integram, buscando-se assim firmarmos a coerência desses julgados.

A escolha do tema foi estrategicamente escolhida, pois além de ser atual e bastante relevante, é pouco explorado em nossa doutrina. Enfocaremos na recente decisão proferida pelo Ministro Celso de Melo, que manteve a acusação de formação de quadrilha contra dois empresários denunciados por sonegação fiscal mesmo depois dos débitos terem sido integralmente pagos, pois, o magistrado entendeu que o trancamento de Ação Penal sobre crimes tributários não impede o prosseguimento de acusação por formação de quadrilha a réus denunciados pelo crime de sonegação fiscal.

Iniciaremos os estudos e elaboração deste trabalho com algumas importantes considerações acerca das distinções básicas entre o Direito Penal Tributário e o Direito Tributário Penal, mostrando as interferências do Direito Penal no campo do Direito Tributário, sendo que estas originam inúmeros aspectos polêmicos e posições divergentes entre nossos mais renomados doutrinadores. Por se tratar de matéria um tanto quanto complexa e de difícil compreensão dada à profusão de elementos normativos e de normas penais em branco, além da noção de bem jurídico ainda pouco delineada.

No capítulo seguinte, abordaremos algumas importantes considerações sobre os crimes contra a ordem tributária, sendo estes disciplinados no dispositivo da Lei nº 8.137/1990 (*define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências*). Neste mesmo capítulo, passaremos ao estudo das formas de extinção da punibilidade destes crimes.

Já no terceiro e último capítulo abordaremos nossos estudos nos crimes autônomos relacionados à matéria tributária, e após estas definições partiremos para uma análise minuciosa acerca da polêmica decisão proferida pelo Ministro do Supremo Tribunal

Federal Celso de Melo, onde será mostrado os seus aspectos polêmicos e as inúmeras divergências encontradas em nossa jurisprudência e também em nossa renomada doutrina.

O método utilizado é o dedutivo porque foram analisados os crimes contra a ordem tributária de uma forma geral, bem como todas as discussões que lhe são atinentes, para chegar a uma conclusão específica.

Também foi utilizado o método hipotético-dedutivo, tendo em vista a lacuna observada na legislação, que não discorreu sobre determinados aspectos controvertidos a respeito dos crimes contra a ordem tributária, notadamente, o momento consumativo destes delitos e o início do lapso prescricional.

Além destes, foi utilizada a pesquisa bibliográfica, com o intuito de abordar todas as informações relevantes a respeito do presente tema, especialmente o posicionamento adotado pela doutrina, em relação aos recentes julgados do Supremo Tribunal Federal sobre os crimes contra a ordem tributária.

CAPÍTULO 1 – DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Antes de iniciarmos nossos estudos acerca dos crimes praticados contra a ordem tributária, precisamos conhecer as interferências provocadas pelo Direito Penal no campo do Direito Tributário, sendo que estas originam inúmeros aspectos polêmicos e posições conflitantes entre nossos doutrinadores. Por se tratar de matéria bastante complexa e às vezes até de difícil compreensão dada a profusão de elementos normativos e de normas penais em branco, além da noção de bem jurídico que atualmente é pouco delineada.

Iniciaremos aqui um breve estudo sobre os crimes e infrações penais contra a ordem tributária, onde passaremos a discutir os mais pertinentes assuntos de nosso modelo deôntico como a tipicidade e a hipótese de incidência.

1.1 – DA AUTONOMIA DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Muito se discute a existência de um Direito Penal Tributário e a de um Direito Tributário Penal como ramos autônomos de Direito. A fim de que pudessem ser considerados independentes do Direito Penal e do Direito Tributário, seria de suma importância à presença de princípios próprios que justificassem tais divisões metodológicas. Aliás, alguns doutrinadores entendem que o Direito Penal Tributário e o Direito Tributário Penal seriam termos sinônimos, pois essas divisões as quais identificam um mesmo ramo autônomo do Direito.

Neste sentido, ALFREDO AUGUSTO BECKER firma seu entendimento de que a autonomia dos ramos do Direito é apenas didática:

“Pela simples razão de não poder existir regra jurídica independente da totalidade do sistema jurídico, a autonomia (no sentido de independência relativa) de qualquer ramo do Direito Positivo é sempre e unicamente didática”¹.

Segundo HENRIQUE AFTALIÓ, podemos considerar um ramo do Direito como sendo didaticamente autônomo quando “os princípios que o informam, por seu caráter ontologicamente original e por formarem uma construção jurídica sistemática, completa e fechada, tornam desnecessária qualquer remissão aos princípios de outros ramos”² e nessa

¹ Teoria Geral do Direito Tributário, p.31.

² El derecho penal administrativo como derecho penal especial, p. 824, apud HECTOR VILLEGAS, Direito Penal Tributário, p.37.

mesma linha de raciocínio HECTOR VILLEGAS conclui que “*uma total autonomia do direito penal tributário não existe na realidade legislativa, jurisprudencial ou didática, já que carece de sistematização própria*”³.

Mas, este não é o entendimento adotado neste estudo, pois compartilho do entendimento da professora AURORA TOMAZINI DE CARVALHO que entende que:

*“Qualquer ramo que se pretenda delimitar didaticamente não é puro, dado ser o direito uno e indecomponível; a remissão a norma que também pertencem a outros ramos é sempre necessária. Ademais, a delimitação didática constitui uma sistematização própria, quer dizer, os recortes constituem um todo completo e fechado. O problema está em saber qual é o objeto da teoria, para então verificar se o Direito Penal Tributário será tido como ramo autônomo, sub-ramo, ou sub-sub-ramo”*⁴.

Ao afirmarmos que essa autonomia é simplesmente didática, pressupomos reconhecer que ela é construída artificialmente de acordo com o recorte realizado pelo cientista sobre o direito.

*“Separar certas normas com fins analíticos pode constituir, para uma determinada teoria, um ramo autônomo do direito. No entanto, a separação dessa mesmas normas, tomadas em relação a outras normas, pode determinar aquele ramo, que era autônomo, como um sub-ramo de outra disciplina”*⁵

Partindo desta análise de autonomia e para visualizar melhor cada uma dessas esferas, precisamos definir e demarcar a área de atuação de cada uma das disciplinas para então, fazer sua interpretação e construir a norma de Direito Penal Tributário. Para isso, devemos ter a noção de importantes conceitos, partindo da definição de infrações e sanções, passando pelas espécies de tributo para fins penais, até aspectos tidos como relevantes para a teoria geral do crime, no intuito de buscarmos um ramo didático autônomo ou em vias de encontrar a sua autonomia.

1.2 – INFRAÇÕES E SANÇÕES

Sabemos que a forma de extinção natural de uma obrigação é o seu cumprimento, geralmente de seu objeto, nos campos mais variados do direito – direito civil, administrativo ou tributário. Mas, por se tratar de uma norma de conduta, o destinatário do comando pode, por inúmeras razões, proceder de modo diferente do esperado pelo ordenamento jurídico,

³ Direito penal tributário, p.64.

⁴ Direito Penal Tributário (Uma análise Lógica, Semântica e Jurisprudencial), p. 86/87.

⁵ Direito Penal Tributário (Uma análise Lógica, Semântica e Jurisprudencial), p. 87.

optando pelo simples desconhecimento do disposto normativo ou até mesmo pela vontade livre e consciente de adotar uma conduta contrária ao comando da lei.

Podemos esclarecer melhor ao exemplificarmos o direito privado: sempre que incumbir a alguém a prática de uma determinada conduta, seja ela comissiva ou omissiva, no sentido de respeitar direito alheio (ex., entregando coisa vendida, ou pagando o preço, ou abstendo-se de turbar a posse de outrem), é possível um procedimento diverso do que é imposto pela lei. Surge daí a noção de infração, que é composta por uma conduta (comissiva ou omissiva) que é totalmente contrária à nossa legislação.

É muito importante frisar, o que diferencia a norma jurídica de outros “sistemas” de contenção social, tais como a moral, a religião e as regras de trato social, é a sanção institucionalizada. Isto porque estas outras “normas”, quando são desobedecidas, não irão acarretar qualquer imposição ao sujeito a não ser o puro arrependimento ou uma forte reprovação do indivíduo perante a sua sociedade.

Sobre o tema, entende o ilustre professor PAULO DE BARROS CARVALHO:

“O traço característico do direito é a coatividade, que é exercida, em último grau, pela execução forçada e pela restrição da liberdade. A ordem jurídica é o único sistema normativo que prevê, como consequência final do descumprimento de seus deveres, aquelas duas espécies de providências”⁶.

Quando ocorre a infração de ordem jurídica ocorre a aplicação de remédios legais em três níveis distintos, apesar da possibilidade de sua aplicação conjunta. De forma preventiva tem o intuito de intimidar o sujeito a cumprir a obrigação; uma vez descumprida pretende obrigar o sujeito a restituir a situação desejada pelo direito (execução coercitiva da obrigação descumprida); e finalmente a corrigir o dano eventualmente causado ao direito alheio por meio de uma prestação indenizatória ou então com a punição ao comportamento ilícito, onde será aplicada uma penalidade ao infrator.

No Direito Tributário, sabemos que as obrigações podem ser de duas formas. Uma obrigação dita “principal”, vinculante, da prestação de tributo, e outras vezes, uma obrigação “acessória”, de prestação de deveres formais ou instrumentais.

Assim ensina a doutrina do professor ROQUE ANTÔNIO CARRAZA:

“A relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária stricto sensu, como ao plexo de deveres instrumentais (positivos ou negativos) que gravitam em

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17 edição, pág. 505. Ed. Saraiva.

torno do tributo, colimando facilitar a aplicação exata da norma jurídica que o previu. É desses deveres, de índole administrativa que a doutrina tradicional chama de obrigações acessórias”⁷.

Podemos dizer assim, que tanto uma como outra obrigação, uma vez descumprida, enseja o surgimento das infrações tributárias e as suas respectivas sanções.

Exemplificando, ao ocorrer à falta de pagamento de um determinado tributo, o sujeito ativo (credor) geralmente tem, a par do direito de exigir de forma coercitiva o pagamento do débito, juntamente com a imposição de uma sanção (que deverá ser prevista em lei, em razão do princípio da legalidade). Tal sanção é traduzida num valor monetário proporcional ao montante do tributo que deixou de ser arrecadado aos cofres públicos.

Por outro lado, nos casos de descumprimento da obrigação acessória, a consequência também será a aplicação de uma sanção ao infrator, que em regra deverá ser uma multa ou penalidade pecuniária, mas também poderá ser configurada até mesmo a prática de um delito criminal.

Há de se notar que apesar da maior gravidade da infração criminal, e, portanto, da sanção penal (geralmente restritiva da liberdade) – não obstante esta geralmente se faz acompanhar de uma pena acessória, traduzida numa reprovação social, maior do que a decorrente da sanção administrativa -, há alguns princípios que são comuns aos dois ramos: o princípio de legalidade dos delitos e das penas, o princípio do *indubio pro reo*, a retroatividade benigna, o devido processo legal, dentre outros.

Cumpre reforçar que as sanções teriam ainda uma função educativa no sentido de formar uma moral fiscal que contribuísse para evitar a infração da lei tributária auxiliando na arrecadação aos cofres do Estado.

1.3 – RESPONSABILIDADES NAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

O nosso Código Tributário Nacional (CTN) dedicou três artigos para tratar da responsabilidade por infrações tributárias (arts. 136 a 138), e mais alguns dispositivos esparsos no decorrer de sua codificação. Na seção em que trata das infrações, o vocábulo responsabilidade está inserido em um sentido amplo, ou seja, refere-se quer ao sujeito passivo “contribuinte”, quer ao sujeito passivo “responsável”, que ainda a outros sujeitos que, embora

⁷ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22 edição, pág. 330, Ed. Malheiros.

não sejam contribuintes nem responsáveis podem cometer a infração (ao descumprir obrigações acessórias) e “responder” por elas, arcando com as suas consequências.

Assim, o CTN acabou por inserir no mesmo capítulo as chamadas responsabilidades *stricto* (designativo da sujeição passiva indireta) e *latu sensu* (sujeição de alguém às consequências de seus atos). Dessa forma, quando o artigo 136 fala em “agente ou responsável” abarca a figura do agente e do terceiro (administrado, representado, etc.). Já no artigo 137, a responsabilidade seria apenas do agente e não do responsável.

Vejamos abaixo o que o dispositivo do artigo 136 do CTN preceitua:

“Art. 136. Salvo disposição em lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Este dispositivo legal mostra a opção do legislador pela chamada responsabilidade objetiva, já que esta independe da vontade do agente ou responsável, senão vejamos:

“ICMS – Saída de café – Inexistência – Empresa Fictícia – Infração Tributária. 1. Suposta venda de café a empresa fictícia, através de documentação falsa, é prática de fraude para acobertar a entrada do produto, não recolher imposto e beneficiar-se de créditos. 2. A responsabilidade por infração tributária não depende da intenção do agente. 3. Recurso Improvido”. (STJ, 1ª Turma, REsp 51267-94/SP).

Ao contrario do que ocorre no direito penal, onde a imputabilidade sempre dependerá da subjetividade. Prescindindo-se da ideia de culpa responsabiliza-se quem quer que tenha praticado o ato ilícito e, finalmente, desconsideram-se circunstâncias que excluam ou atenuem a punibilidade.

O entendimento majoritário é o de considerar a infração fiscal de modo objetivo e não subjetivo – Princípio da Objetividade. Portanto, nas situações a que se refere o artigo 136, onde a figura do responsável é colocada a par da do agente (executor material) – pode-se falar na culpa *in vigilando* ou culpa *in eligendo*: quem contrata um mau administrador, mandatário ou preposto responde pelos atos deles.

Não importa buscar se o ato que contraria a lei gerou efeitos (por exemplo, implicou o recolhimento de tributo menor do que o realmente devido), nem interessa saber qual a natureza do ato ou a dimensão de seus prováveis efeitos.

Já o dispositivo legal do artigo 137 do CTN segue outra direção ao preceituar:

“Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) Das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas”.

O Referido artigo traz as situações em que a responsabilidade pelo cometimento da infração é pessoal do agente, não, obviamente, em ocasião na qual ele atue em seu nome e por sua conta, mas em casos nos quais, agindo embora em nome e conta de outro, a responsabilidade é atribuída ao próprio agente ou executor material.

Nessas situações disciplinadas no ordenamento jurídico, o contribuinte ou responsável também sofre, muitas vezes, danos em decorrência da conduta de seu representante, motivo pelo qual fica exonerado do pagamento de multa. Renove-se que a exclusão diz respeito apenas ao pagamento de penalidades, respondendo o sujeito passivo pela regular quitação dos tributos porventura incidentes.

O autor é o responsável pelas infrações conceituadas na lei como sendo crimes ou simplesmente contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular da administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida pelo ente competente. Na hipótese, pois, de ele se encontrar trabalhando regularmente ou cumprindo ordens, isto é, se ele estiver contrariando a legislação e estiver acatando as diretrizes traçadas pela empresa na qual trabalha, logicamente a responsabilidade (tributária, pois da penal ele não teria como se livrar) não lhe pode ser atribuída, mas sim à sociedade para a qual presta seus serviços. Inexistindo tal “orientação”, deve o infrator arcar pessoalmente com as consequências que lhe são impostas.

Havendo a necessidade de se buscar a verificação da vontade consciente do agente para se caracterizar a prática da infração, cabe a ele igualmente suportar as imposições sancionatórias legais a lhe serem aplicadas.

Da mesma maneira ao referirmos quanto às faltas praticadas: a) pelas pessoas referidas no art. 134, estendendo-se aos sucedidos ali indicados; b) pelos mandatários,

prepostos ou empregados, causando prejuízos aos mandantes, preponentes ou empregadores; c) pelos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, acarretando danos contra estas.

