

Artigo - Federal - 2005/0962

Os Municípios, o ISS e os Crimes Contra a Ordem Tributária

Cleide Regina Furlani Pompermaier*

1. Introdução

Este trabalho tem por objeto discorrer sobre as características atinentes à estrutura municipal brasileira, especialmente no que tange ao Imposto Sobre Serviços - ISS, tributo de competência municipal. Abordará, também, a atuação do Ministério Público e dos agentes Fazendários na tutela penal da ordem tributária, em consonância com as disposições da Lei nº 8.137/90. Pretende, ainda, descrever as formas mais usuais de sonegação do citado imposto, destacando alguns aspectos relevantes na aplicação de institutos de Direito Penal e Processual Penal.

As dificuldades dos Municípios em estruturar-se para apurar os elementos necessários à responsabilização penal pela evasão fiscal do imposto em comento, como também, a falta de vontade política dos Administradores Públicos, os quais, geralmente, voltados a uma ideologia partidária, considerando-se a aproximação direta entre munícipes e administrador, omitem-se quanto à busca dos dados necessários para a responsabilização penal dos contribuintes, também integra a temática observada neste estudo.

O tema relativo aos crimes contra a ordem tributária é bastante importante, polêmico, atual e complexo. Na Itália, em virtude da grande dificuldade de gestão do sistema sancionatório dos crimes tributários, o assunto, dada a sua importância, sofreu grandes modificações a partir de 2000, através do Decreto Legislativo nº 74, do dia 10 de março de 2000.

No Brasil, o controle penal da ordem tributária é regulado, basicamente, pela Lei n. 8.137/90, por meio da qual são definidos os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, enquanto que o ISS, encontra-se regulado pela atual Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003.

Resultante da imbricação entre Direito Tributário e Direito Penal, a defesa da ordem tributária pela via do Direito penal, reclama do profissional conhecimentos nas duas áreas da dogmática jurídica. Assim, não basta o domínio de um dos

saberes; revela-se indispensável conhecer os institutos tanto do Direito Tributário quanto do Direito penal para enfrentar temas que discorram sobre o controle penal da ordem tributária.

Cumprir frisar, outrossim, como bem enfatiza Márcia Aguiar Arend (1) ao tratar do controle penal na ordem tributária, que:

"os recursos suprimidos ou reduzidos em detrimento da Fazenda Pública não podem ser compreendidos como mero interesse fazendário. Interesse da Fazenda Pública é interesse público, interesse de toda a sociedade, reunindo as características de direito e interesse difuso".

2. Um pequeno histórico dos Municípios

O Brasil foi descoberto no ano de 1500. Permaneceu na condição de colônia durante trezentos e vinte e dois (322) anos. O "acordo" da independência foi anunciado em 1822 e a monarquia, com todas as suas raízes, continuou como forma de governo. Em 1889, por sua vez, foi proclamada a República. O Estado unitário, que havia prevalecido durante a monarquia (1822-1889), foi transformado em Federação, quando os Estados (então as antigas províncias), passaram a exercer influência decisiva no País.

Na necessidade de associação entre os homens e suas relações sociais com as outras pessoas repousa a origem do município. Sobre este ente federado Nelson Nery Costa leciona ser "[...] a base da organização política democrática, porque nele ocorre a verdadeira relação entre a sociedade e Poder Público. As necessidades dos cidadãos são mais objetivas, ao passo que a forma de reivindicá-la tem maiores possibilidades de êxito" (2).

A estruturação dos municípios no Brasil teve forte amparo da Igreja católica. No período colonial, ainda sob o sistema de capitanias, mesmo destituídos de autonomia, os conselhos e vilas foram despontando como embriões do modelo municipalista.

Com a proclamação da República em 1889, os Municípios pareciam ter alcançado a tão sonhada autonomia. Ocorre que não obstante à boa intenção dos constitucionalistas da época, tal pretensão resumiu-se a textos legais sem qualquer aplicação prática. O que prevaleceu neste período, como bem enfatiza Hely Lopes Meirelles foi o "hábito do centralismo, a opressão do coronelismo e a incultura do povo" (3).

Relata-nos, ademais, com muita precisão, o autor acima nominado, que tais costumes "transformaram os Municípios em feudos de políticos truculentos, que mandavam e desmandavam nos 'seus' distritos de influência, como se o Município fosse propriedade particular e o eleitorado um rebanho dócil ao seu poder" (4).

Em síntese, foram quatro décadas de opressão, sem liberdade e progresso no âmbito municipal. No denominado Estado Novo, as coisas não foram diferentes. Também e mormente aqui, houve um atraso no avanço dos Municípios. Foi um tempo em que os interesses locais permaneceram nas mãos dos interesses individuais, em face da vinculação dos Prefeitos ao Interventor.

Na atualidade, pode-se dizer com certeza que o Município compõe a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil, sendo salutar lembrar, igualmente, que possui, segundo a Magna Carta (5), a autonomia política, normativa, administrativa e financeira, sendo regidos por suas respectivas Leis Orgânicas.

Tais atributos, e isto é muito importante destacar, foram ampliados, tão-somente, na Constituição da República de 1988. Somente então o Município passou a ser reconhecido como parte integrante da Federação e a ser regido por uma Constituição própria: a Lei Orgânica Municipal, aprovada pela Câmara Municipal.

3. Breves considerações a respeito do Imposto Sobre Serviços - ISS.

Depois da Revolução de 31 de março de 1964, que, na verdade ocorrera no dia 1º de abril daquele mesmo ano, o Governo ditatorial, preocupado com a crise brasileira, e, sobretudo, com a recuperação econômica do Brasil, empenhou-se seriamente na formação de uma comissão, cuja missão era a de reformar radicalmente as práticas tributárias em nosso País.

Dentro desta ótica, surge, assim, a tão esperada reforma tributária, pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, que ofereceu ao Brasil um novo sistema tributário. A referenciada Emenda Constitucional teve, pois, o escopo de integrar a política Tributária na política Econômica do Governo que se instalava sob o comando dos militares.

Sem maiores delongas, pode-se dizer que a célebre e já referenciada Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em seu art. 15, instituiu em nosso sistema tributário, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN ou, simplesmente, Imposto Sobre Serviços - ISS, que veio em substituição ao antigo Imposto de Indústrias e Profissões.

A partir deste momento os Municípios passaram, então, com

fulcro na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, e no Código Tributário Nacional, ainda que com todas as dificuldades inerentes ao novo sistema, a implantar o novo imposto municipal.

Cumprir destacar que por mais que tenha havido esforços por parte das municipalidades, e não obstante aos avanços da legislação pertinente, ainda há Municípios, dentre os mais de cinco mil existentes no País, que não tributam o ISS, mesmo estando em plena vigência a Lei de Responsabilidade Fiscal que, como se sabe, não permite qualquer modalidade de renúncia de receita.

Inserido na Constituição Federal de 1988 (6), como sendo de competência municipal, o Imposto Sobre Serviços - ISS, apresenta-se, atualmente, sobretudo nas grandes cidades brasileiras, como a principal receita própria dos Municípios, em razão da concentração elevada dos serviços que são prestados pelos agentes econômicos no desenvolvimento da atividade produtiva.

Contudo, antes de se adentrar no cerne da controvérsia, consubstanciada na análise do crime tributário municipal, faz-se necessário tecer breves considerações em torno de algumas questões do Imposto Sobre Serviços - ISS e que interessam, sobremaneira, ao Direito Penal Tributário.

O ISS era regulado pelo antigo e ultrapassado Decreto-lei n.406/68, que, segundo os autores Angelita De Almeida Vale e Ailton Dos Santos (7), foi reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência como Lei Complementar. No referenciado ato normativo, constava uma lista de serviços (8), onde estavam previstos vinte e nove (29) itens (9) tendo sido modificada, posteriormente, através da Lei Complementar n. 56/87, que a ampliou consideravelmente para cem (100) itens, sendo que LC 100/99 veio a fechar a lista com um último item, chegando-se a cento e um (101) itens (10).

Atualmente encontra-se em vigor a Lei Complementar nº116, de 31 de julho de 2003, publicada no Diário Oficial da União, do dia 1º de agosto de 2003, que introduziu profundas modificações na sistemática do Imposto sobre Serviços - ISS, de competência dos Municípios, aumentando o número de serviços tributáveis por esta entidade tributante.

A Lista de Serviços, anexa à lei já mencionada, é, realmente, muito mais ampla do que a anterior, tendo incorporado serviços que antes não eram tributados. No mais, detalha, quase à exaustão, serviços já elencados, mas que pela modernidade e tecnologia, acabavam gerando dúvidas quanto à incidência ou não do imposto municipal, posto que não estavam especificados expressamente na lista.

A nova legislação nacional reguladora do ISS, em relação aos elementos do tributo, aponta como fato gerador "a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador" (11). Indica, ademais, que Contribuinte é o

prestador do serviço (12), explicitando, finalmente, que a base de cálculo do referenciado imposto municipal é o preço do serviço (13), não tendo se omitido na fixação da alíquota máxima (14), muito embora não o tenha feito em relação à fixação da alíquota mínima, que se encontra disciplinada na Constituição Federal (15).

Outro ponto importante a ser destacado, diz respeito à classificação do referenciado tributo, a fim de que se possa, em face das características peculiares do imposto municipal aqui analisado, subsumir o tipo penal relativo aos crimes contra a ordem tributária ao respectivo sujeito ativo do delito, que poderá vir a figurar no pólo passivo da relação jurídico-processual penal.

Em relação à classificação acima comentada, Carlos Dalmiro Da Silva Soares (16) agrupa os elementos essenciais do tributo em pauta, os quais se mostram de grande utilidade para o nosso estudo. Relaciona o ISS como *imposto de natureza fiscal (fim arrecadatório), [...] imposto indireto (embutido no preço final do serviço, o consumidor assume o ônus - contribuinte de fato), imposto do tipo ordinário ou permanente, imposto sobre objeto jurídico, imposto principal imposto periódico". (Grifos nossos).*

Adotando-se, pois, os argumentos fulcrados na classificação do ISS, como imposto indireto, importante trazer a lume as lições de Andreas Eisele (17), o qual, ao comentar o inciso II, do art. 2º, da Lei n. 8.137/90, faz as seguintes considerações: *O tipo do art. 2º, II, trata das modalidades de tributos denominados indiretos, ou seja, aqueles em que ônus financeiro da operação não é suportado pelo sujeito passivo da obrigação tributária, denominado contribuinte de direito (que na realidade é o único contribuinte legalmente estabelecido), mas, sim, repassado a terceiro, denominado 'contribuinte de fato'. Exemplo de tal situação se verifica com o ICMS [...] Fenômeno análogo ocorre, ainda, com o IPI, o ISS [...] (Grifos nossos).*

Uma das finalidades, portanto, acerca do conhecimento em relação à classificação dos tributos, seja esta de ordem financeira ou jurídica, está na possibilidade de se evidenciar a subjugação do sujeito passivo da obrigação tributária, como Réu, em eventual deflagração de ação penal pela prática de crime contra a ordem tributária.

Note-se, ademais, que esta condição somente se perfaz nos casos em o lançamento do ISS se dá por homologação, ou seja, quando o contribuinte antecipa o pagamento para o Fisco homologá-lo, não podendo ocorrer a responsabilização penal do sujeito passivo do referenciado imposto municipal nas hipóteses em que o recolhimento se dá pelo regime fixo anual

Muitos seriam os temas a serem enfrentados a respeito do

Imposto Sobre Serviços - ISS, considerando as várias modificações e os pontos polêmicos advindos com a nova legislação, entretanto, mister salientar que o ponto central da discussão em pauta não visa um debate direto em relação ao nominado imposto municipal, mas sim, nas conseqüências penais advindas da supressão ou redução criminosa do tributo.

4. A ordem tributária e a Lei n. 8.137/90.

Há uma primeira noção que se deve ter em mente em relação ao tema aqui discutido: o verdadeiro sentido de ordem tributária. O assunto é tratado de forma especial pela professora Márcia Aguiar Arend (18), que entende a grande norma como sendo o sustentáculo matricial da Democracia e da Federação. Transcreve-se:

A ordem tributária, decorrente da ordem republicana e estruturada em harmonia com a ordem federativa, constitui base fundamental para a manutenção da atual ordem democrática constitucional brasileira.

Não há como reunir-se em federação, e em torno de princípios republicanos e democráticos, sem a previsão normativa e o efetivo viver de uma ordem tributária capaz de fazer frente às aspirações dos cidadãos, concebidos, pelo menos no plano da ideação legal, como iguais em oportunidades e direitos, dentro de um Estado Democrático que deve ser de Direito".