Este fragmento legal traz uma exceção à teoria da responsabilidade objetiva, qual seja, a responsabilidade pessoal do agente infrator. Aqui, ocorre a personalização das penalidades tributárias, prevalecendo à responsabilidade pessoal do agente, isto é, de quem pratica a infração. Referimo-nos à aplicação do Direito Tributário, conforme passamos a dar uma maior atenção abaixo:

Em seu inciso I, são abrangidos os crimes (sonegação fiscal) e contravenções (recusa em receber o agente fiscal). Por exemplo, se uma empresa importadora comete infração à legislação aduaneira tipificada como crime (cumulação da infração administrativa e criminal), a responsabilidade será exclusiva da pessoa natural que tiver praticado a infração aduaneira que constitua crime. Ou seja, não é exclusivo da pessoa jurídica, nem mesmo é conjunta ou solidária da pessoa jurídica; nem subsidiária da pessoa física.

Já o inciso II, cuida do chamado “dolo específico” que se origina da intenção deliberada de cometer a infração. Exemplo: com relação ao IRPF, se o contribuinte parar de pagar o tributo, vindo a falecer, em seguida, não pode o Fisco cobrar a multa punitiva (originada por prática fraudulenta) do *de cujus*, mas apenas cobrar-lhe o tributo que era devido, mais a multa por atraso (moratória).

Por fim, o inciso III fala dos “ilícitos praticados contra terceiros”, ou seja, são aqueles atos praticados que agem em nome e por conta daqueles. Assim, ao atuar contra o interesse de um terceiro, o agente poderá também vir a ferir os interesses do Fisco.

1.4 – O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO E O DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL

A diferença básica entre essas duas nomenclaturas é a seguinte: O Direito Penal Tributário é considerado uma ramificação do Direito Penal, e assim, cuidará de disciplinar as infrações penais cuja objetividade jurídica será a Ordem Tributária. Já o Direito Tributário Penal é bem mais específico, pois, irá tratar apenas das infrações puramente tributárias.

Nossa doutrina tem encampado o entendimento de que tal divisão tem cunho meramente didático, vale dizer, o Direito Penal Tributário não tem princípios próprios, diversos daqueles encontrados no Direito Penal Comum. Mas, de forma diversa SACHA CALMON NAVARRO ressalta:

“já em 1904, o italiano Giovanni Carano Dovito esboçava o lineamento de uma Teoria Geral do Direito Penal Tributário concluindo pela necessidade de emancipar a disciplina”⁸.

Desnecessária, entretanto a utilidade dessa classificação, visto que reforça a ideia de que, no estudo dos delitos tributários, devem ser observados alguns preceitos de Direito Tributário.

Podemos exemplificar melhor com o art. 1º da Lei 8.1371/90, que estipula como crime contra a Ordem Tributária a supressão ou redução de tributo, mediante as condutas relacionadas nos incisos deste citado dispositivo. Dessa forma, para se interpretar corretamente a eventual subsunção de determinado fato a esta norma penal, é necessário ter em mente o conceito de tributo:

“tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”⁹.

A legislação penal que relata delitos da ordem tributária não pode ser aplicada sem o apoio do Direito Tributário, pois os tipos penais nela descritos são complementados pela norma tributária. É o que chamamos de normas penais em branco, que buscam sua integração em outros diplomas de modal deôntico.

Podemos dizer sem qualquer sombra de dúvidas que soe será possível a compreensão dos delitos penais tributários (contrapando, descaminho, sonegação fiscal, apropriação indébita, etc.) entendendo corretamente a fenomenologia que o Direito Tributário regula. Dessa maneira, concebe-se o Direito Penal Tributário como uma forma didática de se estudar as infrações penais que tenham por objetividade jurídica a Ordem Tributária.

Recapitulando, o termo “Direito Penal Tributário” é aplicado como forma de ramificação do direito penal no que se refere ao tema dos tributos e os respectivos delitos fiscais, que não poderão ser confundidos com a parte sancionatória do direito tributário, “o Direito Tributário Penal”, que abrange as sanções fiscais, administrativas e tributárias, como

⁸ CALMON, Sacha. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8 edição. Pág. 760. Editora Forense.

⁹ Artigo 3º do Código Tributário Nacional.

por exemplo, a apreensão de mercadorias transportada sem a respectiva documentação a qual a lei exige.

1.5 – O TRIBUTO PARA FINS PENAIIS E ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

A conceituação legal continua a mesma. O direito penal irá tentar encontrar em outras leis a definição de alguns dos bens jurídicos que busca proteger. O direito penal tem caráter eminentemente de sancionador e pouco inovador. Cria poucos bens jurídicos, mas em compensação tem função de protegê-los.

Assim, para reforçar, vamos reproduzir novamente o conceito legal de tributo, que está contido no artigo 3º do Código Tributário Nacional:

“Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Assim, ao analisarmos detalhadamente o conceito legal de tributo, podemos dividi-lo da seguinte forma: O Caráter pecuniário (afasta-se do conceito de tributo tudo que não seja pecúnia, ou seja, não se pode pagar tributo com trabalho físico); o caráter compulsório (é um dever oriundo de lei – *ex lege* – e não da vontade dos sujeitos da relação jurídica); não sancionatório (tributo não serve para punir condutas ilícitas, ou seja, multa não é tributo); de origem legal (cabe a lei instituí-lo definindo o respectivo fato gerador, o devedor e os elementos necessários a quantificar a prestação – RMIT); e finalmente a natureza vinculada (tributo é um bem indisponível cuja arrecadação é um dever da autoridade).

Segundo a doutrina do jurista LUCIANO AMARO, resgatando o conceito de tributo afirma:

“tributar (de tribuere, dividir por tribos, repartir, distribuir, atribuir) mantém ainda hoje o sentido designativo da ação estatal: O estado tributa. O tributo (tributum) seria o resultado da ação estatal, indicando o ônus distribuído entre os súditos”¹⁰.

Ao colocar de lado as diversas críticas que o conceito de tributo previsto no CTN sofre, a doutrina passou a discutir as espécies tributárias com base neste conceito apresentado. Podemos notar facilmente que uma parcela da doutrina se baseia no dispositivo do artigo 145

¹⁰ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª Edição. Pág. 16. São Paulo, Saraiva. 2006.

da Constituição Federal que estabelece apenas três formas de espécies tributárias, quais sejam: as taxas, os impostos e a chamada contribuição de melhoria.

Temos algumas outras correntes que sugerem a existência de um número maior de espécies tributárias, adicionando o empréstimo compulsório, as contribuições especiais e a taxa de iluminação pública. ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA afirma:

*“o constituinte estabeleceu, de modo peremptório, alguns enunciados que necessariamente deverão compor as normas instituidoras das várias exações. Eles formam o domínio mínimo necessário à tributação – ou seja, o ponto de partida inafastável do processo de gênese dos tributos”*¹¹. Contudo não há um consenso em nossa doutrina.

Sendo assim, o que realmente importa para classificarmos os tributos são os seus critérios que serão levados em conta para se apurar o número de espécies tributárias vigentes em nosso ordenamento jurídico.

MARCIO SEVERO MARQUES¹² afirma existirem cinco espécies com base nos seguintes critérios: **a) vinculação entre a materialidade do antecedente normativo e uma atividade estatal referida; b) destinação específica para produto arrecadado; c) restituição do montante arrecadado do contribuinte, ao cabo de determinado período.**

A discussão e interesse neste assunto não é puramente acadêmico, já que sua capitulação como espécies tributárias é que vai levar à aplicação ou não de certos princípios penais e/ou tributários.

1.6 – O CRIME E O DIREITO PENAL COMO ULTIMA RATIO

Sabendo que o direito penal é composto por um conjunto normativo que fixam os limites do poder punitivo estatal, onde são criadas as infrações penais e as respectivas sanções correspondentes, bem como regras atinentes à sua aplicação. Podemos afirmar de forma categórica que o principal objeto de estudo do direito penal é o crime.

Ao buscar o conceito de crime, partimos do princípio de que é a sociedade a sua criadora inaugural, qualificativo que reserva as condutas ilícitas mais gravosas e merecedoras de maior rigor punitivo. Após cabe aos nossos legisladores transformar este intento em figura típica, criando a lei que permitirá a aplicação do anseio social aos casos concretos.

¹¹ CARRAZA, Roque Antônio. Imposto sobre a Renda. 1ª edição, pág. 29. Ed. Malheiros.

¹² MARQUES, Márcio Severo. Curso de Especialização em Direito Tributário. Ed. Forense. 1ª Ed. Pag. 61.

Partindo-se do entendimento acima, podemos desenvolver três parâmetros ao conceito de crime. O primeiro é o chamado conceito material que reflete a concepção da sociedade sobre aquilo que deve e pode ser considerado proibido, através da aplicação de uma sanção penal – é uma conduta ofensora a um bem jurídico tutelado, ameaçado de pena. Já o segundo parâmetro é o conceito formal que é a concepção do direito acerca do delito – é a chamada conduta proibida por lei, onde o sujeito é compelido a aplicação de uma pena, numa visão legislativa do fenômeno (modal deôntico). Por fim, temos o conceito analítico de crime que é a concepção da ciência do direito, que não difere, na essência do conceito formal.

É justamente na conceituação analítica que vamos achar as teorias que definem o conceito e a estrutura do crime. Encontraremos visões tripartites e bipartites estabelecendo crime ora como fato típico, antijurídico e culpável, ora apenas como fato típico e antijurídico – o injusto penal. Também é dentro desta conceituação que serão produzidos longos embates tratados na doutrina penal entre os chamados causalistas e os finalistas, sendo que os primeiros estabelecem o dolo e a culpa dentro do conceito de culpabilidade, enquanto os outros dentro do fato típico.

Apenas para esclarecer, podemos dizer que o dolo penal significa a intenção enquanto que a culpa significa a falta de cuidado de um dever objetivo, seja na modalidade de imperícia, imprudência ou negligência.

Cumpramos ressaltar que tais conceitos são de extrema importância para a definição do que é crime e também se relacionam às condutas possíveis de um sujeito ativo quando do cometimento de uma infração tributária eleita como crime na esfera penal.

Ciente dos conceitos abordados, podemos iniciar uma breve reflexão sobre alguns princípios que se aplicam ao Direito Penal e que implicam no ramo tributário.

Tanto o Direito Penal quanto o Direito Tributário possuem forte influência na vida das pessoas, pois são aplicados a alguns dos bens mais valiosos dos seres humanos: a liberdade e o patrimônio. Dessa maneira, submetem-se a um regime mais vigoroso e diverso do ramo privado. Tanto é que princípios como anterioridade e legalidade tem aplicação contundente nestas duas esferas jurídicas.

Mas, o princípio que chama a atenção no Direito Penal e que tem próxima ligação com o direito tributário é o princípio da intervenção mínima ou da subsidiariedade do Direito Penal. Isso significa que o Direito Penal não deve praticar interferências exageradas na vida

dos indivíduos, o que poderá retirar sua autonomia e liberdade. Desta maneira, a lei penal não deve ser enxergada como a primeira opção (*prima ratio*) do legislador para compor conflitos existentes em sociedade e que, pelo atual estágio de desenvolvimento moral e ético da humanidade sempre estarão presentes em nosso dia a dia.

Podemos afirmar que o direito penal é considerado a *ultima ratio*, isto é, a ultima tentativa do nosso legislador, quando se entende que outra solução não pode haver senão a criação de lei penal incriminadora, impondo uma sanção penal ao sujeito infrator. Podemos afirmar categoricamente, que no caso do direito penal, se este fosse aplicado como norma solucionadora de qualquer conflito, este cairia no total descrédito.

Muitas vezes nos perguntamos se realmente seria necessária a busca do direito penal pelo ramo tributário para solucionar conflitos surgidos na sua própria esfera. Entendo que a solução encontra-se na aplicação metódica e esporádica do direito penal para solucionar os conflitos tributários. Ou seja, a tarefa do legislador em tipificar crimes tributários deveria ficar adstrita às condutas realmente graves que possam vir a lesar o patrimônio nacional ou então a prática criminosa seja tão expressiva que mereça reprovação. Até mesmo defendendo a aplicação do princípio da insignificância para aquelas infrações tributárias que não representem uma significativa quantia em dinheiro. Podemos concluir que o direito penal deve ser uma exceção e não uma regra, ainda mais na esfera da tributação.

Entendo que o simples fato de o sujeito passivo não recolher tributo é inelegível como tipo delituoso. Assim, a criminalização de condutas que possam afetar o interesse da arrecadação se sujeita a esse balizamento que em regra, tem levado o legislador ordinário (quando da definição de delitos tributários) a caracterizar a figura penal pelo meio empregado e não só pelo fato de o devedor inadimplir o dever de recolher o tributo.

De qualquer maneira, os crimes tributários, em regra, tem sua força no ardil ou artifício empregado pelo agente com vistas à obtenção do resultado (que é o não recolhimento do tributo). Documentos falsos, omissão de registros, informações incorretas permeiam tais figuras delituosas.

As figuras penais tributárias geralmente são compostas por uma ação dirigida ao resultado intencionalmente buscando de evadir tributo. O que sem dúvida não pode ser ilícito criminal é a mera conduta de não pagamento de tributo, diante da vedação legal de não poder haver prisão por dívida.

1.7 – SUJEITOS DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

O sujeito passivo geralmente vai ser o Estado, que é representado pela Fazenda Pública Federal, Estadual ou Municipal, que terá ofendido os seus interesses relacionados com a arrecadação de tributos que são devidos.

Já ao nos referirmos ao sujeito ativo do crime, este será na maioria das vezes o particular, vale dizer, a pessoa física contribuinte. Isso porque no direito penal temos uma questão delicada no que se refere aos delitos da pessoa jurídica.

A inclusão da pessoa jurídica como sujeito ativo da prática de um crime sofre acalorados debates na esfera penal. As principais objeções colocadas são que a pessoa jurídica não tem vontade própria (dolosa ou culposa) para a prática do crime por si só, ou seja, ela é totalmente desprovida de culpabilidade. A segunda argumentação é que a Constituição Federal não autoriza de forma expressa a responsabilidade penal da pessoa jurídica, tratando apenas das sanções civis e administrativas, mas nunca penais. Um terceiro argumento bate na tecla de que às pessoas jurídicas não podem ser submetidas a penas privativas de liberdade, que constituem o cerne das punições do direito penal. Finalmente, o quarto argumento, fala que as penas são personalíssimas, de modo que a punição de uma pessoa jurídica certamente atingiria o sócio inocente, que não teria tomado parte na decisão que originou o crime.

Já aqueles que defendem a responsabilidade das pessoas jurídicas apresentam os seguintes argumentos: as pessoas jurídicas tem sim uma vontade institucional ao lado das ações humanas individuais. E mesmo que não se reconhecesse tal vontade própria, existem sim certas situações de responsabilidade objetiva dentro do direito penal. Também é argumentado que as penas privativas de liberdade não são a única característica marcante do direito penal, tanto é que existem penas alternativas das mais variadas formas.

A possibilidade de a pessoa jurídica vir a responder por crimes no País ganhou força com a edição da Lei 9605/98 que cuida dos crimes praticados contra o meio ambiente. Nesse parâmetro nada impediria o legislador de escolher a pessoa jurídica como autora de crime em delitos contra a ordem tributária, econômica ou financeira por exemplo.

Mas este entendimento ainda não se sedimentou no campo do direito penal tributário. Dessa maneira, as leis penais buscar identificar a pessoa física que agiu como representante da pessoa jurídica, para assim poder apená-la criminalmente, mas nem sempre é

fácil apontar com exatidão o indivíduo realmente culpado pela prática do ato delituoso na pessoa jurídica.

Para ilustrarmos, reproduziremos abaixo o dispositivo do artigo 137, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN) que afirma:

“Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito”.

Também podemos encontrar um dispositivo bastante similar no artigo 11 da Lei 8137/90 que define os crimes contra a ordem tributária:

“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”.

1.8 – O ERRO DE PROIBIÇÃO NO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Podemos conceituar o erro de proibição como sendo a incidência sobre a ilicitude de um comportamento. O agente supõe, por erro, ser lícita a sua conduta. O objeto do erro não é, pois, nem a lei, nem o fato, mas a ilicitude, isto é, a contrariedade do fato em relação à lei. A pessoa acha que sua conduta é permitida, mas na verdade ela é proibida, neste caso, há um juízo equivocado daquilo que lhe é permitido realizar em sociedade. Geralmente encontramos o erro de proibição nos crimes dolosos, mas estes também podem ocorrer nos crimes culposos. Nossa doutrina exemplifica bem o erro de proibição no seguinte caso: *“o agente tem um depósito de substância entorpecente em sua casa supondo que o mesmo não é proibido”.*

Este erro de proibição quando for inevitável exclui a culpabilidade, ou seja, impede a punição a qualquer título, pois, não há ocorrência de crime sem a culpabilidade. Mas, se este erro de proibição for evitável, a punição se impõe, porém, sempre por crime doloso (ou melhor, sem alterar a natureza do crime), mas com a pena reduzida, pois a culpabilidade, reprovabilidade pessoal da conduta antijurídica, é sempre mais branda quanto tratamos do erro de proibição evitável.

Não podemos confundir o erro de proibição com a *ignoratio legis*. A ignorância da lei é o desconhecimento dos dispositivos legislados, ao passo que a ignorância da antijuridicidade é o desconhecimento de que a ação é contrária ao Direito. Por desconhecer a

legislação pode o autor desconhecer a sua classificação jurídica, a quantidade de pena, ou as condições de sua aplicação, possuindo, contudo, representação da ilicitude do comportamento. Por essa ignorância quanto a antijuridicidade, falta-lhe tal representação.

Da mesma forma, vale recordar que com a evolução do estudo da culpabilidade, não é exigido mais a plena consciência da ilicitude, mas sim o seu potencial discernimento. As presunções irracionais não são mais admitidas. Não se trata de uma consciência técnico-jurídica formal, mas a chamada consciência profana do injusto, que é formada pelo conhecimento da conduta contrária à sociedade, seja em razão da imoralidade ou de sua lesividade. Provém da cultura, dos princípios morais e éticos, enfim dos conhecimentos adquiridos pela vida em sociedade, ou seja, os conhecimentos adquiridos no dia a dia. Dessa maneira surgirá a chamada potencial consciência da ilicitude. Em outras palavras, não basta simplesmente não ter consciência do injusto para inocentar-se. É necessário perguntar se houve possibilidade de adquirir tal consciência e, em havendo essa possibilidade, se ocorreu negligência em não adquiri-la ou a falta ao dever concreto de procurar esclarecer-se sobre a ilicitude da conduta praticada.

Sendo prevista em lei, a culpabilidade contará sempre com a presença de um juízo de valor sobre a ação humana e, assim, o erro só terá justificativa, e, portanto, inevitável, se não decorrer da desatenção ou falta de informação. Assim, não aproveita ao agente a falta de consciência da ilicitude quando: a) teria sido fácil para ele obter tal consciência com algum esforço de inteligência e com os conhecimentos adquiridos no dia a dia; b) quando propositadamente ocorre a recusa em se informar para não ter que evitar uma possível conduta proibida; c) não procura obter as informações convenientemente, mesmo não havendo má intenção, para o exercício de atividades regulamentadas.

A possibilidade de ocorrência do erro de proibição no direito penal tributário surge por exemplo, quando o agente deixa de recolher por entender o tributo indevido ou então porque supõe de forma sincera estar isento desta imposição. No entanto, mesmo diante de nossa legislação tributária prolixa, trata-se de matéria de difícil comprovação que raramente levará a algum sucesso.

Com aplicação um pouco mais simples, o erro de tipo penal, também pode ser visualizado no direito penal tributário. Seria o caso, por exemplo, de o sujeito deixar de declarar ou recolher tributo pensando sinceramente tratar-se de preço ou tarifa. Se tal erro for invencível, ou seja, qualquer pessoa “normal” o cometeria naquela mesma situação podemos

excluir o dolo e a culpa. Se for vencível pode-se excluir o dolo, mas subsiste a figura culposa se prevista em lei.

1.9 – DA INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA

Ao falarmos da culpabilidade em sentido amplo, referimo-nos a um juízo de reprovação social, incidente sobre o fato e seu autor, devendo ser o agente ser imputável, atuar com consciência potencial da ilicitude, bem como ter a possibilidade e exigir de atuar de outro modo. Mas se for inimputável, se não houver tal consciência ou mesmo se não era exigível ou possível atuar-se de outro modo estará “quebrada” a culpabilidade e o agente não cometerá crime para a corrente tripartite.

O nosso Código Penal prevê expressamente as cláusulas excludentes da culpabilidade. Dentre elas temos: erro de proibição; coação moral irresistível; obediência hierárquica; inimputabilidade. Contudo, por mais providente que seja o legislador, este não pode antecipar todos os casos em que a inexigibilidade de outra conduta deve excluir a sua culpabilidade.

Dessa forma, é possível a existência de uma situação não prevista pelo legislador como causa de exclusão da culpabilidade, que traga todos os requisitos do princípio da não-exigibilidade de comportamento lícito. A aplicação da teoria da inexigibilidade de conduta diversa como causa supralegal contra o apoio na integração da lei penal. Sabemos que o direito possui lacunas. Havendo omissão na lei em relação ao conjunto de normas penais não incriminadoras, e não havendo obstáculo no princípio da reserva legal, a falha pode ser suprida pelos processos determinados pelo artigo 4º da Lei de Introdução ao Código Civil: usando a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito. Mas, se o caso é de inexigibilidade de conduta diversa e não encontrando o juiz norma a respeito do direito positivo, pode lançar mão da analogia para absolver o agente. A doutrina atenta ao tema preceitua:

“Depois que Frank, em 1907, enunciou a teoria complexa da culpabilidade, isto é, normativa (culpabilidade como reprovabilidade), mas com o dolo e a culpa também compondo o seu conteúdo, a exigibilidade, como sua característica básica, foi colocada cada vez mais em evidência. Até que Freudenthal e seus seguidores inauguraram um posicionamento que tornava possível a concepção da inculpabilidade não limitada pelas causas de exculpação, contidas nos textos legais, mas também abarcando qualquer outra situação fática, em que não fosse possível exigir-se do sujeito a realização de outra conduta. Deste modo, a

inexigibilidade de outra conduta passou a ser, praticamente, uma causa supralegal e independente da ausência de culpabilidade¹³.

Mas existe uma forte polêmica doutrinária e jurisprudencial acerca da aceitação da inexigibilidade de outra conduta como tese autônoma desvinculada das excludentes da coação moral irresistível e da obediência hierárquica. Isso porque o legislador não definiu a culpabilidade, tarefa que coube a doutrina, reconhecendo-se, praticamente à unanimidade, que a exigibilidade e possibilidade de conduta conforme o direito é um dos seus elementos.

Dessa maneira, não há qualquer impedimento que surja dentro da culpabilidade a tese em caráter excepcional, que possam excluir a culpabilidade de agentes que tenham praticado determinados injustos.

Há de se concordar que em certas situações extremadas, quando não for possível aplicar outras excludentes de culpabilidade, a inexigibilidade de conduta diversa será utilizada para se evitar a injustificada punição ao agente.

Convém citar, pela relevância que o tema exige o ensinamento de ASSIS TOLEDO:

“A inexigibilidade de outra conduta é, pois, a primeira e mais importante causa de exclusão da culpabilidade. E constitui verdadeiro princípio de direito penal. Quando aflora em preceitos legislados, é uma causa legal de exclusão. Se não, deve ser reputada causa supralegal, erigindo-se em princípio fundamental que está intimamente ligado com o problema da responsabilidade pessoal e que, portanto, dispensa a existência de normas expressas a respeito”¹⁴.

Nossa doutrina exemplifica a questão da seguinte forma: O caso de uma mãe que se vê obrigada a levar entorpecentes para seu filho no presídio porque este se encontra ameaçado de morte; ou então o caso do indivíduo ameaçado pelo traficante “dono do morro” que não vê alternativa a não ser matá-lo pelas costas não em situação de legítima defesa.

No direito penal tributário também podemos verificar situações parecidas onde a pressão seja tão alta que não reste outra alternativa ao agente a não ser deixar de cumprir o dispositivo legal. Imaginemos a situação um empresário endividado que é obrigado a declarar e recolher uma determinada quantia tributária que será a sentença de morte para seu

¹³ ZAFFARONI, Eugênio Raul. PIERANGELLI, José Henrique. *Manual de Direito Penal Brasileiro*. 5 Edição, Pág. 626. Editora RT.

¹⁴ TOLEDO, Assis. *Princípios Básicos de Direito Penal*. P.328.

empreendimento. Ao enxergar a situação, a desgraça pessoal e de seus empregados resolve simular, omitir, falsear determinada declaração para recolher um tributo menor e poder continuar na tentativa de reerguer sua empresa.

Verificando essa situação, seria razoável exigir-lhe outra conduta diante desta situação. Ou será que a coletividade em sua grande maioria não agiria da mesma maneira quando tal desespero batesse a sua porta.

Cumprando destacar que não defendo a utilização da inexigibilidade de conduta diversa de forma artificiosa. Se o agente fez investimento de grande vulto em sua empresa ou se propositadamente veio dilapidando seu capital, é óbvio que não se aplicaria a tese acima.

Assim, apesar de pouco utilizada, a inexigibilidade de conduta diversa é uma tese de defesa com ótima aplicação dentro do direito penal tributário.

1.10 - CONDIÇÕES OBJETIVAS DE PUNIBILIDADE (ESFERAS ADMINISTRATIVA E TRIBUTÁRIA)

Tendo em vista que a obrigação tributária surge através de um fato previamente descrito, cuja ocorrência tem aptidão, dada por lei, de gerar aquela obrigação, que é a chamada hipótese de incidência. Quando ocorre o acontecimento concreto do fato previsto na lei, com a subsunção do fato à norma, passamos a ter o chamado fato gerador. Esta é a materialização da hipótese de incidência, representando o momento concreto de realização da hipótese, que se opõe à abstração do paradigma legal que a antecede. Assim, com a ocorrência do chamado fato gerador teremos o nascimento da obrigação tributária.

Normalmente toda a obrigação tem o seu nascimento juntamente com o respectivo crédito. Mas o Código Tributário Nacional (CTN) resolveu segregar a situação em dois planos distintos estabelecendo o nascimento da obrigação tributária com o fato gerador e o surgimento do crédito tributário através do lançamento (apesar de que o correto seria falar-se em três planos distintos já que posteriormente ainda teremos a necessidade de inscrição como dívida ativa tributária).

Muito se discute em nossa doutrina se o lançamento tributário teria natureza constitutiva ou declaratória. Seguimos o entendimento de que obrigação e crédito nascem em um mesmo momento, tratando-se assim de natureza declaratória. Ou melhor, é ato jurídico

administrativo que com a notificação acaba por declarar o crédito tributário. A Doutrina do professor PAULO DE BARROS CARVALHO segue o mesmo rumo:

“o ato jurídico administrativo é ponente de uma norma individual e concreta no sistema do direito positivo, funcionando como veículo introdutor. O conteúdo do ato é a própria norma, que por sua vez, tem também seu conteúdo, consistente em indicar o fato jurídico tributário, cujas notas se subsumem aos critérios da regra-matriz de incidência, bem como instituir a obrigação tributária, tomada, neste passo, como equivalente nominal de relação jurídica de caráter patrimonial”¹⁵.

O assunto é de extrema importância para o direito penal tributário vez que não poderemos falar na ocorrência de crime ou infração se o procedimento administrativo fiscal ainda não tiver terminado. Ou seja, não teremos a efetiva apuração da obrigação, pois o crédito tributário ainda não terá se constituído. Esse importante “detalhe” tributário ocasiona um importante tese de defesa no direito penal que é a falta de uma condição objetiva de punibilidade.

Nossa doutrina penal chegou ao conceito de condição objetiva de punibilidade, também chamada de anexo de tipo, a partir da observação de que, às vezes, o delito não é o único requisito para que ocorra a penalidade, e, de que, em algumas situações, não é uma causa pessoal que impede a sua atuação. Sob essa nomenclatura, a doutrina trata os requisitos de perseguibilidade, ou, ao menos, de alguns deles já que também incluem nesse rótulo os elementos do tipo objetivo que não deviam ser alcançados pelo dolo e nem sequer causados pelo autor ou pela conduta.

Na verdade, é requisito exterior à conduta delituosa, não abrangida pelo elemento subjetivo, que, via de regra, esta fora do tipo penal tornando-se uma condição para punir. É causa extrínseca ao fato delituoso, não alcançado pelo dolo do agente. Como exemplo, podemos mencionar a sentença declaratória de falência em relação aos crimes falimentares.

O mesmo acontece na esfera do direito penal tributário, pois enquanto não estiver inteiramente finalizado o procedimento e/ou processo administrativo – lançamento – não poderemos falar em qualquer tipo de punição. Somente poderemos concluir ser penalmente relevante uma obrigação tributária não cumprida, quando administrativamente, chega-se a conclusão acerca da existência do débito. De maneira diversa poder-se-ia iniciar a ação penal, o que significa por si só, um constrangimento – para, depois na esfera administrativa, apurar-

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 3ª edição, p. 242. Ed. Saraiva.

se que nada é devido aos cofres públicos. Essa é, há tempos, a posição majoritária de nossa doutrina e de nossa Corte Suprema. Confira recente julgado do STF:

“HABEAS CORPUS. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E FORMAÇÃO DE QUADRILHA. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. ALEGADA FALTA DE JUSTA CAUSA PARA A PERSECUÇÃO PENAL, AO ARGUMENTO DE ILEGALIDADE DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO INVESTIGATÓRIO PROCEDIDO PELO MINISTÉRIO PÚBLICO, AUSÊNCIA DE CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E INÉPCIA DA DENÚNCIA. ORDEM PARCIALMENTE CONCEDIDA. 1. Alegação de ilegalidade nas investigações realizadas diretamente pelo Ministério Público e inobservância de condição objetiva de punibilidade – no caso, a constituição definitiva do crédito tributário. Matérias discutidas no HC 84.965/MG. 2. Inépcia da denúncia. Ocorrência, em parte. 3. Prisão. Efeitos deletérios que o tempo impõe ao processo. Decisão que decreta a prisão de quem quer que seja deve demonstrar, ao tempo da constrição, sólidas evidências do real perigo que a liberdade do agente causaria à sociedade. Writ prejudicado nesta parte, sem prejuízo dos efeitos do alvará de soltura expedido em favor do paciente, bem como da extensão da liminar deferida pela Min. Ellen Gracie aos demais corréus, e de eventual reexame por parte do magistrado de primeiro grau de fatos novos que justifiquem a restrição à liberdade o a adoção de medidas cautelares, nos termos do que disposto na Lei 12.403/2011. 4. Ordem parcialmente concedida para trancar a ação penal em relação ao paciente somente quanto às condutas previstas no art. 1º, II, e art. 3º, IV, ambos da Lei 8.137/90, ressalvando a possibilidade de o Parquet, em ambos os delitos, se entender cabível, oferecer nova denúncia. HC 85000 13.03.2012”. (grifo nosso)

Dessa forma, conforme este posicionamento, o Supremo Tribunal Federal (STF) entende não serem autônomas as esferas penal e administrativa. Isso irá provocar profundos reflexos para o Ministério Público detentor da ação penal, uma vez que enquanto houver a tramitação de um procedimento ou processo administrativo só lhe restará algumas possibilidades investigatórias, estando impossibilitado de promover o início da ação penal.

1.11 – A ORDEM TRIBUTÁRIA COMO OBJETIVIDADE JURÍDICA DO DIREITO PENAL

O objeto do crime é o bem ou o interesse jurídico que sofre as consequências da conduta delituosa. Seu objeto material será o bem jurídico de natureza corpórea ou incorpórea sobre o qual irá recair a conduta criminosa. Já o seu objeto jurídico será o interesse protegido por nossa norma penal, como por exemplo, a vida, o patrimônio a fé pública, dentre outros. Assim, exemplificando, no caso do contrabando, o objeto material pode ser a mercadoria, o direito ou o tributo devido enquanto que o objeto jurídico é a administração pública, nos seus interesses patrimoniais e morais.