[...] O objetivo fundamental da ordem tributária é estabelecer o sistema normativo tributário através do qual o Estado diz aos seus administrados, sejam pessoas físicas ou jurídicas: 'entregue dinheiro ao Estado' (19).

Pode-se dizer, então, que Ordem Tributária, em conjunto com os princípios Republicano, Federativo e Democrático, é um arcabouço normativo tendente a disciplinar a ação tributária como um todo, exercida pelo Poder Público, com o intuito de arrecadar recursos para o Estado e resguardar o Erário de ataques criminosos, tendentes a dilapidar os Tesouros Comuns.

Por outro lado, quando se fala em fraude fiscal, faz-se menção obrigatória à Lei n. 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Tal texto legislativo foi elaborado durante o Governo do ex-Presidente Collor e teve como objetivo precípuo a proteção à legislação tributária, remetendo o contribuinte à observância das normas do direito tributário e às regras ditadas pelo Fisco, coibindo determinadas condutas reputadas ilícitas.

Mister salientar, ademais, que apesar de bastante criticada, a

Lei n. 8.137/90 teve e tem um largo alcance social, posto que os crimes contra a ordem tributária são penalmente relevantes, à medida que os tributos são meios pelos quais o governo cumpre seu dever de realizar o bem comum.

Nos artigos 1º e 2º, da lei já referenciada, estão explicitadas as condutas delituosas de omissão ou supressão dos tributos relativos a essas matérias, cabendo frisar que as do art. 1º são punidas com sanção penal privativa de liberdade mais severa (reclusão), enquanto que as do art. 2º são mais brandas, apenadas com detenção.

Os tipos penais descritos no art. 1º, da Lei n. 8.137/90, provam-se com a cópia dos documentos, ou seja, qualquer escrito, instrumentos ou papéis públicos (livros e notas fiscais) ou particulares (anotações em cadernos ou livros não oficiais, caixa dois, dados bancários). Para a prova nas fraudes atuais mais rebuscadas, o ideal é a troca de informações entre instituições financeiras que, em muitos casos, é permitida por lei específica (20) sem necessidade de autorização judicial.

O art. 6º, da LC 105/2001, permite que os Agentes Fiscais tributários da União, do Estados, do Distrito Federal e dos Municípios possam examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive, os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, desde que existente processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, o que vem a facilitar, em muito, a investigação e o combate à sonegação fiscal. Dita o respectivo dispositivo que:

Art. 6º - As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. - O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária".

Os contribuintes, entretanto, tem contestado judicialmente tal legislação, ainda que aprovada pelo Congresso Nacional, sob o argumento de que ela fere o princípio constitucional insculpido no artigo 5º, inciso X da Carta Magna, o qual exara que "são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação".

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (21), tem

rechaçado tais sustentações sob o argumento de que o sigilo bancário não é um direito individual absoluto e que a quebra é autorizada por Lei Complementar.

No caso das condutas descritas no art. 2º, da Lei n. 8.137/90, basta provar o não recolhimento (valor cobrado do contribuinte ou descontado de terceiro). Pela declaração do fisco se tem a prova da omissão, a qual deverá ser acrescida da prova de que o tributo tenha sido cobrado ou descontado. A prova da cobrança se dá pela nota fiscal, donde se depreende o destaque relativo ao valor devido do ISS proveniente da prestação de serviço, que será, efetivamente, recolhido pelo consumidor final.

O que é punido não é a inadimplência por si só, mas a conduta do agente em não recolher aos cofres públicos (ficar para si) o que já embutiu no preço final. Cita-se um exemplo: o prestador do serviço cobrou 18 do consumidor da peça lavada na lavanderia, entendendo que 3% por cento seria para o fisco, mas não recolhera este valor. Não entregara aos cofres públicos o valor que estava obrigado por lei.

Não é demais lembrar, outrossim, que não recolher tributos descontados de terceiros também constitui crime tributário, nos termos do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90. Ex.: IRPF-fonte, INSS (parte do empregado), contribuição sindical, ISS e ICMS-fonte (substituição tributária).

Esclareça-se, novamente, que não é a inadimplência tributária pura e simples que é punida na esfera criminal. Gratia argumentandi, um contribuinte que deve IPTU não pode ser acionado criminalmente. Só serão punidas as condutas acima explicitadas, relativas a impostos cobrados do consumidor ou descontados de terceiros, não sendo o caso do IPTU, que é um imposto direto e não indireto.

Os sujeitos ativos do delito tributário, ou seja, os réus, que, eventualmente poderão vir a figurar no pólo passivo da relação processual penal instaurada em decorrência de tais infrações, quando denunciados pelo Ministério Público nas condutas do art. 1º, serão processados e julgados pela justiça comum. Se, entretanto, a peça acusatória descrever o tipo penal em uma das condutas do art. 2º, o feito será processado e julgado perante o Juizado Especial de causas penais de menor complexidade.

A Lei n. 8.137/90 (22), prevê, também, uma qualificadora, que deverá ser aplicada pelo juiz, na terceira fase da aplicação da pena, quando o crime ocasionar grave dano à coletividade, quando o crime for cometido por servidor público no exercício de suas funções, ou quando o crime for praticado em relação à prestação de serviços ou ao comércio de bens essenciais à vida ou à saúde.

Ocorre que, não obstante à previsão legal de dita causa especial de aumento de pena, vem se percebendo, através de investigações jurisprudenciais, que Ministério Público pouco

vem se utilizando de tal majorante, mormente no que concerne às causas do inciso I, que no nosso entender, poderia ser aplicada, dependendo do valor do tributo suprimido ou reduzido, ou das formas utilizadas para burlar o Fisco.

No que tange à autoria desses tipos penais em relação ao ISS, tratando-se de sociedades simples ou firma individual, tipos mais usuais quando se trata de prestação de serviço, o seu administrador é que responde penalmente, devendo haver a comprovação de que este administrava a empresa no momento da sonegação. Essencial frisar, quanto a este particular, que com o advento do novo Código Civil, o representante legal da empresa, no caso da sociedade simples, passa a ser o Administrador, o qual veio a substituir a antiga figura do sócio-gerente.