Os crimes tributários tem como objetividade a Ordem Tributária. Esta vem reconhecida na Constituição Federal (CF) em seus artigos 145 a 169, integrando a chamada Constituição Econômica com base jurídica para o tratamento da ordem e do processo tributário-fiscal. É o fundamento constitucional dos bens jurídicos tutelados pelo direito penal. A sociedade quando transfere os seus poderes para o Estado, condiciona-os à busca da satisfação ampla e geral do bem-estar individual e coletivo, sendo a função do Estado uma só: ser uma ferramenta para o alcance desse objetivo, isto é, ele é um meio e não um fim em si mesmo. Dessa maneira, podemos dizer que o sistema tributário é o conjunto de regras constitucionais e infraconstitucionais de natureza jurídico-tributária, harmonicamente coordenada e subordinada, fundada em cânones ou proposições que garantem e legitimam a estrutura elaborada.

Esse conceito diferencia-se do de sistema financeiro nacional que representa o conjunto de leis que dispõe sobre a política e as instituições monetárias, bancárias, o mercado de capitais, o mercado de valores mobiliários e as sociedades por ações. Também é diferente do sistema econômico que é uma expressão mais ampla e pode ser analisada em duas acepções. Em uma, denota simplesmente o conjunto das atividades econômicas de uma dada comunidade, como um país ou uma região. Em outra, mais técnica, é vista como o conjunto orgânico de instituições através do qual a sociedade irá enfrentar ou equacionar seu problema de ordem econômica.

A nossa Constituição Federal consagrou as principais diretrizes do Direito Tributário, onde foram estabelecidas regras básicas regentes da relação do Estado/Fisco com o particular/contribuinte, e definindo as espécies de tributo, as limitações do poder de tributar, a distribuição de competências tributárias e a repartição das receitas tributárias; Caracterizando-se, pois, pela rigidez e complexidade.

Dessa maneira, no mesmo momento em que o legislador constituinte restringiu a liberdade do Congresso Nacional em criar a competência tributária de cada ente federativo (rigidez), descreveu detalhadamente as limitações do poder de tributar e a repartição das receitas tributárias (complexidade).

Sabemos que a Constituição Federal, em regra, não cria tributos, mas sim estabelece a repartição de competência entre os entes federativos e permite que os instituem com observância ao princípio da reserva legal. REGINA HELENA COSTA destaca:

“no sistema vigente, as pessoas políticas, haurem suas competências tributárias diretamente da própria Constituição da República, que as reparte entre os entes da Federação. Competência Tributária é a aptidão para criar tributos, mediante a edição do necessário veículo legislativo indicador de todos os aspectos de sua hipótese de incidência”¹⁶.

Mais uma vez, vale reforçar que o objeto jurídico dos crimes tributários é a ordem tributária, ou seja, a tutela do erário público, preservando-o de manobras fraudulentas ou falsidades.

Por fim, podemos concluir este capítulo dizendo que o direito penal e o direito tributário são ramos que se assemelham muito. Muitos de seus princípios e normas podem ser aplicados conjuntamente exigindo no interprete um conhecimento mais amplo do direito posto. Enquanto um restringe a liberdade o outro restringe o patrimônio, enquanto no direito penal fala-se em tipo penal no direito tributário fala-se em hipótese de incidência.

O direito penal tributário está em evidência, pois constantemente a mídia expõe casos de fraude, de sonegação, ao lado da atuação eficaz e contundente de nossa polícia, especialmente o Departamento de Polícia Federal.

¹⁶ HELENA COSTA, Regina. *Código Tributário Nacional Comentado*. 1 edição, pág. 28. Editora RT

CAPÍTULO 2 – CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Os crimes contra a ordem tributária são previstos atualmente no Código Penal, nos artigos 168-A (apropriação indébita previdenciária), 334, *in fine* (contrabando ou descaminho) e 337-A (sonegação de contribuição previdenciária) e também na Lei 8.137/90 (que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências).

Cumprir informar que para os crimes tributários também são aplicadas as soluções de conflito aparente de normas (antinomias) previsto no direito penal, que se resolvem: Pelo princípio da especialidade (a norma especial prevalece sobre a norma geral); princípio da subsidiariedade (alguns crimes são punidos apenas de maneira subsidiária); princípio da consunção (ou absorção, que importa bastante em termos de crimes tributários, pois estes, muitas vezes, têm como crimes meio, outros crimes o de falsificação de documentos, que são sempre absorvidos pelo crime fim, no caso, o crime tributário, que será o único sancionado) e pelo princípio da alternatividade (também importante em termos de crime tributário, como por exemplo, do caso do artigo 1º, da Lei 8.137/90, que prevê várias condutas, sendo que se o agente incorrer em mais de uma delas apenas por uma será sancionado).

2.1 – DO BEM JURÍDICO TUTELADO PELOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

Sobre o bem jurídico tutelado pela Lei nº 8.137/90 e pelos artigos 168-A, 334, *in fine*, e 337-A, do Código Penal é necessário verificar a seguinte explanação:

“Vimos que há certos entes pelos quais o legislador se interessa, expressando esse interesse em uma norma jurídica, o que faz com que sejam considerados juridicamente como bens (bens jurídicos), e que quando o legislador penal quer tutelar esta norma, punindo a sua violação com uma pena, os bens jurídicos passam a ser considerados bens jurídicos penalmente tutelados”.

“Não se concebe a existência de uma conduta típica que não afete um bem jurídico, posto que os tipos não passam de particulares manifestações de tutela jurídica desses bens. Embora seja certo que o delito é algo mais – ou muito mais – que a lesão a um bem jurídico, esta lesão é indispensável para configurar a tipicidade. É por isto que o bem jurídico desempenha um papel central na teoria do tipo, dando o verdadeiro sentido teleológico (de telos, fim) à lei penal. Sem o bem jurídico, não há um ‘para que?’ do tipo e, portanto, não há possibilidade alguma de interpretação teleológica da lei penal. Sem o bem jurídico caímos num formalismo legal, numa pura ‘jurisprudência de conceitos’”¹⁷

¹⁷ ZAFFARONI e PIERANGELI, 2004, PP. 438/439.

Considerar uma determinada conduta como sendo crime, significa tentar dar uma maior proteção a determinados interesses, sendo eles protegidos pela legislação penal, chamados de bens jurídicos tutelados pelo direito penal. Essa maior proteção, pelo menos em tese, fala de uma punição mais grave aos descumpridores das normas penais, do que os descumpridores das demais normas jurídicas, podendo até resultar em pena privativa da liberdade. Essa coação pela previsão em abstrato de uma sanção penal com a pena privativa de liberdade tem o condão de buscar proteger a coletividade, compelindo a prática de eventual crime ou ainda evitando-se a reincidência da prática delituosa.

Alguns doutrinadores preferem, em vez de utilizar o termo “bem jurídico”, utilizar o vocábulo “objeto jurídico do crime”, que significa a mesma coisa. É importante frisar que não devemos confundir o objeto jurídico do crime com o objeto material do crime, que é a pessoa ou coisa sobre a qual recai a conduta criminosa e também não podemos:

“(...) confundir o objeto material do crime e o ‘corpo de delito’; embora possam coincidir, este é constituído do conjunto de todos os elementos sensíveis do fato criminoso, como prova dele, incluindo-se os instrumentos, os meios e outros objetos (arma, vestes da vítima, papéis, etc)”¹⁸.

A parte da doutrina a qual concordamos, sustenta que o bem juridicamente tutelado pela lei penal tributária é o Erário Público. Logo, o Estado possui um grande interesse em criminalizar certas condutas, dos sujeitos passivos de obrigações tributárias, é proteger e desestimular ações tendentes ao prejuízo do Erário, mostrando que o interesse maior é a sua ordem financeira. Tanto é verdade, que a própria lei veicula a exclusão da ilicitude de crime tributário pelo pagamento integral do débito antes do início da ação penal.

Também compartilha deste entendimento de que seja o bem jurídico tutelado penalmente pelas normas que tipificam crimes tributários, o fato de que o artigo 168-A, do Código Penal, está inserido no Título II – dos crimes contra o patrimônio. Reforçamos que no caso,, o patrimônio é o Estado. Mas esse argumento é só complementar, pois sabemos que não é o local dentro da Codificação que dará a verdadeira natureza do crime, nem o bem jurídico que se pretende tutelar.

2.2 – CLASSIFICAÇÃO: CRIMES MATERIAIS OU FORMAIS

¹⁸ MIRABETE, 1994, p. 121.

Os chamados crimes materiais ou de resultado são aqueles que se consumam apenas no momento da ocorrência do evento previsto no tipo penal. Desta forma, para que ocorra a sua consumação, a lei exige a ocorrência do resultado pretendido pelo agente, consistente na lesão de fato do bem. De maneira contrária, os delitos formais são aqueles que embora o legislador preveja o resultado, não é necessário que ele aconteça para que se ocorra à consumação do crime, assim, o legislador não exige a produção do resultado para o crime atingir o seu resultado.

Podemos dizer que os crimes contra a ordem tributária disciplinados no artigo 1º, caput, da Lei. 8.137/90 são, segundo entendimento doutrinário, crimes materiais, pois para ocorrer a sua consumação é necessária a produção do resultado previsto no tipo penal.

Desta forma, só ocorrerá à consumação de qualquer das hipóteses previstas no mencionado dispositivo, se efetivamente se der a supressão ou redução de determinado tributo, pois caso não aconteça nenhuma dessas modalidades de evasão por meio da prática das condutas descritas nos incisos I a V da Lei 8.137/90, não ocorrerá o chamado crime contra a ordem tributária.

No mesmo sentido, convém reproduzir o pensamento da doutrina:

“(...) nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº. 8.137/90, 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”¹⁹.

Dessa maneira, podemos dizer que a conduta do chamado contribuinte, que pratica a supressão ou redução de tributos, causando lesão ao Erário Público, que é o bem jurídico tutelado, configura a prática do chamado crime material.

Contudo, convém mencionar que o parágrafo único do artigo 1º, traz, no entanto, uma hipótese de configuração de crime formal, pois para sua consumação basta que seja desatendida a exigência legal, o que ocorre com perda do prazo disciplinado pela lei, pouco importando a ocorrência de qualquer resultado.

Da mesma forma, independem da ocorrência de determinado resultado os crimes previstos no artigo 2º, incisos I, III e V. Mas diferentemente, os incisos II e IV exigem a ocorrência do resultado previsto, ou seja, o dano ao patrimônio público e desvio da destinação da verba recebida pelo agente, respectivamente.

¹⁹ COSTA JUNIOR, Paulo José da, 1995, p.100.

2.3 – O LANÇAMENTO DEFINITIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COMO MOMENTO CONSUMATIVO DOS DELITOS FISCAIS

O CTN reproduz em seu artigo 142 o conceito do termo lançamento, mas a nossa doutrina o define como sendo um ato administrativo de efeitos declaratórios, vinculado e obrigatório, onde são apontados os sujeitos da relação jurídico-tributária, o objeto da prestação, além de definir qual será à base de cálculo e as alíquotas encontradas na hipótese de incidência, e, por fim, ele assinala o tempo e o lugar em que deve ocorrer a satisfação daquela obrigação tributária.

Mas, salienta ALIOMAR BALEEIRO:

“que não obstante o artigo 145 do Código Tributário Nacional estabeleça o princípio da imutabilidade do lançamento, este ato administrativo poderá ser alterado, mas desde que seja em uma das situações elencadas no aludido dispositivo legal, taxativamente, ressalvando-se, por óbvio, que sempre é possível a apreciação do Poder Judiciário”.

Assim adverte o referido o jurista:

“não se deve fazer uma diferenciação entre lançamento provisório (aquele contra o qual o sujeito passivo pode apresentar impugnação ou a administração pode fazer revisão) e definitivo (é o lançamento que contra ele não cabe mais recurso na via administrativa), haja vista que não deve ser afastada a regra da inalterabilidade do lançamento, nas hipóteses em que o sujeito passivo foi regularmente notificado, sempre na busca de salvaguardar a estabilidade e a segurança das relações jurídicas”²⁰.

Assim, mesmo que parte da doutrina e da jurisprudência utilizem a expressão lançamento definitivo de maneira equivocada, este deve ser entendido como o momento em que estão encerradas as possibilidades de ser modificado ou desconstituído o ato.

Com relação a esse lançamento definitivo, é importante frisar que é por seu intermédio que se estabelece a exequibilidade e exigibilidade do crédito tributário, onde é esgotada a capacidade do sujeito passivo da obrigação de apresentar novos recursos.

Dessa forma, o crédito tributário só poderá ser exigido definitivamente quando estiverem esgotadas todas as oportunidades, de que dispõem a Administração Pública ou o sujeito passivo, para demonstrar a existência ou não da relação jurídico-tributária.

Sobre a definição de lançamento definitivo, entende SACHA CALMON (p.42b):

²⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª Edição. Rio de Janeiro, p. 808.

“(...)o ato de lançamento contra o qual não caiba recurso do contribuinte nem recurso ex officio (por faltar previsão, por ter faltado o seu exercício ou por consumação dos recursos cabíveis)”.

Assim, quando não houver mais a possibilidade de apresentação de recurso na via administrativa, seja em razão da interposição de todos os recursos cabíveis ou pela inércia, torna-se definitivo, o valor do crédito tributário a ser pago ao Fisco.

Sabendo que o crédito tributário só pode ser devidamente exigível e exequível após sua constituição definitiva, é indiscutível que, o Supremo Tribunal Federal firmou o seu posicionamento, de que é preciso aguardar o encerramento da via administrativa, para poder iniciar o procedimento inquisitório ou até mesmo a ação penal nas hipóteses em que pode ser praticado um crime contra a ordem tributária. Tendo em vista de que o processo administrativo é uma garantia fundamental encampada no artigo 5º, inciso LV, da CF, não é possível que haja o início do processo judicial sem que haja ao menos a discussão na via administrativa, devendo sempre ser assegurado o acesso ao contraditório e a ampla defesa.

Sabendo da impossibilidade da ocorrência do trâmite administrativo e judicial de forma simultânea, nossos Tribunais Superiores têm anulado as ações penais e até mesmo os inquéritos, que não tenham respeitado os procedimentos da via administrativa primeiramente, pois este é um importantíssimo pressuposto de legalidade, para que aqueles sejam instaurados a fim de apurar eventual crime de sonegação fiscal.

Seguindo este raciocínio, ao julgar o HC nº 85.047/RJ, o Ministro do Supremo Tribunal Federal, Celso de Melo decidiu que:

“Habeas corpus – crimes contra a ordem tributária (lei nº 8.137/90, art. 1º) – crédito tributário ainda não constituído definitivamente – procedimento administrativo-fiscal ainda em curso quando oferecida a denúncia – ajuizamento prematuro da ação penal – impossibilidade – ausência de tipicidade penal – reconhecimento da configuração de conduta típica somente possível após a definitiva constituição do crédito tributário – inviabilidade da instauração da persecução penal, mesmo em sede de inquérito policial, enquanto a constituição de crédito tributário não se revestir de definitividade – ausência de justa causa para a ‘persecutio criminis’, se instaurado inquérito policial ou ajuizada ação penal antes de encerrado, em caráter definitivo, o procedimento administrativo-fiscal – ocorrência, em tal situação, de injusto constrangimento, porque destituída de tipicidade penal a conduta objeto de investigação pelo poder público – consequente impossibilidade de prosseguimento de atos persecutórios – invalidação, desde a origem, por ausência de fato típico, do procedimento judicial ou extrajudicial de persecução penal – precedentes do Supremo Tribunal Federal – Habeas Corpus conhecido em parte, e, nesta parte deferido”.

Assim, podemos concluir que enquanto perdurar o procedimento administrativo, e, tornar definitivo o crédito tributário, haverá constrangimento, caso tenha sido iniciada a fase extrajudicial ou a judicial, tendo em vista de que ainda não há a ocorrência do crime.