O contador, em virtude do que dispõe o art.11, da Lei n. 8.137/90 (23), também pode vir a ser responsabilizado penalmente e, dependendo do caso, ser denunciado como co-autor do crime. Deverá restar comprovada, entretanto, a sua culpabilidade, aqui, no caso, representada pelo dolo, ou seja, a vontade de cometer o delito. Não basta a ciência deste profissional liberal sobre os fatos delituosos, mas a prova de que ele também os praticou. Justamente por essa deficiência na prova, existem raríssimos casos de condenação dos contadores como co-responsáveis. Civilmente não há dúvidas acerca de sua responsabilidade, mas criminalmente a condenação é bastante improvável.

5. Aspectos penais e processuais penais relevantes.

Em primeiro lugar, mister salientar que, em sede de crimes contra a ordem tributária, ocorre a extinção da punibilidade com o pagamento do débito tributário, antes do recebimento da denúncia, nos termos do art. 14, da Lei nº 8.137, de 1990, revigorado pelo art. 34, da Lei nº 9.249, de 1995 e também pelo descrito no § 2º, do art. 9º, da Lei 10.684/2003, que trata do parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal (PAES):

Art. 9º - É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º - A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º - Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste

artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

O Supremo Tribunal Federal entendia (antes do advento da lei de 2003) (24), que com o parcelamento não podia haver a extinção da punibilidade. O Superior Tribunal de Justiça, ao contrário, entendia que o parcelamento, por si só, já era motivo para a extinção da punibilidade.

Muito importante esclarecer que, este período de suspensão pelo parcelamento, não corre a prescrição. A extinção da punibilidade, assim, somente pode vir a ser reconhecida, em caso de parcelamento do débito tributário, tão-somente, com o pagamento da última parcela do dito financiamento.

Estas são as normas insertas no art. 9º, da Lei n. Lei 10.684/2003, devendo ser aplicável a todas as situações fáticas que envolvem crimes contra a ordem tributária, pois é uma norma de direito penal, que deve ser aplicada nas três esferas: Federal, Estadual e Municipal.

Há um outro instituto importantíssimo que deve ser mencionado, o qual diz respeito à prescrição, significando, em resumo, segundo Celso Delmanto, "a perda do poder de punir do Estado, causada pelo decurso do tempo fixado em lei" (25).

Tais prazos devem ser observados com rigor, no que toca à aceleração da representação fiscal pelos Agentes Fazendários, principalmente no caso das condutas do art. 2º, da Lei n. 8.137/90, vez que em virtude do quantum de pena abstratamente cominadas, são bastante exíguos.

Vejamos um exemplo: a pena para o caso de não recolhimento (II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos) é de seis (06) meses a dois (02) anos de reclusão. O art. 109, do Código Penal, por sua vez, dispõe que:

Art. 109 - A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, salvo o disposto nos §§ 1º e 2º do artigo 110 deste Código, regula-se pelo máximo da pena privativa de liberdade cominada ao crime, verificando-se:

I - em 20 (vinte) anos, se o máximo da pena é superior a 12 (doze);

II - em 16 (dezesesseis) anos, se o máximo da pena é superior a 8 (oito) anos e não excede a 12 (doze);

III - em 12 (doze) anos, se o máximo da pena é superior a 4 (quatro) anos e não excede a 8 (oito);

IV - em 8 (oito) anos, se o máximo da pena é superior a 2

(dois) anos e não excede a 4 (quatro);

V - em 4 (quatro) anos, se o máximo da pena é igual a 1 (um) ano ou, sendo superior, não excede a 2 (dois);

VI - em 2 (dois) anos, se o máximo da pena é inferior a 1 (um) ano. (Grifos nossos).

Conclui-se, portanto, pelas disposições legais acima extraídas, que o Estado não poderá mais processar o contribuinte fraudador do ISS se da data do fato (contado do termo de início de fiscalização), ao recebimento da denúncia pelo Ministério Público decorrer mais de quatro (04) anos, o mesmo ocorrendo entre a data do recebimento da denúncia até a publicação da sentença. Deve-se ter em conta, igualmente, o prazo da prescrição em sua forma retroativa, as reduções de prazo do art. 115, do Código Penal e, principalmente, que, no crime continuado, na contagem do prazo prescricional, não se computa o acréscimo de pena decorrente desta causa especial de aumento de penal (26).

Por este motivo, devem os Agentes Fazendários impulsionar com eficiência e rapidez as suas representações fiscais, sob pena do Estado não poder aplicar uma penalidade ao contribuinte-denunciado. As causas de interrupção da prescrição penal estão enumerados no art. 117, do Estatuto Repressivo.

A prescrição, por outro lado, como se viu, é um trunfo de defesa na mão do advogado. O profissional que trabalhar nesta área, defendendo o contribuinte denunciado por crime contra a ordem tributária, tem a obrigação de conhecer com profundidade o instituto da prescrição, em todas as suas modalidades, sob pena de estar perdendo a oportunidade de livrar o seu cliente de uma condenação penal.

Outro argumento de defesa fortíssimo e consistente está na dosimetria da pena infligida pelo Judiciário ao sentenciado.

Não é nossa pretensão aqui, discorrer sobre o sistema trifásico da aplicação da pena, mas evidenciar a importância do profissional do direito que atua nesta área, em conhecê-lo com minúcias, inclusive quanto à sua operacionalização, pois que aí se encontra uma grande arma da defesa do contribuinte, sendo matéria que pode ser enfrentada até mesmo em sede de habeas corpus (27).

É de fundamental importância esclarecer, ademais, ainda no que concerne à dosimetria, que o Juiz não pode considerar como circunstância essencial para o aumento da pena base do réu, a própria conduta delituosa ínsita no tipo penal do qual fora denunciado. É como entende o Supremo Tribunal Federal (28).

Por fim, interessante fazermos alguns comentários a respeito das penas alternativas (benesse introduzida pela Lei n. 9.714/98), as quais podem ser substituídas pela pena corporal

eventualmente aplicada ao sentenciado.

O referenciado texto legal acima mencionado, revogou as disposições do art. 44, do Código Penal, que, atualmente, assim dispõe:

Art. 44 - As penas restritivas de direitos são autônomas e substituem as privativas de liberdade, quando: I - aplicada pena privativa de liberdade não superior a 4 (quatro) anos e o crime não foi cometido com violência ou grave ameaça à pessoa ou, qualquer que seja a pena aplicada, se o crime for culposos; II - o réu não for reincidente em crime doloso; III - a culpabilidade, os antecedentes, a conduta social e a personalidade do condenado, bem como os motivos e as circunstâncias indicarem que essa substituição seja suficiente.