Apesar de ser o entendimento majoritário, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, encontramos algumas posições divergentes, pois, uns entendem que não é possível condicionar a ação penal ao término do procedimento administrativo, caso haja indícios veementes de autoria e da prática de conduta criminosa, como aponta a jurista CLEIDE PREVITALLI (2006., p. 786), onde afirma que, a imposição de tal condição violaria o disposto no artigo 129, inciso I, da Constituição Federal, o qual retrata acerca da função institucional do Ministério Público para promover o início da ação penal pública.

Acontece que o referido entendimento foi rechaçado pelo Supremo Tribunal Federal em dezembro de 2003, ao apreciar ação declaratória proposta pelo Procurador-Geral da República, foi julgada improcedente, por entender que o artigo 83²¹, caput, da Lei nº 9.430/96 não viola o preceito constitucional citado, sustentando que a aludida norma tem como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público, que poderá oferecer denúncia independente da representação tributária, se por outros meios tem conhecimento de lançamento definitivo (STF. ADIn 1.571, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 10.12.2003, DJ 30.04.2004, p. 24).

Dessa forma, tal decisão esclarece que não há qualquer limitação à atuação do Ministério Público para a propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. Mas deixa claro que assim que o crédito tributário se tornar definitivo, existirá sim a justa causa para a propositura da ação penal.

Diante do exposto, podemos dizer veementemente que para ser instaurado o inquérito policial ou até mesmo um processo crime, é necessário haver o lançamento definitivo do crédito tributário, que se dará após o esgotamento da via administrativa, pois somente neste momento é que haverá a consumação do delito, como será analisado abaixo.

²¹ Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definida nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

2.4 – DA AÇÃO PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Sendo configurada a ocorrência do crime contra a ordem tributária, delito este que causa um enorme prejuízo aos cofres públicos, bem como a sociedade de uma maneira geral, nasce o direito-dever do Estado de, por meio do *jus puniendi*, tomar as medidas cabíveis contra o contribuinte infrator.

Dessa maneira, o conceito de ação penal definido pelo jurista FERNANDO CAPEZ, pode ser definido como:

“(...) direito público subjetivo do Estado - Administração , único titula do direito dever de punir, de pleitear ao Estado-Juiz a aplicação do direito penal objetivo, com a consequente satisfação da pretensão punitiva”²².

Assim, para que o direito penal objetivo possa ser aplicado ao agente criminoso, a única maneira é através da ação penal, com fundamento no artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal, pois a infração só poderá ser aplicada mediante um processo.

Mas, para que o infrator receba a sanção criminal, é necessário que a sua culpa *lato sensu* seja comprovada no curso da persecução criminal, a qual se inicia, após a conclusão do inquérito policial, sendo que este irá fornecer os elementos de autoria e de materialidade, indispensáveis para que a denúncia seja devidamente ofertada, e, assim, seja iniciado o procedimento criminal.

É sabido, que não pode ocorrer a condenação criminal e a consequente punição sem a existência de processo judicial. Assim, é preciso se valer do *jus accusationis* e, por meio da ação penal, buscar o cumprimento da norma abstrata ao caso concreto.

Mas, para se iniciada a ação penal, é necessária a presença de algumas condições, tais como: a legitimidade de parte, o interesse de agir e a possibilidade jurídica do pedido.

Nos crimes contra a ordem tributária as condições acima mencionadas estão caracterizadas da seguinte maneira: o Ministério Público possui a legitimidade para conduzir o andamento da ação penal, que nestes delitos é de ordem pública, e, ao ocupar o polo ativo da relação jurídica processual, irá buscar tutelar o Erário (patrimônio da Fazenda Pública),

²² CAPEZ, Fernando. *Curso de processo penal*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, pag. 97.

seja para proteger a arrecadação da União, dos Estados Membros ou dos Municípios, contudo, o polo passivo será ocupado pelo possível autor do fato criminoso.

Já em relação ao interesse de agir, ele nada mais é, do que a necessidade e utilidade que tem o sujeito ativo de se valer do processo-crime, para tutelar determinado interesse material, que no caso é o Erário Público. Também, deverá existir nesta condição da ação, a adequação entre o processo penal condenatório e a aplicação da sanção penal.

Finalmente, para que seja iniciada a ação penal, é preciso que a medida pretendida pelo sujeito ativo, junto ao Poder Judiciário, esteja prevista em nosso ordenamento jurídico, evidenciando assim, a possibilidade jurídica do pedido.

Mas, quando o processo crime pretender demonstrar a conduta delituosa do sujeito passivo, é importante e necessária a presença de um requisito especial, qual seja, a ocorrência do lançamento definitivo do crédito tributário na via administrativa, pois caso contrário, ainda não haverá se consumado o crime.

Cumprе destacar, caso as condições genéricas e específicas não forem completadas de forma correta, cabe ao juiz rejeitar de ofício a inicial acusatória. Mas caso não a faça neste momento, nada impede que ele a proceda posteriormente e até em outra instância, podendo resultar até na nulidade absoluta do processo.

2.5 – A NATUREZA JURÍDICA E A SÚMULA 609 DO STF

Como já vimos, para que haja a aplicação da sanção penal disciplinada na lei, é preciso que isso ocorra mediante a propositura de uma ação penal, onde deverão ser respeitadas as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Durante a vigência da lei anterior que tratava dos delitos contra a ordem tributária, Lei nº 4.729/65, muito se questionou acerca da natureza jurídica da ação penal nos crimes contra a ordem tributária, se era pública incondicionada ou condicionada. Nesta época entendia-se para se manejada a ação penal nos crimes fiscais era necessária à representação da Fazenda²³, o que significava um verdadeiro desvio de funções, já que nesta época, a

²³ RIR, Decreto nº 58.4000/66, art. 461, §3º, em relação ao imposto de renda, e Decreto nº 61.514/67, art. 318, § 2º.

representação fiscal figurava como providência inicial, para que fosse iniciada a persecução penal, ainda que o crime já estivesse constatado.

Dessa forma, deste problema, o Supremo Tribunal Federal (STF) elaborou a súmula 609, segundo a qual “*é pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal*”, já que os crimes de evasão atentam contra o patrimônio público de qualquer dos entes da nossa Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Esta súmula foi editada, com o intuito de mostrar que nos crimes fiscais a representação da Fazenda não era necessária, pois, para que tenha início à ação penal, tendo em vista que, ela não é condição objetiva da procedibilidade, assim como a representação o é, nas ações penais públicas condicionadas, pois aquelas, nada mais são, do que a notícia do crime que inclusive pode se dada por qualquer pessoa, como disciplina o artigo 27, do nosso Código de Processo Penal.

Recapitulando, como já mostrado, ao proferir julgamento da ação declaratória proposta pelo Procurador-Geral da República, o Supremo Tribunal Federal (STF) entendeu que o artigo 83, caput, da Lei nº. 9.430/96 é destinado aos agentes fiscais, não restringindo assim a atuação do Ministério Público, que poderá oferecer denúncia independentemente da representação tributária, quando de outra forma, tiver conhecimento que ocorreu o lançamento definitivo no âmbito administrativo.

Desta forma, com o surgimento desta súmula, buscou-se colocar em evidência que o Ministério Público não está vinculado ao recebimento da representação, para poder tomar as providências cabíveis quanto ao conhecimento da prática de evasão fiscal.

Assim, verificamos que no momento em que esta súmula foi criada, os crimes de sonegação fiscais previstos na legislação revogada, eram formais ou de mera conduta, independentemente, portanto, da ocorrência de efetiva supressão ou redução do tributo, se aperfeiçoando independente do resultado descrito no tipo penal.

Contudo, com a elaboração da Lei nº. 8.137/90, os chamados crimes fiscais, ou ao menos a sua grande maioria, passaram a ser crimes materiais ou de resultado, necessitando para sua configuração que o contribuinte tenha, fraudulentamente, deixado de pagar ou pago em menor valor o tributo devido. E para que a supressão ou redução do tributo se caracterize, tornou-se imprescindível, aguardar todo o trâmite administrativo e a constituição do lançamento definitivo do crédito tributário, momento em que, o crime irá se consumir e,

então, poderá ser iniciada a ação penal. Mesmo nos crimes formais trazidos por essa lei, passou a ser necessário, o dolo específico de evadir-se do pagamento de tributo.

Cumpre destacar que esta nova legislação não afastou a aplicação da súmula 609 do STF, e, além disso, disciplinou em seu artigo 15 que a ação penal nos crimes contra a ordem tributária é pública, mas omitiu-se acerca se é condicionada ou incondicionada.

Desta forma, não resta qualquer dúvida sobre a natureza da ação penal, esta será pública e incondicionada, notadamente porque, o Supremo Tribunal Federal (STF) já se manifestou sobre o tema, explicitando que, conforme a súmula em comento é incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal (HC 84942/SP, Relator Marco Aurélio, Primeira Turma, julgamento em 08 de março de 2005).

É certo, portanto, que embora haja dispositivos que estabeleçam a importância de que a representação fiscal seja remetida ao Ministério Público, após a conclusão do procedimento administrativo, ela consiste apenas em uma notícia crime. A sua ausência não constitui, empecilho para o membro do *parquet*, iniciar a ação penal, pois não configura condição objetiva de procedibilidade, mas obrigação inerente à condição de funcionário público, com o fim de possibilitar o embasamento da denúncia. Confere também, maior dinamismo à instrução penal, porque o Fisco alcança muitas vezes informações de difícil acesso ao Ministério Público, porque aquele possui certos privilégios ao proceder a investigação fiscal do contribuinte.

2.6 – DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Iremos tratar neste tópico, acerca de um assunto bastante discutido no mundo jurídico, que é a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária.

O artigo 2º da Lei 4.729/65 prescrevia: “*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, ação fiscal própria*”. O suporte fático que obstava a aplicação da lei tributária era a denunciada denúncia espontânea da infração tributária, nos termos daquela no artigo 138 do CTN. Da mesma forma disciplinava o artigo 14 da Lei 8.137/90: “*se extingue a punibilidade dos crimes definidos nos art. 1º a 3º quando o agente*

promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”. Mas, tais legislações foram revogadas expressamente pelo artigo 98 da Lei 8.383/91.

Com a chegada da Lei nº 9.249/95, o legislador inseriu, novamente, no ordenamento jurídico, um dispositivo que trata da extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento do tributo devido. Assim disciplina o artigo 34:

“extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137/90 e na Lei nº 4.729/65, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”.

Posteriormente, a Lei nº 9.983/00, que trouxe ao ordenamento jurídico os artigos 168-A e 337-A, ao referir-se ao tema da extinção da punibilidade, passou assim a se pronunciar:

“é extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma devida em lei, ou regulamento, antes do início da ação fiscal”(art. 168-A, §2º) e “é extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma devida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal” (art. 337-A, §1º)

O que retoma a discussão acerca da denúncia espontânea como hipótese de extinção da punibilidade para os crimes tipificados no artigo 168-A.

Passaremos a analisar e discutir abaixo, o que a lei fala acerca da extinção da punibilidade em razão do pagamento que é feito antes do recebimento da denúncia, e também, sobre a suspensão da pretensão punitiva do Estado em decorrência do parcelamento do débito.

2.6.1 - A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO

Conforme expusemos acima, o pagamento do débito tributário e de seus acessórios constitui a principal forma de regularização fiscal. Em razão do interesse do Estado em receber a sua arrecadação, o legislador penal exigiu o pagamento da dívida tributária como forma de extinção da punibilidade nos crimes correspondentes.

Com a entrada em vigor da Lei nº 8.137/90, referida causa de extinção da punibilidade passou a ser disciplinada no artigo 14, com a seguinte redação:

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

Mas, este artigo não perdurou muito, sendo revogado pela Lei nº 8.383/91. No entanto, com a entrada em vigor do artigo 34 da Lei nº 9.249/95, a citada causa de extinção da punibilidade passou novamente a ter vigência em nosso sistema jurídico, nos seguintes termos:

“Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei n. 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”.

Essa não é, contudo, a única legislação que trata da possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. A Lei nº 9.664/2000, que instituiu o REFIS, em seu artigo 15, §3º estabelece que:

“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”.

Já seu *caput* fala dos crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 e do crime do artigo 95 da Lei nº 8.212/91 (atuais crimes de apropriação indébita previdenciária, art. 168-A, e de sonegação de contribuição previdenciária, art. 337-A do Código Penal).

Da mesma forma o §2º, do art. 9º, da Lei nº 10.684/2003, dispõe que:

“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”.

Já o seu *caput* abrange os crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 e nos artigos 168-A e 337-A do Código Penal.

Ademais o artigo 69, da Lei nº 11.941/2009, disciplina que:

“Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 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”.

Cumprido informar que os crimes previstos no mencionado artigo 68, são os mesmos tipificados nos artigos 1º e 2º da Lei. 8.137/90 e nos artigos 168-A e 337-A do CP.

Ambas as normas aqui mencionadas, possuem a previsão de extinção da punibilidade dos débitos oriundos de tributos e contribuições em razão do seu pagamento. Mas existem algumas diferenças no tocante à abrangência dos crimes beneficiados e no que tange ao momento em que pode ser aplicado tal benefício.

Com efeito, o artigo 34 da Lei nº 9.249/95 irá disciplinar todos os crimes contra a ordem tributária, ao passo que as demais legislações especificam que somente cabe a extinção da punibilidade em relação aos crimes tipificados nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 e nos artigos 168-A e 337-A do CP.

Já em relação ao momento em que o pagamento deve ser efetuado para efeito da extinção da punibilidade, tanto o art. 34 da Lei nº 9.249/95 como o §3º, do artigo 15, da Lei nº 9.664/2000 estabelecem que o pagamento deva ser realizado antes do recebimento da denúncia. Mas o §2º, do art. 9º, da Lei nº 10.684/2003, e o art. 69, da Lei nº 11.941/2009, não estabelecem nenhum prazo. Nesse outro aspecto, a legislação mais recente é mais benéfica ao acusado, permitindo que a extinção da punibilidade em razão do pagamento beneficie o imputado em qualquer momento.

Cumprе destacar que essas legislações mais recentes não revogaram o art. 34 da Lei nº 9.249/95, Isso porque a Lei nº 9.664/2000, a Lei nº 10.684/2003 e a Lei nº 11.941/2009 disciplinam especificamente as hipóteses de parcelamento do débito tributário, projetando seus efeitos somente sobre a casuística contemplada por cada uma dessas leis, dentro do marco temporal fixado pelo legislador. Isso significa, finalmente, que não existem problemas quanto à vigência simultânea dos aludidos diplomas legais, os quais surtirão efeitos sobre os casos especificamente contemplados em cada um.

2.6.2 – A SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA DO ESTADO PELO PARCELAMENTO

Outra maneira de proceder a regularização fiscal adotada em nossa legislação, constitui o parcelamento da dívida tributária, sendo este uma causa de suspensão da pretensão punitiva do Estado.

Essa hipótese de suspensão foi instituída por meio do artigo 15 da Lei nº 9.964/2000, que criou o REFIS, e abrangeu assim os crimes tributários praticados por agentes cujas empresas aderissem ao aludido programa, para regularização do pagamento dos débitos tributários com vencimento até 29 de fevereiro de 2000, antes do recebimento da sentença. Este Artigo 15 estabelece que:

“É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal”. Cumpre ressaltar que de acordo com o §1º do artigo 15, “a prescrição criminal não ocorre durante o período de suspensão da pretensão punitiva”.

Ao tratarmos do parcelamento do débito fiscal, o artigo 1º da Lei nº 10.684/2003, previu a possibilidade de parcelamento dos débitos junto à Secretaria da Receita Federal ou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com vencimento em 28 de fevereiro de 2003. Este dispositivo, no que tange aos efeitos penais do parcelamento disciplinou em seu artigo 9º:

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

Esse parcelamento, a teor do disposto no §1º do art. 1º, aplica-se

“aos débitos constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, ou que tenham sido objeto de parcelamento anterior, não integralmente quitado, ainda que cancelado por falta de pagamento”;

Sua regulação mais benéfica incide sobre os fatos praticados, anteriores à sua vigência. Dessa forma, ainda que o parcelamento seja realizado após o recebimento da denúncia, no curso da ação penal, ele terá o poder de operar efeitos, suspendendo a pretensão punitiva do Estado.

Quanto aos efeitos penais do parcelamento, o artigo 68, da Lei nº 11.941/2009, disciplina, também sem ressalva quanto ao momento de seu início, que:

“É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, limitada a suspensão ao débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os artigos 1º a 3º desta lei, observado o disposto no artigo 69 desta lei”.

Não resta a menor dúvida de que as últimas duas normas editadas em matéria de parcelamento são mais benéficas ao acusado pela prática do crime contra a ordem tributária, na medida em que não estabelece prazo certo para que a regularização fiscal possa operar efeitos, suspendendo a pretensão punitiva do Estado. Considerando a admissibilidade do parcelamento criado pela Lei nº 11.941/2009 inclusive, dos débitos que tenham sido excluídos dos respectivos programas e parcelamentos, sua regulação mais benéfica em matéria penal incide sobre os fatos praticados, anteriores à sua vigência. Nesses dizeres temos, ainda que o parcelamento seja concedido após o recebimento da denúncia, no curso da ação penal, ele terá o condão de operar efeitos, suspendendo a pretensão punitiva do Estado.

3 – A POLÊMICA DECISÃO NO HC Nº 90.757 DO STF

Trataremos neste capítulo da discussão de um crime autônomo relacionado à matéria tributária, que é o crime de formação de quadrilha. A discussão acerca desta temática ganhou bastante relevância recentemente com a polêmica decisão proferida pelo Ministro Celso de Mello no julgamento do Habeas Corpus nº 90.757, que ao proferir ao seu voto, negou o pedido de dois empresários do ramo têxtil que tentavam trancar definitivamente ação ajuizada na Vara Criminal de Pomerode (SC).

A discussão se iniciou após os empresários catarinenses pagarem os débitos de forma integral, e, em razão de um Habeas Corpus concedido pelo Superior Tribunal de Justiça foi concedido apenas os efeitos quanto aos crimes tributários, pois o pagamento extinguiu a punibilidade de ambos (HC nº 50.157/SC). A defesa questionou no Supremo Tribunal Federal a manutenção do trâmite processual referente à acusação do crime de quadrilha – segundo a peça acusatória, os denunciados associaram-se de forma criminosa para fraudar a fiscalização tributária entre os anos de 2003 e 2004.

Para o Ministro Celso de Mello a infração penal tipificada no artigo 288 do Código Penal “*não se descaracteriza em seus elementos estruturais (essentialia delicti), ainda que o crime contra a ordem tributária não se haja aperfeiçoado em sua configuração típica*”. Desta forma, de acordo com o relator, o crime de quadrilha não necessita de uma prévia instauração nem de conclusão de procedimento administrativo, como acontece, por exemplo, com o crime de sonegação fiscal.

O Referido ministro indeferiu o pedido com base no artigo 192, *caput*, do Regimento Interno do STF, que autoriza o relator a decidir monocraticamente Habeas Corpus quando se tratar de matéria definida em jurisprudência consolidada desta corte.

Iniciaremos essa discussão com uma breve explanação acerca das principais características do crime de formação de quadrilha, passando para os principais trechos da referida decisão, e finalizando com uma análise dos pontos controvertidos desta decisão.

3.1 – O CRIME DE FORMAÇÃO DE QUADRILHA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

O chamado crime de formação de quadrilha é tipificado no artigo 288 do Código Penal, como crime autônomo que se configura pela união de mais de três pessoas com a finalidade específica de cometer crimes. Diante desta previsão legislativa percebemos que o tipo penal possui como regra a presença de três elementos essenciais, quais sejam: a quantidade de membros associados, a finalidade de cometer crimes e a continuidade, ou seja, tal formação não pode ter por objetivo a prática de uma conduta criminosa específica.

O criminalista JULIO FABBRINI MIRABETE assim leciona sobre o crime de quadrilha no que se refere à irrelevância de a associação ter outras finalidades:

“o núcleo do tipo penal é associação de no mínimo quatro pessoas para a prática de crimes, sendo irrelevante que tenham elas outras finalidades. Não basta que se reúnam essas pessoas para o cometimento de um crime determinado, existindo aí simples concurso de agentes se o ilícito for ao menos tentado. E necessário que haja um vínculo associativo permanente para fins criminosos, uma predisposição comum de meios para a prática de uma série de crimes”²⁴.

Podemos dizer que os crimes contra a ordem tributária, disciplinados na Lei nº 8.137/90, são tidos como ações específicas por meio das quais o sujeito infrator busca suprimir ou reduzir tributo, contribuição social ou qualquer de seus acessórios.

Em razão da demonstração das peculiaridades do crime de quadrilha, tipificado penalmente, e da conceituação dos crimes contra a ordem tributária, pode-se examinar a imputação conjunta dessas duas infrações, ou seja, o chamado concurso de crimes.

No momento em que o crime previsto no artigo 288 do CP é atribuído ao acusado de cometer crime contra a ordem tributária se faz necessário verificar dois aspectos importantes, quais sejam, a extinção da punibilidade em razão do pagamento integral da dívida e de seus acessórios e a constituição da sociedade empresária, empresa a qual praticou tais atos infracionais.

O primeiro aspecto leva a uma discussão específica, se o pagamento da dívida foi uma forma atribuída pela lei para por fim a punibilidade dos crimes da Lei nº 8.137/90 e se estes crimes quando se encontram em concurso com o crime de formação de quadrilha será possível à punição da mesma forma? O Supremo Tribunal Federal entende de maneira diversa, embora existam divergências doutrinárias e jurisprudenciais, argumentando que o tipo penal é autônomo e não se configura pela prática dos crimes e, sim, pelo agrupamento de seus membros com este fim.

²⁴ MIRABETE, Julio Fabbrini. **Código Penal interpretado**. São Paulo: Atlas, 2000, p.1548.

Já o segundo aspecto irá se referir à constituição da sociedade empresária que, tem como regra, uma finalidade lícita. Mas, para a configuração do crime de quadrilha a atividade ilícita deveria ser a finalidade principal, na prática o que vemos é que os crimes contra a ordem tributária é, na maioria das situações, uma atividade acessória.

3.2 – O EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

O Supremo Tribunal Federal possui o entendimento de que para que ocorra a existência da tutela estatal quanto à prática de crimes contra a ordem tributária é necessário o exaurimento das vias administrativas e, somente após esta situação, será possível que o ente afetado pelo suprimimento ou redução do pagamento dos tributos devidos poderá requerer do Estado Juiz a solução da pendenga, sendo que nesta fase já existirá em relação à sociedade empresária a configuração do concurso de crimes, ressaltando ainda, que depois do oferecimento da denúncia, mesmo que o acusado efetue o pagamento da dívida, o processo prosseguirá no tocante ao crime de formação de quadrilha.

O artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN) disciplina que é de competência privativa da autoridade administrativa a constituição do crédito tributário, verificando a ocorrência do fato gerador da obrigação. Desta forma, quando o crime de formação de quadrilha se configurar em razão da prática de crime contra a ordem tributária, sendo necessário o prévio exaurimento da via administrativa para que, diante da decisão da autoridade administrativa possa se fazer a qualificação, na ação penal, do referido crime, afirmando-se estarem presentes os elementos do tipo penal.

Após o transcurso de toda a via administrativa pode ocorrer o pagamento da dívida tributária, desta maneira, segundo o jurista HUGO DE BRITO MACHADO²⁵:

“pode ocorrer que esteja atendida a exigência do prévio exaurimento da via administrativa, e tenha ocorrido o pagamento da dívida tributária. A questão que então se coloca é a de saber se tal pagamento, que extingue a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, extingue, também, a punibilidade em relação ao crime de quadrilha ou bando”.

Juntamente com esse questionamento exposto tem-se o fato de que objetivo da configuração do crime de quadrilha relacionado aos crimes contra a ordem tributária seria o

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009, pag. 416.

de desestimular a prática desses crimes, pois a estes criminosos seria imputada uma penalidade privativa de liberdade por burlar o Fisco.

3.3 – A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE EM RAZÃO DO PAGAMENTO E SEU ALCANÇE AO CRIME DE FORMAÇÃO DE QUADRILHA

A nossa Corte Suprema – STF já manifestou o seu posicionamento sobre o fato de que o pagamento do débito tributário, bem como, seu parcelamento não irá interferir na ação penal do crime de formação de quadrilha, pois se trata de um crime autônomo. Seguindo este posicionamento, a suspensão ou extinção da punibilidade com relação aos crimes contra a ordem tributária não se estendem ao delito de formação de quadrilha.

Podemos verificar este entendimento do Supremo Tribunal Federal nos julgados abaixo, HC 84.223 e HC 84.453:

“EMENTA: HABEAS-CORPUS SUBSTITUTIVO DE RECURSO ORDINÁRIO. CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. ADESÃO AO REFIS. PARCELAMENTO DO DÉBITO. SUSPENSÃO DO PROCESSO. DELITO DE QUADRILHA OU BANDO. FALTA DE JUSTA CAUSA. AUSÊNCIA. CRIME FORMAL. 1. A suspensão do processo relativo ao crime de sonegação fiscal, em consequência da adesão ao Refis e do parcelamento do débito, não implica ausência de justa causa para a persecução penal quanto ao delito de formação de quadrilha ou bando, que não está compreendido no rol taxativo do artigo 9º da Lei. 10.684/03. 2. O delito de formação de quadrilha ou bando é formal e se consuma no momento em que se concretiza a convergência de vontades, independentemente da realização ulterior do fim visado. Ordem denegada”. (STF, 1ª Turma, HC 84223-RS, Rel. Min. Eros Grau, j. 03.08.2004, DJU 27.08.2004, p.71).

“Crimes contra a ordem tributária, quadrilha e falsidade ideológica. 1. O aperfeiçoamento do delito de quadrilha ou bando não depende da prática ou da punibilidade dos crimes cuja comissão se destinava a associação criminosa. 2. Por isso, a suspensão da punibilidade de crimes contra a ordem tributária imputados a membros da associação para delinquir, por força da adesão ao REFIS II (L.10684/03), não se estende ao de quadrilha. 3. O crime contra a ordem tributária absorve os de falsidade ideológica necessários à tipificação daqueles; não, porém, o falsum cometido na organização da quadrilha”. (STF, 1ª Turma, HC 84453-PB, Rel. Min. Sepúlveda Pertence. J. 17.08.2004, DJU 04.02.2005, p. 27).

A Lei nº 10.684/2003, que trata sobre o parcelamento dos débitos tributários na esfera federal, criando o chamado REFIS II, com relação aos crimes contra a ordem tributária, determinou em seu artigo 9º o seguinte:

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. 168-A e 337-A 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. (Lei 10.684/03)

Dessa maneira, é notório que os acusados da prática de crimes contra a ordem tributária podem se utilizar do parcelamento de dívidas para obterem o benefício da suspensão da pretensão punitiva e da quitação integral da dívida para assim poderem obter a extinção da punibilidade. Este dispositivo legal evidencia que a natureza jurídica da previsão legal dos crimes contra a ordem tributária é a de coagir os contribuintes a pagar o tributo devido, caso contrário responderão criminalmente pelo delito.

Na grande maioria dos crimes contra a ordem tributária há mais de um sujeito que pratica o delito de forma continuada, assim, além desses sócios serem denunciados pelo crime de sonegação, também serão por formação de quadrilha ou bando, crime previsto no artigo 288 do CP. Não cabendo neste caso o benefício da suspensão ou extinção da punibilidade quando do parcelamento ou da quitação integral do débito, pois o artigo 9º da Lei 10.684/03, em seu rol taxativo, não faz menção a este artigo na sua redação. Sendo o tipo penal quadrilha ou bando um crime formal e autônomo, não lhe suspende ou extingue a pretensão punitiva em relação aos crimes contra a ordem tributária.

3.4 – O CRIME DE QUADRILHA E A SOCIEDADE EMPRESARIAL

O Surgimento de uma sociedade comercial, em regra, não configura a formação de quadrilha, posto que, aquela tem objetivos lícitos e a finalidade de desenvolver atividade econômica com direito constitucionalmente garantido. Em contra partida a outra associação é constituída com fins ilícitos, o dolo específico de cometer crimes.

Mesmo admitindo que a sociedade empresária tenha o propósito de fraudar os cofres públicos com a prática de crimes contra a ordem tributária não se pode deixar de notar que, na maioria dos casos, esta ação é secundária, até porque não seria razoável admitir que

uma empresa fosse constituída com o intuito doloso e exclusivo de cometer crimes, ressaltando que a prática de ilícitos não é necessário CNPJ e nem formalidades legais.

Ao escrever sobre o objetivo da sociedade empresária e a prática e a prática de crimes contra a ordem tributária, HUGO DE BRITO MACHADO²⁶ leciona:

“não apenas o objetivo da sociedade empresária, mas também as condutas capazes de configurar crime contra a ordem tributária, faz com que não se possa, sem artificialismo, ver nesse tipo da sociedade configurado o tipo penal definido pelo artigo 288 do Código Penal”.

Sabemos que é possível a criação de empresas com a finalidade principal de sonegar impostos. A ilicitude, nestes casos, será o mero disfarce para a prática do fato delituoso. São nestes casos em que se configurara o crime de formação de quadrilha, com todas as circunstâncias, definidas no tipo penal do artigo 288 do Código Penal, devidamente demonstradas, como no caso em tela.

O Ministério Público Federal em Pernambuco (MPF/PE) obteve na Justiça Federal a condenação de três sujeitos por crimes contra a ordem tributária (art. 1º, I e II, da Lei nº 8.137/90) e formação de quadrilha ou bando (art. 288 do Código Penal). O esquema funcionou de 1994 a 1999 e gerou um prejuízo, em valores históricos, de mais de R\$ 260 milhões aos cofres públicos, decorrentes de créditos de tributos lançados sobre receitas não declaradas ao fisco pela Imbiribeira Distribuidora Ltda. (Indel). Gilmar Tenório Rocha Filho, Marcos Antônio Medeiros e o contador Armando Pereira Pontes foram os condenados pelos crimes de sonegação fiscal e formação de quadrilha. (Processo nº 0005853-67.2005.4.05.8300, 4ª Vara Federal em Pernambuco).

Após a constituição definitiva dos créditos tributários, exaurimento da via administrativa, o Ministério Público Federal de Pernambuco ofereceu denúncia, restando-se configurado o crime de formação de quadrilha ou bando em crimes contra a ordem tributária.

Feitas essas breves e importantes considerações sobre o crime de formação de quadrilha, passamos a discutir abaixo a polêmica decisão do Ministro Celso de Melo.

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009, pag. 419.

3.5 – A DECISÃO DO MINISTRO CELSO DE MELLO NO JULGAMENTO DO HABEAS CORPUS Nº 90.757 – SC

Antes de adentrarmos a discussão acerca da decisão proferida pelo Ministro Celso de Mello do Supremo Tribunal Federal no HC nº 90.757 – SC, ilustraremos a discussão com a sua reprodução integral, conforme vemos abaixo:

HABEAS CORPUS 90.757 SANTA CATARINA

RELATOR : MIN. CELSO DE MELLO

PACTE.(S) :SÉRGIO LUIZ JANIKIAN

PACTE.(S) :KARIN STAMER JANIKIAN

IMPTE.(S) :LUIZ FLÁVIO BORGES D'URSO

COATOR(A/S)(ES) :SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

DECISÃO: Registro, preliminarmente, por necessário, que o Supremo Tribunal Federal, mediante edição da Emenda Regimental nº 30, de 29 de maio de 2009, delegou expressa competência ao Relator da causa, para, em sede de julgamento monocrático, denegar ou conceder a ordem de “habeas corpus”, “ainda que de ofício”, desde que a matéria versada no “writ” em questão constitua “objeto de jurisprudência consolidada do Tribunal” (RISTF, art. 192, “caput”, na redação dada pela ER nº 30/2009).