Raramente, portanto, um fraudador do ISS, considerando o quantum de pena abstratamente cominada aos tipos penais do art. 1º e do art. 2º, da Lei n. 8.137/90, cumprirá a penalidade privativa de liberdade que lhe for imposta na sentença, encarcerado. Entretanto, mister ressaltar que a lei permite tal benefício por uma só vez, dispondo o § 3º, do art. 44, do Estatuto Repressivo que:

"§ 3º - Se o condenado for reincidente, o juiz poderá aplicar a substituição, desde que, em face de condenação anterior, a medida seja socialmente recomendável e a reincidência não se tenha operado em virtude da prática do mesmo crime". (Grifos nossos).

Isto significa dizer que, em se tratando de um sonegador contumaz, este poderá vir a incidir mais de uma vez, nos delitos tipificados na Lei n. 8.137/90, fato este que, inevitavelmente, gerará reincidência específica, tornando incabível o benefício acima mencionado, fazendo com que o condenado cumpra na sua totalidade a pena privativa de liberdade aplicada, preso no cárcere.

Outro ponto fundamental que deve aqui ser explicitado, diz respeito às condutas privativas do art. 2º, da Lei 8.137/90. Neste enfoque, podemos citar a Lei n. 9.099, de 26 de setembro de 1995, a qual dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais. A nominada legislação prevê a realização de uma audiência, em que o Promotor de Justiça, antes de denunciar o Contribuinte numa das condutas do art. 2º, da Lei n. 9.099/95 (somente nestas), poderá apresentar proposta de transação penal ao mesmo, que se consubstancia na aplicação imediata de pena restritiva de direitos ou multas. Se o Denunciado aceitar a imposição da pena imposta, o processo tem o seu fim neste exato momento, sendo, desde já, extinta a sua punibilidade.

Repita-se que tal benefício somente é cabível nas condutas do art. 2º, da Lei 8.137/90, valendo esclarecer, igualmente, que se houver descumprimento da sanção imposta,

considerando que a denúncia não fora recebida, a benesse concedida é revogada pelo Juiz e o processo crime passa a correr normalmente: ou seja, a denúncia será oferecida pelo Ministério Público, determinando, após, o Juiz, o prosseguimento normal do processo até o seu final.

Forçoso reconhecer, também, que se o Contribuinte, não obstante ter descumprido as condições da transação penal, após o oferecimento da denúncia, preencher as condições do disposto no art. 89, da Lei n. 9099/95, terá mais uma chance de reparar o dano, momento em que lhe será apresentada proposta de suspensão condicional do processo por dois (02) anos, desta vez ofertada pelo magistrado e não pelo Ministério Público.

6. A atuação do Ministério Público e do Agente Fazendário do Município.

O Ministério Público é o dono da ação penal. Somente o Promotor de Justiça é que detém a competência para denunciar ou não o contribuinte sonegador do ISS. O exercício das nobres funções do Parquet exige postura de absoluta imparcialidade e isenção, jamais podendo ser exercida, como é por demais sabido, por interesses pessoais. Importa relevar, também, que o Município, neste caso, é a vítima, não figurando, portanto, como parte, no processo penal. A ação penal será conduzida pelo Ministério Público, posto tratar-se de crime de ação penal pública incondicionada.

Em Blumenau (SC), para não restar caracterizada qualquer possível parcialidade ou para não se deixar ao arbítrio do Administrador Público, no que concerne à escolha das notificações a serem encaminhadas ao Ministério Público, determinou-se, através de Portaria assinada pelo Secretário da Fazenda Municipal, que todas as notificações dos contribuintes autuados, sejam encaminhadas ao Parquet, acompanhadas de um breve relatório, a fim de que o Promotor de Justiça responsável, peça a documentação daquelas empresas, donde constatará indício de materialidade e autoria de possível crime contra a ordem tributária.

A Autoridade Fazendária, por outro lado, que no exercício de suas atribuições legais, apurar indícios de que o contribuinte incidiu em alguma das condutas do art 1º ou do art. 2º da Lei nº 8.137/90, deverá formular representação fiscal para fins penais, acompanhada de todos os documentos que demonstrem a ocorrência da possível fraude e encaminhá-la ao Ministério Público.

Nesta peça informativa, deverá o Agente Fiscal indicar, além da notícia do fato delituoso, o montante do tributo suprimido ou reduzido, se evidenciar alguma conduta do art. 1º, da Lei n. 8.137/90, ou o montante devido, no caso de não recolhimento (art. 2º, do mesmo Estatuto Normativo).

7. Formas mais usuais de sonegação fiscal do ISS.

Particularmente, em relação ao imposto municipal em comento, destaca-se, a seguir, as formas mais usuais de sonegação fiscal propriamente dita.

Nota fiscal calçada, segundo entendimento do mestre Alécio Adão Lovatto, é aquela em que

o contribuinte emite nota fiscal, calçando a via cativa (a que fica retida no bloco), de forma que nela não fique consignada a verdade: a) ou o valor da via cativa é inferior ao da operação real, porque com isso reduz o tributo; b) ou, a pedido do adquirente, é superior ao valor consignado na via cativa, porque desta forma possibilita que outrem, adquirente, ao consignar a entrada da mercadoria em seu estabelecimento, adquira crédito maior que o real; c) ou, também tanto a primeira via como a cativa não correspondem à realidade. (29)

Na modalidade de fraude conhecida por nota calçada, portanto, o agente da fraude fiscal preenche o documento fiscal com os dados operação de serviços efetivamente realizada, sendo que na outra via insere valor do serviço, geralmente menor, para permitir recolhimento a menor do tributo a recolher.

Segundo o mesmo autor acima citado a "nota fiscal paralela significa nota fiscal impressa com o mesmo número e a mesma série da nota fiscal devidamente autorizada pelo fisco" (30).

Para melhor entendimento a respeito da última forma acima citada de fraudar o fisco, necessário esclarecer que cabe à Fazenda Pública Municipal, no que tange às notas de serviços, emitir um documento de autorização que permitirá a impressão de documentos fiscais. Esta autorização é nominada de AIDOF - Autorização de impressão de documento fiscal. O fraudador utiliza-se do mesmo número e da mesma série da nota autorizada pela municipalidade para cometer o crime tributário.