Ao assim proceder, fazendo-o mediante interna delegação de atribuições jurisdicionais, esta Suprema Corte, atenta às exigências de celeridade e de racionalização do processo decisório, limitou-se a reafirmar princípio consagrado em nosso ordenamento positivo (RISTF, art. 21, § 1º; Lei nº 8.038/90, art. 38; CPC, art. 557) que autoriza o Relator da causa a decidir, monocraticamente, o litígio, sempre que este referir-se a tema já definido em “jurisprudência dominante” no Supremo Tribunal Federal.

Nem se alegue que essa orientação implicaria transgressão ao princípio da colegialidade, eis que o postulado em questão sempre restará preservado ante a possibilidade de submissão da decisão singular ao controle recursal dos órgãos colegiados no âmbito do Supremo Tribunal Federal, consoante esta Corte tem reiteradamente proclamado (RTJ 181/1133-1134, Rel. Min. CARLOS VELLOSO – AI 159.892-AgR/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.).

A legitimidade jurídica desse entendimento decorre da circunstância de o Relator da causa, no desempenho de seus poderes processuais, dispor de plena competência para exercer, monocraticamente, o controle das ações, pedidos ou recursos dirigidos ao Supremo Tribunal Federal, justificando-se, em consequência, os atos decisórios que, nessa condição, venha a praticar (RTJ 139/53 – RTJ 168/174-175 – RTJ 173/948), valendo assinalar, quanto ao aspecto ora ressaltado, que este Tribunal, em decisões colegiadas (HC 96.821/SP, Rel.

Min. RICARDO LEWANDOWSKI – HC 104.241-AgR/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO), reafirmou a possibilidade processual do julgamento monocrático do próprio mérito da ação de “habeas corpus”, desde que observados os requisitos estabelecidos no art. 192 do RISTF, na redação dada pela Emenda Regimental nº 30/2009.

Tendo em vista essa delegação regimental de competência ao Relator da causa, impõe-se reconhecer que a controvérsia ora em exame ajusta-se à jurisprudência que o Supremo Tribunal Federal firmou na matéria em análise, o que possibilita seja proferida decisão monocrática sobre o litígio em questão.

Passo, desse modo, a examinar a pretensão ora deduzida na presente sede processual.

Trata-se de “habeas corpus” impetrado originariamente perante esta Suprema Corte contra decisão que, emanada do E. Superior Tribunal de Justiça, acha-se consubstanciada em acórdão assim ementado (fls. 194/195):

“CRIMINAL. ‘HC’. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. FORMAÇÃO DE QUADRILHA. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. LEI 10.684/03. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO. COMPROVAÇÃO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. CONTINUIDADE DELITIVA. CRIME ÚNICO. QUITAÇÃO DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA. NÃO DESCARACTERIZAÇÃO DO DELITO DE QUADRILHA. INEXISTÊNCIA DE VÍNCULO ASSOCIATIVO. ILEGALIDADE NÃO VERIFICADA IMPROPRIEDADE DO ‘WRIT’. ORDEM PARCIALMENTE CONCEDIDA.

I. Hipótese na qual os pacientes foram denunciados pela suposta prática do crime previsto no art. 1º, incisos I, II e IV, da Lei n.º 8.137/90, c/c art. 71 do Código Penal, e art. 288 do Estatuto Repressor.

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, ensejando o trancamento da ação penal, eis que extinta a punibilidade.

III. Precedentes do STF e desta Corte.

IV. A continuidade delitiva consiste em uma ficção jurídica orientada a punir o agente pela prática de um ‘delito único’, se preenchidos os pressupostos legais, não obstante tenha cometido, de fato, diversos crimes. Não se trata propriamente de um único crime e, sim, de uma pluralidade de delitos, um verdadeiro concurso de condutas típicas representadas, no caso em tela, por quatro Notificações Fiscais, pois cada uma delas configura, em tese, um crime tributário.

V. O fato de o Código Penal tratar tal hipótese de continuidade delitiva, ou crime continuado, como se uma prática criminosa fosse, não afasta a situação fática da ocorrência de diversos delitos.

VI. O crime de quadrilha ou bando é permanente, protraindo-se no tempo enquanto perdure a conduta. É também autônomo e independente, bastando, para sua configuração, a reunião de três ou mais pessoas que tenham, por objetivo, a prática criminosa.

VII. Independentes, são, também, os delitos eventualmente cometidos pela quadrilha, portadores de objeto jurídico diverso do tipo previsto no art. 288 do Estatuto Repressor. Da mesma forma, são autônomas as circunstâncias que qualificam cada delito, em particular.

VIII. O trancamento da ação penal no tocante aos crimes tributários, em razão da extinção da punibilidade dos pacientes pelo pagamento do tributo, não alcança o suposto delito de formação de quadrilha.

VI. O crime de quadrilha ou bando é permanente, protraindo-se no tempo enquanto perdure a conduta. É também autônomo e independente, bastando, para sua configuração, a reunião de três ou mais pessoas que tenham, por objetivo, a prática criminosa.

VII. *Independentes, são, também, os delitos eventualmente cometidos pela quadrilha, portadores de objeto jurídico diverso do tipo previsto no art. 288 do Estatuto Repressor. Da mesma forma, são autônomas as circunstâncias que qualificam cada delito, em particular.*

VIII. *O trancamento da ação penal no tocante aos crimes tributários, em razão da extinção da punibilidade dos pacientes pelo pagamento do tributo, não alcança o suposto delito de formação de quadrilha.*

XIII. *Deve ser reformado o acórdão recorrido, determinando-se o trancamento da ação penal instaurada contra os pacientes apenas quanto ao crime tributário, em virtude da extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito.*

XIV. *Ordem parcialmente concedida, nos termos do voto do Relator.*

(HC 50.157/SC, Rel. Min. GILSON DIPP)

Pretende-se, nesta sede processual, a concessão da ordem de “habeas corpus”, para determinar “(...) o trancamento definitivo da ação penal nº 050.04.000890-8, junto da Vara Criminal de Pomerode contra Sérgio Luís Janikian e Karin Stamer Janikian, pelos fatos que lhes são imputados, vale dizer, pela suposta prática de crime de quadrilha ou bando dado em alegada sonegação fiscal configurada pela empresa Dom José Têxtil Indústria e Comércio Ltda, uma vez já ter se dado a extinção daquele crédito tributário, conforme, aliás, já determinou o Egrégio Superior Tribunal de Justiça” (fls. 36).

O Ministério Público Federal, em pronunciamento da lavra do ilustre Subprocurador-Geral da República Dr. WAGNER GONÇALVES, opinou pela denegação do “writ” constitucional, em parecer assim ementado (fls. 292):

HABEAS CORPUS’. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E FORMAÇÃO DE QUADRILHA. TRANCAMENTO PARCIAL PELO STJ. AUTONOMIA DO CRIME DE QUADRILHA. NEGATIVA DE AUTORIA. QUESTÃO QUE EXIGE REVOLVIMENTO DE PROVAS. NÃO CABIMENTO NA VIA ELEITA. DENEGAÇÃO.

1. O fato de o Superior Tribunal de Justiça ter determinado, nos autos do HC 50157/SC, o trancamento da ação penal no tocante aos crimes tributários não impede o prosseguimento da persecução penal quanto ao crime de quadrilha. Eis, no ponto, a ementa hostilizada (STJ):

X. A inicial acusatória revela que a atividade supostamente criminosa perdurou por quase um ano, havendo, em tese, rotina orientada à execução dos delitos e divisão de tarefas entre os denunciados.

XI. Descrição hábil a afastar a alegação do impetrante no sentido de que ocorreu simples negociação entre pessoas jurídicas, tornando descabido o pleito de trancamento da ação penal também quanto ao delito de quadrilha, pois a exposição dos acontecimentos constantes da inicial se amolda ao tipo penal do art. 288 do Estatuto Repressor, havendo descrição de atos cometidos pelos réus que, a princípio, demonstram o elo associativo do grupo’.

2. O delito previsto no art. 288 do Código Penal é autônomo; assim, nada impede que o sujeito seja condenado pela prática de quadrilha e absolvido pelos crimes atribuídos ao grupo, sendo certo que a consumação daquele sequer exige o início da execução destes últimos. O crime em tela, na realidade, aperfeiçoa-se com a formação do vínculo associativo, com a reunião de três ou mais pessoas, com caráter estável e permanente, visando à prática de delitos, ainda que estes sequer venham a ser cometidos.

3. Muito embora tenha sido vislumbrada na denúncia hipótese de continuidade delitiva quanto aos crimes tributários, não está obstada a ação penal pelo crime de formação de quadrilha.

4. A continuidade delitiva diz respeito à aplicação de reprimenda, tratando-se de ‘um benefício criado para permitir a aplicação de uma pena mais branda a quem realize mais de um delito da mesma espécie, que, pelas condições de tempo, lugar, maneira de execução e outras semelhantes, parecem ser uma continuação um do outro. (...) Por isso, é plausível supor que pessoas associadas para a prática de vários roubos, por exemplo, ainda que em continuidade delitiva, possam provocar concretização do crime previsto no art. 288’.

5. Não cabe examinar nesta via a ausência de participação de Karin Stamer Janikian nos crimes, não sendo possível adentrar em profundo exame dessa questão diante da necessidade de revolvimento do conjunto fático-probatório, o que não se admite em ‘habeas corpus’ (RHC 89550/SP, Rel. Min. Eros Grau, DJ 27/04/2007, pág. 107; HC 90063/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 18/05/2007, pág. 83).

6. Parecer pela denegação.” ()

Entendo assistir razão à douta Procuradoria-Geral da República, quando opina, no caso ora em exame, pelo indeferimento do pedido de “habeas corpus”, eis que os fundamentos em que se apoia sua douta manifestação ajustam-se, com integral fidelidade, à orientação jurisprudencial firmada por esta Suprema Corte na matéria ora em análise.

É que, ao deferir parcialmente ordem de “habeas corpus” em favor dos ora pacientes, o E. Superior Tribunal de Justiça teve presente o magistério jurisprudencial que esta Suprema Corte firmou em tema de perseguibilidade penal de delitos contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/90, art. 1º), eis que – não custa rememorar –, sem que se haja constituído, definitivamente, em sede administrativa, o crédito tributário, “não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90 (...)” (RTJ 196/218, Rel. Min. CELSO DE MELLO).

Ou seja, torna-se juridicamente inviável a instauração de persecução penal, mesmo na fase investigatória, enquanto não se concluir, perante órgão competente da administração tributária, o procedimento fiscal tendente a constituir, de modo definitivo, o crédito tributário. Enquanto tal não ocorrer, insista-se, estar-se-á diante de comportamento desvestido de tipicidade penal (RTJ 195/114), a evidenciar, portanto, a impossibilidade jurídica de se adotar, validamente, contra o (suposto) devedor, qualquer ato de persecução penal, seja na fase pré-processual (inquérito policial), seja na fase processual (“persecutio criminis in iudicio”), pois – como se sabe – comportamento atípicos (como na espécie) não justificam, por razões óbvias, a utilização, pelo Estado, de medidas de repressão criminal.

Não constitui demasia rememorar, neste ponto, que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o HC 81.611/DF, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, no qual apreciou controvérsia idêntica à que se registra na presente impetração, firmou a orientação que venho de mencionar, assentando, então, o entendimento segundo o qual, “(...) nos crimes do art. 1º da Lei 8.137/90, que são materiais ou de resultado, a decisão definitiva do processo administrativo consubstancia uma condição objetiva de punibilidade, configurando-se como elemento essencial à exigibilidade da obrigação tributária, cuja existência ou montante não se pode afirmar até que haja o efeito preclusivo da decisão final em sede administrativa” (Informativo/STF nº 333, de 2003).

Vale ressaltar, ainda, por relevante, que essa mesma orientação tem sido observada, em sucessivos julgamentos, por ambas as Turmas desta Suprema Corte:

“‘HABEAS CORPUS’ – DELITO CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – SONEGAÇÃO FISCAL – PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO AINDA EM CURSO – AJUIZAMENTO PREMATURO, PELO MINISTÉRIO PÚBLICO, DA AÇÃO PENAL – IMPOSSIBILIDADE – AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A VÁLIDA INSTAURAÇÃO DA ‘PERSECUTIO CRIMINIS’ –

INVALIDAÇÃO DO PROCESSO PENAL DE CONHECIMENTO DESDE O OFERECIMENTO DA DENÚNCIA, INCLUSIVE – PEDIDO DEFERIDO.

- Tratando-se dos delitos contra a ordem tributária, tipificados no art. 1º da Lei nº 8.137/90, a instauração da concerned persecução penal depende da existência de decisão definitiva, proferida em sede de procedimento administrativo, na qual se haja reconhecido a exigibilidade do crédito tributário ('na debeatur'), além de definido o respectivo valor ('quantum debeatur'), sob pena de, em incorrendo essa condição objetiva de punibilidade, não se legitimar, por ausência de tipicidade penal, a válida formulação de denúncia pelo Ministério Público. Precedentes.

- Enquanto não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, o crédito tributário, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90. Em consequência, e por ainda não se achar configurada a própria criminalidade da conduta do agente, sequer é lícito cogitar-se da fluência da prescrição penal, que somente se iniciará com a consumação do delito (CP, art. 111, I). Precedentes. (RTJ 195/114-115, Rel. Min. CELSO DE MELLO, 2ª Turma).

HABEAS CORPUS'. PACIENTE DENUNCIADO POR INFRAÇÃO AO ART. 1º, INCISO II, DA LEI Nº 8.137/90 E ART. 288 DO CP. ALEGADA NECESSIDADE DE EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA PARA INSTAURAÇÃO DA AÇÃO PENAL, SEM O QUE NÃO ESTARIA COMPROVADA A REDUÇÃO OU SUPRESSÃO DO TRIBUTO E, POR CONSEQUENTE, TAMBÉM REVELARIA A INSUBSISTÊNCIA DO DELITO DE QUADRILHA. PEDIDO DE TRANCAMENTO DO PROCESSO. A necessidade do exaurimento da via administrativa para a validade da ação penal por infração ao art. 1º da Lei nº 8.137/90 já foi assentada pelo Supremo Tribunal Federal (HC 81.611). Embora a Administração já tenha proclamado a existência de créditos, em face da pendência do trânsito em julgado das decisões, não é possível falar-se, tecnicamente, de lançamento definitivo. Assim, é de se aplicar o entendimento do Plenário, trancando-se a ação penal no tocante ao delito do art. 1º da Lei nº 8.137/90, por falta de justa causa, sem prejuízo do oferecimento de nova denúncia (ou aditamento da já existente) após o exaurimento da via administrativa. Ficando, naturalmente, suspenso o curso da prescrição. (...)." (RTJ 193/395-396, Rel. Min. AYRES BRITTO, 1ª Turma).

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." (RTJ 190/305, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA).

Cabe registrar que essa diretriz jurisprudencial também encontra suporte em decisão plenária, que, ao declarar improcedente ação direta de inconstitucionalidade ajuizada em face do art. 83 da Lei nº 9.430/96, restou consubstanciada em acórdão assim ementado:

"Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 83 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996. 3. Arguição de violação ao art. 129, I da Constituição. 'Notitia criminis' condicionada 'à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário'.

4. A norma impugnada tem como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público. É obrigatória, para a autoridade fiscal, a remessa da ‘notitia criminis’ ao Ministério Público. 5. Decisão que não afeta orientação fixada no HC 81.611. Crime de resultado. Antes de constituído definitivamente o crédito tributário não há justa causa para a ação penal. O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita ‘representação tributária’, se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo. 6. Não configurada qualquer limitação à atuação do Ministério Público para propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 7. Improcedência da ação.” (RTJ 190/22, Rel. Min. GILMAR MENDES).

Ocorre, no entanto, que os ora pacientes também foram denunciados pela prática do crime de quadrilha, em continuidade delitiva (fls.98/99), e pretendem a concessão de ordem para que se determine o trancamento definitivo da ação penal quanto a tal delito.