A nota fiscal paralela pode ser utilizada tanto pela empresa prestadora do serviço como pela empresa tomadora. Tudo depende do objetivo do uso da nota fiscal paralela. Se a finalidade é omitir o registro da operação da prestação do serviço, o contribuinte manda imprimir notas paralelas, a fim de usá-las em outros determinados serviços, omitindo o registro de todas as operações constantes do bloco de notas fiscais.

Além da nota calçada e da nota paralela, o fraudador do Imposto Sobre Serviços - ISS, costuma utilizar-se, igualmente, do expediente da "nota fria", através da qual o contribuinte, emite notas fiscais falsas geralmente relativas a empresas inexistentes, de fato ou de direito, ou já canceladas.

Outro exemplo de evasão fiscal muito freqüente nos municípios brasileiros, consiste no fato de o contribuinte instituir empresa em município cuja alíquota do ISS é menor em relação àquele onde a empresa está efetivamente sediada e operando. Mister ressaltar que a legislação não impede que a empresa prestadora de serviços tenha sede ou filial em município onde a alíquota de ISS é menor, até porque o ente federado municipal tem liberdade na fixação deste elemento do tributo, desde que, efetivamente, ela esteja instalada lá e exerça suas atividades. A fraude diz respeito ao fato da empresa existir somente de direito (no papel), e não de fato, no município cuja carga tributária é menor.

Finalmente, não podemos esquecer de citar as fraudes perpetradas com o auxílio das novas tecnologias da informática, as quais permitem a utilização de hardwares e softwares aptos a instrumentalizar defraudadores e a garanti-lhes não só a ocultação da obrigação tributária como facilitam a evasão dos tributos.

8. O término do processo administrativo e o oferecimento da peça acusatória.

A questão é tormentosa, muito embora o Supremo Tribunal Federal (31) tenha firmado posição a respeito do tema, em sede de habeas corpus, no sentido de que o término do processo administrativo é condição de procedibilidade da ação penal, posto que os crimes definidos no art. 1º da Lei 8.137/90 são materiais, somente se consumando com o lançamento definitivo. Ou seja: antes de constituído definitivamente o crédito tributário não haveria justa causa para a ação penal.

O Superior Tribunal de Justiça, em julgado recentíssimo (32), por outro lado, contrariando decisão do Supremo Tribunal Federal, continua entendendo que não há necessidade em se aguardar a finalização do processo administrativo para a deflagração da actio penal.

Pode parecer ousadia, já que se trata da palavra da Corte Constitucional, mas não se pode concordar com este fundamento simplista para afastar o contribuinte sonegador da ação penal. A decisão do STF, infelizmente, é um convite à prática de crimes contra a ordem tributária.

Um convite sim. Todos sabemos que o processo administrativo é moroso e todos temos ciência, também, que os Julgadores não são pessoas investidas no cargo, como ocorre com os membros do Ministério Público e da Magistratura, o que permite inferir, ao menos em tese, a garantia de independência e imparcialidade nos pareceres do primeiro e nos julgamentos proferidos pelo judiciário.

O condicionamento da ação penal ao julgamento da esfera administrativa constitui circunstância apta a cancelar a impunidade penal pela ocorrência da prescrição da pretensão

punitiva. É que considerada a tradicional demora dos julgamentos perante os Conselhos de Contribuintes (33), sem dúvida alguma, o término do processo administrativo coincidirá ao menos com a fluência do prazo da prescrição da pretensão punitiva em concreto, tendo-se por base a pena mínima prevista para os crimes capitulados no artigo 1º da Lei 8.137/90.

A decisão em comento enfraquece o Judiciário como Poder da República e sugere o fortalecimento do setor empresarial brasileiro afeiçoado às práticas defraudatórias, além de fortalecer, sobremaneira, o corpo dos julgadores administrativos, que já desfrutam do poder de estabelecer a coisa julgada administrativa para a administração pública, já que esta está impossibilitada de recorrer ao Judiciário quando o contribuinte obtém, no mérito, decisão favorável.

Importante assinalar que na Itália, a prejudicial tributária foi abolida ao tempo da reforma de 1982, através da Lei n. 516, denominada "MANETTE AGLI EVASORI" (34). Essencial frisar, neste tocante, que quando da vigência de tal prejudicial tributária, a prescrição em relação aos crimes contra a ordem tributária praticados naquele País, ficava suspensa até o término do processo administrativo (35).

Perceba-se que em nosso País está ocorrendo exatamente o inverso; ou seja, a prejudicial não era acatada pelo Supremo Tribunal Federal, que reconhecia a independência do Ministério Público assim como a autonomia das instâncias. Atualmente, no entanto, por maioria de votos, a Corte Constitucional modifica o seu posicionamento, cuja resultante toma por norte, inegavelmente, o enfraquecimento do Poder Judiciário, restando evidenciada a trivialização do bem jurídico da ordem tributária.

Enfatize-se que a Lei nº 8.137/90, em nenhum momento condicionou a ação penal ao esgotamento prévio da instância administrativa. Inexiste na lei, portanto, qualquer condição de procedibilidade ou questão prejudicial ou, ainda, qualquer elementar do tipo penal, quanto ao encerramento do procedimento administrativo para efeito no Processo Penal.

Anote-se, ademais, que mesmo sem a instauração de qualquer procedimento administrativo-fiscal, o processo penal pode ser deflagrado sobre fato descoberto por qualquer do povo, que sabe das condutas delituosas fraudatórias praticadas e quer denunciar o contribuinte-fraudador.

Esclareça-se, também, que no ISS, com exceção do recolhimento pelo regime fixo anual, o lançamento se dá por homologação - contribuinte antecipa o pagamento para o Fisco homologá-lo - o sujeito passivo, assim, tem a obrigação de efetuar corretamente o pagamento. Se possuir alguma dúvida quanto à interpretação da lei, portanto, deve pronunciar-se através de uma consulta. É muito cômodo agir erroneamente (com dolo) suprimindo e reduzindo tributo e ter a certeza de que sairá impune, já que para a deflagração

da ação penal, deve-se aguardar o final do procedimento administrativo e até lá, com toda a certeza, o crime já fora alcançado pela prescrição.

Retornando ao Direito Comparado, conforme se escreveu acima, na Itália, mesmo na vigência da antiga prejudicial tributária, a prescrição em relação aos crimes de sonegação fiscal, ficava suspensa até o término do processo administrativo. Tal não ocorre no Brasil, o que nos faz concluir que, atualmente, ao menos em relação às condutas mais graves e descritas no art. 1º, da Lei n. 8.137/90, os delitos contra a ordem tributária já não podem ser punidos, se considerarmos todas as modalidades de prescrição existentes em nosso sistema penal.

Nesse sentido, há que se admitir que *as condutas descritas na Lei nº 8.137/90, assim, longe de constituírem meras sonegações fiscais, representam uma violação à normalidade da ordem tributária com reflexos em toda a coletividade, dada a natureza do interesse juridicamente tutelado. Assim, a prática de qualquer ação típica e ilícita contra a ordem tributária provoca um dano ou lesão, que se difunde por toda a sociedade e de difícil quantificação* (36).

Não se pode esquecer, igualmente, do contido nas disposições do art. 93 e do art. 94, do Código de Processo Penal, in verbis:

"Art.93.Se o reconhecimento da existência da infração penal depender de decisão sobre questão diversa da prevista no artigo anterior, da competência do juízo cível, e se neste houver sido proposta ação para resolvê-la, o juiz criminal poderá, desde que essa questão seja de difícil solução e não verse sobre direito cuja prova a lei civil limite, suspender o curso do processo, após a inquirição das testemunhas e realização das outras provas de natureza urgente.

§1º O juiz marcará o prazo da suspensão, que poderá ser razoavelmente prorrogado, se a demora não for imputável à parte. Expirado o prazo, sem que o juiz cível tenha proferido decisão, o juiz criminal fará prosseguir o processo, retomando sua competência para resolver, de fato e de direito, toda a matéria da acusação ou da defesa.

§2º Do despacho que denegar a suspensão não caberá recurso.

§3º Suspenso o processo, e tratando-se de crime de ação pública, incumbirá ao Ministério Público intervir imediatamente na causa cível, para o fim de promover-lhe o rápido andamento".

Art.94.A suspensão do curso da ação penal, nos casos dos

artigos anteriores, será decretada pelo juiz, de ofício ou a requerimento das partes".

Sobre a matéria, aliás, escreve Eduardo Reale Ferrari, nos seguintes termos:

"(...) pragmaticamente, parece-nos que a solução a ser conferida para tormentosa discussão já presente na nossa atual legislação penal e processual penal, bastando reconhecer-se a dúvida tributária como verdadeira questão prejudicial heterogênea do procedimento criminal-fiscal (...) a controvérsia, portanto, quanto à existência ou não do tributo, conduz à instauração de uma prejudicial ao mérito da ação penal, cabendo ao julgador, suspender o processo criminal, enquanto não decidida a questão tributária, nos termos do Art. 93, do Código de Processo Penal. Concomitante à suspensão condicional do processo criminal, razoável será a suspensão da prescrição procedimental, nos termos do art. 116 do Código Penal, não fazendo sentido possibilitar-se o andamento da prescrição penal quando presente uma prejudicial. A suspensão da prescrição, nesse aspecto, configura-se como ponto de equilíbrio e justiça à instauração da prejudicial". (37).

Esclareça-se, finalmente, que não obstante o fato da decisão do Supremo Tribunal Federal ter sido proferida em sede de habeas corpus, está havendo célere capilarização daquele entendimento sobre as instâncias inferiores da magistratura nacional, sendo que juízes de primeiro grau passaram a não receber denúncias oferecidas pelo Ministério Público lastreados na decisão da Corte Superior.

Deste modo, ainda que não estejamos sob o jugo da súmula vinculante, a vinculação já está se operando exatamente para privilégio dos sonegadores, a partir de uma decisão isolada do Supremo Tribunal Federal, não unânime (37).

9. A Crise da tutela penal do ISS.

No que toca à repressão à evasão do tributo, através de ação penal, especificamente em relação ao Imposto Sobre Serviços - ISS, pode-se dizer que tal prática se encontra em meio a sérias adversidades.

Uma delas é freqüentemente lembrada por Hugo De Brito Machado (38) e diz respeito ao conhecimento da matéria. O profissional atuante neste campo jurídico deve possuir conhecimentos em duas áreas específicas: direito penal e direito tributário. Nesse aspecto, considerando haver íntima relação entre as duas disciplinas mencionadas, revela-se insuficiente o amplo conhecimento em só uma delas, sob pena de não se conseguir enfrentar o tema com segurança.

A busca pela responsabilidade penal do contribuinte do ISS, por outro lado, nos Municípios brasileiros, ainda é muita

tímida, seja em função de ideologias políticas diversas, que, às vezes, não manifestam interesse em deter o contribuinte sonegador, seja em relação à ausência de estrutura das administrações municipais em realizar a força tarefa de combate à sonegação fiscal, que exige ações conjuntas entre os Agentes Fazendários, Ministério Público e Procuradoria Geral dos Municípios.

Os municípios brasileiros têm tido um papel muito importante no desenvolvimento integrado dos locais, protagonizando várias mudanças estruturais na sociedade. Essas variações, entretanto, ainda se encontram em sua terna infância, considerando que por muito tempo prevalecera a tirania do coronelismo, consubstanciada na existência de políticos intoleráveis, que dominavam os municípios como se fossem de sua propriedade. Época de opressão, sem qualquer liberdade e progresso no âmbito municipal. Foi um período, enfim, em que o interesse local permanecera nas mãos do interesse individual, em face da vinculação dos Prefeitos ao Interventor.

Os prefeitos são pessoas mais ligadas diretamente aos munícipes, os quais, igualmente, têm ligação muito próxima com a Administração Pública Municipal. Assim, no que concerne ao primeiro ponto acima enfocado, e em se tratando de municipalidade, o problema surge justamente dessa maior proximidade entre o Administrador Público Municipal e o Cidadão-Contribuinte, cuja relação tem se mostrado resultante de verdadeiras trocas de favores políticos. Esses arranjos, por sua vez, que se estabelecem no seio dos administradores públicos, corporificam os anseios dos agentes públicos em não perderem a simpatia de seu eleitorado no momento do voto, tão sagrado para aqueles que exercem funções públicas eletivas.

Aí está, portanto, a primeira barreira a ser enfrentada, a fim de se reprimir a evasão do ISS: a vontade política dos homens que estão à frente do Estado.