O Supremo Tribunal Federal, ao examinar a questão da formação de quadrilha, organizada para a prática de delitos contra a ordem tributária, tem salientado que a infração penal tipificada no art. 288 do CP não se descaracteriza em seus elementos estruturais (“essentialia delicti”), ainda que o crime contra a ordem tributária não se haja aperfeiçoado em sua configuração típica:

Crimes contra a ordem tributária, quadrilha e falsidade ideológica.

1. O aperfeiçoamento do delito de quadrilha ou bando não depende da prática ou da punibilidade dos crimes a cuja comissão se destinava a associação criminosa.
2. Por isso, a suspensão da punibilidade de crimes contra a ordem tributária imputados a membros da associação para delinquir, por força da adesão ao REFIS II (L. 10684/03), não se estende ao de quadrilha.
3. O crime contra a ordem tributária absorve os de falsidade ideológica necessários à tipificação daqueles; não, porém, o ‘falsum’ cometido na organização da quadrilha. (RTJ 192/981, Rel. p/ o acórdão Min. SEPÚLVEDA PERTENCE).

A necessidade do exaurimento da via administrativa para a validade da ação penal por infração ao art. 1º da Lei nº 8.137/90 já foi assentada pelo Supremo Tribunal Federal (HC 81.611). Embora a Administração já tenha proclamado a existência de créditos, em face da pendência do trânsito em julgado das decisões, não é possível falar-se tecnicamente de lançamento definitivo. Assim, é de se aplicar o entendimento do Plenário, trancando-se a ação penal no tocante ao delito do art. 1º da Lei nº 8.137/90, por falta de justa causa, sem prejuízo do oferecimento de nova denúncia (...). Ficando, naturalmente, suspenso o curso da prescrição. Denúncia, entretanto, que não se limita à hipótese comum de crime contra a ordem tributária, imputando aos denunciados a criação de uma organização, especificamente voltada para a sonegação fiscal, narrando fatos outros como a criação de empresas fantasmas, utilização de ‘laranjas’, declaração de endereços inexistentes ou indicação de endereços iguais para firmas diversas, alterações frequentes na constituição social das empresas, inclusive com sucessões em firmas estrangeiras, nos chamados ‘paraísos fiscais’ (supostamente para dificultar a localização de seus responsáveis legais), emissão de notas fiscais e faturas para fornecer aparência de legalidade, entre outras coisas.

Fatos que, se comprovados, configuram, entre outras, a conduta descrita no delito de quadrilha, que, aí, não poderia ser considerada meio necessário para a prática do crime tributário, a ponto de estar absorvida por ele, mesmo porque a consumação daquele delito independe da prática dos crimes que levaram os agentes a se associarem. Impossibilidade de trancamento da ação penal quanto ao crime tipificado no art. 288 do CP (...).” (RTJ 193/395-396, Rel. Min. AYRES BRITTO).

É importante acentuar, neste ponto, que essa orientação tem prevalecido na jurisprudência de ambas as Turmas do Supremo Tribunal

Federal, seja em relação ao delito de quadrilha (HC 88.162/MS, Rel. Min. GILMAR MENDES), seja em face do crime de lavagem de dinheiro (HC 85.949/MS, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA).

Isso significa, portanto, que não há como acolher a pretensão ora veiculada na presente impetração, pois o crime de quadrilha – que se qualifica como entidade delituosa autônoma (RTJ 88/468 – RTJ 168/863-865 – RT 710/327, v.g.) – não depende, para se configurar em sua expressão típica, da prévia instauração nem da definitiva conclusão do procedimento administrativo-fiscal.

Impende assinalar, ainda, na linha de reiterados pronunciamentos desta Suprema Corte (RT 594/458 – RT 747/597 – RT 749/565 – RT 753/507), que, “Em sede de ‘habeas corpus’, só é possível trancar ação penal em situações especiais, como nos casos em que é evidente e inafastável a negativa de autoria, quando o fato narrado não constitui crime, sequer em tese, e em situações similares, onde pode ser dispensada a instrução criminal para a constatação de tais fatos (...)” (RT 742/533, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA).

Essa orientação – não custa enfatizar – tem o prestigioso beneplácito de JULIO FABBRINI MIRABETE (“Código de Processo Penal Interpretado”, p. 1.426/1.427, 7ª ed., 2000, Atlas), cuja autorizada lição, no tema, adverte:

“Também somente se justifica a concessão de ‘habeas corpus’, por falta de justa causa para a ação penal, quando é ela evidente, ou seja, quando a ilegalidade é evidenciada pela simples exposição dos fatos, com o reconhecimento de que há imputação de fato atípico ou da ausência de qualquer elemento indiciário que fundamente a acusação (...). Há constrangimento ilegal quando o fato imputado não constitui, em tese, ilícito penal, ou quando há elementos inequívocos, sem discrepâncias, de que o agente atuou sob uma causa excludente da ilicitude. Não se pode, todavia, pela via estreita do ‘mandamus’, trancar ação penal quando seu reconhecimento exigir um exame aprofundado e valorativo da prova dos autos.”

Sendo assim, em face das razões expostas e acolhendo, ainda, o parecer da douta Procuradoria-Geral da República, indefiro o pedido de “habeas corpus”.

Arquivem-se os presentes autos.

Publique-se.

Brasília, 17 de fevereiro de 2014.

Ministro CELSO DE MELLO

Relator

3.6 – ASPECTOS POLÊMICOS DESTA DECISÃO

Conforme decidiu o Ministro Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o HC 90.757, entendeu que o trancamento da Ação Penal em relação aos crimes tributários não obsta a continuidade da acusação pelo crime de formação de quadrilha a réus denunciados por sonegação fiscal. Esse entendimento negou pedido de dois empresários do ramo têxtil que tentavam trancar definitivamente ação ajuizada na Vara Criminal de Pomerode (SC).

Ocorre que após pagarem o débito de forma integral (cerca de R\$ 1 milhão), os empresários conseguiram um habeas Corpus no Superior Tribunal de Justiça apenas quanto aos crimes contra a ordem tributária, já que foi declarada extinta a punibilidade de ambos. A defesa dos acusados questionou no STF a manutenção do tramite processual referente à acusação de formação de quadrilha – segundo a peça acusatória, os denunciados associaram-se de forma criminosa para fraudar a fiscalização tributária nos anos de 2003 e 2004.

Para o referido Ministro do Supremo Tribunal Federal, a infração penal tipificada no artigo 288 do Código Penal “*não se descaracteriza em seus elementos estruturais (essentialia delicti), ainda que o crime contra a ordem tributária não se haja aperfeiçoado em sua configuração típica*”. Assim, de acordo com o relator, o crime de quadrilha não depende de prévia instauração nem de conclusão de procedimento administrativo – como ocorre, por exemplo, com o crime de sonegação fiscal.

Sendo assim, o Ministro Celso de Mello indeferiu o pedido dos empresários catarinenses com base no artigo 192, *caput*, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal (STF), que autoriza o relator a decidir monocraticamente Habeas Corpus quando se tratar de matéria definida em jurisprudência consolidada desta corte.

Acontece que esta decisão originou uma grande discussão entre os especialistas da área de Direito Penal Empresarial, os doutrinadores criticaram esta decisão do Ministro Celso de Mello que manteve a acusação de formação de quadrilha contra os dois empresários denunciados por sonegação fiscal mesmo após a quitação integral do débito. Houve a concessão de Habeas Corpus no Superior tribunal de Justiça (STJ) quanto aos crimes tributários, já que a sua punibilidade foi extinta com o pagamento.

Para o advogado criminalista FÁBIO TOFIC, o entendimento do Ministro do STF gera insegurança jurídica, pois pode ocasionar problemas para os contribuintes que aderiram a programas de parcelamento de débitos tributários. “*Desse jeito, todo empresário que sonega imposto de forma reiterada será enquadrado em formação de quadrilha*”. Sustenta ainda que além dos réus, o Fisco também deverá seguir este entendimento. “*É a única barganha que o Fisco tem*”, argumenta o jurista.

Entendo que seria necessário algo mais do que simplesmente a sonegação para que fique comprovado o crime de formação de quadrilha como sendo uma organização voltada para o cometimento de delitos, ou a criação de empresas de fachada ou, por exemplo,

voltadas ao fim específico de lavagem de dinheiro. Não se pode retirar do supracitado acórdão um fato adicional à supressão do tributo que possa sustentar a prática do crime de formação de quadrilha ou bando.

Compartilha com essa opinião o advogado criminalista JAIR JALORETO. Este jurista entende que a acusação por crime de formação de quadrilha seria cabível apenas se constasse da denúncia a acusação por outros crimes, além da sonegação.

“Em crimes societários puros (como os crimes contra a ordem tributária, cometidos de dentro para fora da empresa) é muito difícil constituir prova da existência de um grupo de pessoas formado com dolo pré-ordenando para a prática de crimes. O que há, a rigor, é a com participação delituosa, bem diferente da formação de quadrilha”, diz este jurista.

“se você paga o tributo, dentro dos limites legais, é suspensa ou extinta a punibilidade da Lei 8.137/90, sobre crimes contra a ordem tributária. Se a formação de quadrilha guardar relação apenas com aquele crime específico, entendo que também cai por terra, pois faltará justa causa para a ação penal”, afirma.

Posição diversa tem o Ministério Público, pois, no entender do Procurador Geral da República da 4ª Região DOUGLAS FISCHER, a acusação de quadrilha deve persistir mesmo que extinta a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária: *“por uma razão bastante simples: a quadrilha não depende da prática de outros crimes, mas da associação para a prática de crimes”*.

O procurador declara-se contrário a tese de que quem paga consegue afastar a possibilidade de punição. *“Entendo que essa posição é absolutamente inconstitucional, pois desprotege integralmente o sistema”*.

Analisando os argumentos acima apresentados, podemos entender que o fato de deixar de existir a prática do crime contra a ordem tributária, torna muito difícil a sustentação da tese de manutenção da prática do crime de formação de quadrilha após o pagamento integral do débito tributário.

CONCLUSÃO

A atividade de arrecadar sempre teve uma função bastante importante, ou seja, esta prática confere ao Estado a possibilidade de exercer políticas públicas e atingir o bem comum através do pagamento dos tributos.

Dessa maneira, para arcar com esse ônus de pagar tributos, a sociedade é compelida a tal prática, provocando em alguns um inconformismo, justamente por não terem ciência da relevância que tem essa forma de arrecadação.

Em nosso País, mais precisamente, pode-se afirmar que a sociedade, em regra, não repele o comportamento daqueles que deixam ilicitamente de cumprir com suas obrigações tributárias, seja porque a criminalização destas condutas é relativamente recente, sequer fazendo parte do Estatuto Repressor, seja em razão da má aplicação da receita pública, que os estimula a tal prática.

Dessa maneira, se mostram necessários o reforço normativo e sancionador do Direito Penal, pois além de tutelar o Erário Público, atua como desestímulo ao comportamento de evasão fiscal, tendo em vista que a simples imposição ou proibição, em regra, não são suficientes para que o sujeito passivo cumpra com suas obrigações tributárias.

Mas é sempre bom lembrar, que a cominação da sanção penal deve sempre estar em consonância com os princípios penais constitucionais, tais como o princípio da legalidade, da não retroatividade da lei penal, do devido processo legal, entre outros.

Assim, diante da enorme relevância da criminalização dos delitos contra a ordem tributária, torna-se extremamente necessário compreender a posição adotada pelos Tribunais Superiores, no que diz respeito a esse tema, notadamente porque a Jurisprudência é uma fonte indireta do Direito e, talvez, seja a mais dinâmica delas.

Sendo assim, o presente trabalho procurou abordar os delitos de evasão fiscal frente às atuais decisões do Supremo Tribunal Federal concernentes ao assunto. Tais julgados sustentam que os crimes previstos no artigo 1º, da Lei nº 8.137/90, por demandarem a lesão efetiva ao patrimônio Público por meio de redução ou supressão de tributos, exigem como pressuposto para sua consumação, o lançamento definitivo do crédito tributário na esfera administrativa e, e como forma de sua extinção o pagamento integral do débito.

Constatou-se, por intermédio da presente pesquisa, que o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, que os crimes contra a ordem tributária por se tratarem de crimes materiais, necessita da efetiva supressão ou redução do tributo para a configuração do delito.

Ainda, nada mais razoável do que esperar que a instância administrativa se pronuncie a respeito da ocorrência de supressão ou redução de tributos, pois, é a esfera apta a fazê-lo. Afinal, como já mencionado no decorrer do trabalho, seria ao menos incongruente, que um indivíduo sofresse condenação pela prática de evasão tributária e, no procedimento administrativo, fosse constatado que não houve qualquer redução ou supressão do tributo.

Por esta razão, parece adequado sustentar que, se é somente com o lançamento definitivo que se estabelece a exequibilidade e exigibilidade do crédito tributário, é nesse momento – lançamento tributário definitivo – que o delito se consumará, pois só então será possível aferir se efetivamente ocorreu redução ou supressão de tributo.

Enquanto tal momento não se caracteriza, admite-se a desconstituição do valor em tese devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária e, neste caso, não há que se cogitar na existência de supressão ou redução de tributo, não havendo, portanto, crime algum. E por ainda ser atípica a conduta, não é permitida a instauração de inquérito policial e da ação penal, por falta de justa causa.

Mas, conforme relatamos no capítulo acima, o Ministro Celso de Mello ao proferir a sua decisão no HC 9057/SC, entendeu que o crime de formação de quadrilha persiste mesmo com o trancamento da ação penal nos crimes contra a ordem tributária.

Acontece que esta decisão originou uma grande discussão entre os especialistas da área de Direito Penal Empresarial, os doutrinadores criticaram esta decisão do Ministro Celso de Mello que manteve a acusação de formação de quadrilha contra os dois empresários denunciados por sonegação fiscal mesmo após a quitação integral do débito. Houve a concessão de Habeas Corpus no Superior tribunal de Justiça (STJ) quanto aos crimes tributários, já que a sua punibilidade foi extinta com o pagamento.

Entendo que esta polêmica decisão ainda dará muito que falar, pois caso este entendimento persista, poderá haver reflexos naqueles devedores que buscam regularizar sua situação perante ao Fisco, já que este poderá ser condenado por formação de quadrilha mesmo tendo extinta a punibilidade nos crimes tributários.

Devemos aguardar os próximos capítulos e as consequências dessa polêmica decisão, pois esse assunto ainda vai gerar grandes debates no mundo jurídico.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva. 2006.

BITTENCOURT, Cezar Roberto Bitencourt. Tratado de Direito Penal. São Paulo: Saraiva. 2003.

_____. Crimes contra a Ordem Tributária. São Paulo: Saraiva. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº609. É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/sumulas_stf.asp>. Acesso em: 10 outubro 2014.

CALMON, Sacha. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense. 2005.

CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 7 Edição. Editora Almedina. 2003.

CAPEZ, Fernando. Curso de processo penal. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22 Edição. Ed. Malheiros. 2006.

_____. Imposto sobre a renda. São Paulo: Malheiros. 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva. 2005.

_____. Direito Tributário Fundamentos Jurídicos da Incidência. São Paulo: Saraiva. 2003.

HELENA COSTA, Regina. Código Tributário Nacional Comentado. São Paulo: Editora RT. 2004.

JESUS, Damásio Evangelista. Direito Penal. São Paulo: Saraiva. 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros. 2006.

MARQUES, Márcio Severo. Curso de Especialização em Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense. 2005.

MORAES, Alexandre de. Legislação Penal Especial. São Paulo: Atlas. 2005.

_____. Direito Constitucional. São Paulo: Atlas. 2006.

NUCCI, Guilherme de Souza. Código Penal Comentado. São Paulo: RT. 2007.

TOLEDO, Assis. Princípios Básicos de Direito Penal. São Paulo: Saraiva. 1999.

TOMAZINI DE CARVALHO, Aurora. Direito Penal Tributário (Uma análise lógica, semântica e jurisprudencial). São Paulo: Quartier Latin. 2009.

ZAFFARONI, Eugênio Raul. **PIERANGELI**, José Henrique. Manual de Direito Penal Brasileiro. São Paulo: RT. 2004.