Em relação à estrutura, percebe-se que, diferentemente da União e dos Estados, os Municípios não tem base funcional suficiente para conter as fraudes fiscais, mormente, a título de responsabilidade penal. Os salários não são atrativos. Não há, igualmente, preparação adequada de pessoal. É raro existir nos municípios, a instituição de programas permanentes de combate à sonegação fiscal e à inadimplência, bem como de reaparelhamento da máquina fiscal e a respectiva valorização de todo o seu corpo técnico, que geralmente está composta por pessoas que demonstram resistência ao novo; ou seja, a procedimentos, a instrumentos e metodologias deferentes; agentes públicos, conformados, enfim, com as atividades habituais de seu ofício.

De outra parte, ao candidato que se submete a concurso público do gênero, não é exigido o diploma de bacharel em Direito, necessariamente, ou mesmo o conhecimento da

legislação, o que significa dizer, que, muitas vezes, inicia a carreira, sem qualquer noção de direito penal. Geralmente, o profissional dessa área não tem contato com o Órgão Ministerial, desconhecendo, inclusive, as suas reais atividades.

No âmbito municipal, também não é corriqueira a prática na utilização de instrumentos para o cruzamento de dados com as fazendas públicas estaduais e federais, o que, da mesma forma, prejudica a função do Agente Fazendário Municipal, já que esses dados são necessários e imprescindíveis para a localização de indícios de sonegação fiscal propriamente dita.

O Ministério Público, em contrapartida, considerando a precariedade do sistema municipal e, considerando a amplitude dos delitos penais cometidos na esfera estadual, também acaba ficando inerte ao problema, enquanto os contribuintes do Imposto Sobre Serviços - ISS, passam os dias regozijando-se da impunidade que os cerca.

Mesmo entre os doutrinadores, que atentam para esta matéria em especial, ou seja, sobre os crimes contra a ordem tributária, o imposto municipal em análise, quase não é mencionado, trazendo os juristas do assunto, geralmente, hipóteses e exemplos a respeito dos impostos federais e estaduais, tão-somente. O ISS, na maioria das vezes, é relegado à última categoria, tendo sido tratado, por tributaristas e penalistas brasileiros, efetivamente, como o "patinho feio" do sistema tributário nacional, tanto que se tem uma escassez considerável de escritos a respeito do tema.

A jurisprudência dos Tribunais Superiores, também, pouco tem se manifestado em questões dessa natureza. Gratia argumentandi, mister salientar que o Superior Tribunal de Justiça (39), não obstante à minguagem de julgados nesta matéria, fez, em data recente, a apreciação de um caso específico a respeito de crime contra a ordem tributária no que concerne ao Imposto Sobre Serviços - ISS.

Não obstante ao tratamento deficitário que a matéria vem merecendo em nível municipal, é conveniente ressaltar, que em Blumenau, após a implantação de várias medidas estruturais com a finalidade de se coibir a evasão fiscal do ISS e um esforço comum entre Procuradoria-Geral do Município, Fazenda Municipal, Fiscais de Tributos e Ministério Público Estadual, iniciou-se um circuito de tarefas conjuntas, as quais estão vindo efetivamente ao encontro da repressão dos crimes contra a ordem tributária, especificamente no que tange ao Imposto Sobre Serviços - ISS.

Tais atividades, além de elevar a importância e o respeito pelo ISS, fazem com que o contribuinte do município passe a respeitar com mais seriedade as suas obrigações tributárias, não esquecendo, igualmente, as melhorias que poderão advir

a toda a sociedade local, com a recuperação do crédito tributário omitido ou suprimido, pois como enfatiza Márcia Aguiar Arend (40): "São os tributos que permitem a uniformidade do tecido social e a consolidação da civilização e da cidadania, cujo empreendimento e realização invejamos nos países ditos de primeiro mundo".

10. Considerações finais

O direito penal tributário em nível municipal, não obstante à mobilização em querer se dar efetividade às normas da legislação em vigor, através de ações e esforços conjuntos entre Ministério Público e Órgãos Governamentais, encontra-se, sem dúvida alguma, ainda, em meio a sérios problemas, os quais foram trazidos à baila no corpo do presente texto.

Deve-se ter em mente, todavia, que muito há por ser feito no que concerne ao combate à fraude tributária, seja na esfera federal, estadual e, sobretudo, municipal. É com esse espírito de persistência em se criar condições favoráveis para efetivar a aplicação da legislação penal tributária, que se poderá garantir a qualidade de nossa saúde, de nossa educação, moradia, etc., facilitando, assim, a vida do cidadão brasileiro, habituado a sofrer diretamente as consequências da sonegação fiscal, em face da impunidade que cerca os crimes dessa espécie.

Ainda que tímidas as ações de combate à evasão fiscal, em relação à responsabilidade criminal tributária, referente ao Imposto Sobre Serviços - ISS, não se pode permitir que o contribuinte, por não acreditar na repressão efetiva das condutas delituosas, ponha referido tributo em segundo plano.

A sonegação fiscal é um fenômeno muito grave, que tem como consequência a subtração e redução da qualidade de vida de quem mais precisa; faz do rico ainda mais rico e do pobre ainda mais pobre, agravando, pois, as desigualdades sociais dos cidadãos brasileiros e constringendo o Estado, assim, a aumentar a carga tributária para fazer frente aos seus compromissos financeiros, tornando impossível a realização dos princípios democráticos.

Não obstante às dificuldades encontradas, entretanto, não podemos desistir do combate. É obrigação de todos nós, cidadãos, continuar lutando pela diminuição da evasão tributária, que tem assumido proporções catastróficas em nosso País, mingando os recursos estatais e inviabilizando o implemento de políticas públicas. Os crimes contra a ordem tributária somados à corrupção no Poder Público, são, atualmente, os maiores problemas da sociedade brasileira, que obstaculizam a estabilidade sócio-política e o crescimento econômico do país.

11. Notas

- (1) AREND, Márcia Aguiar. Temas de direito tributário. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001. p. 48.
- (2) COSTA, Nelson Nery.. Curso de Direito Municipal Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 1.
- (3) MEIRELES, Hely Lopes. Direito Municipal Brasileiro. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 39.
- (4) MEIRELES, Hely Lopes, op. cit., p. 39.
- (5) Art. 159, da Constituição Federal de 1988.
- (6) Art. 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988.
- (7) VALE, Angelita de Almeida; SANTOS, Ailton. ISS Comentários e jurisprudência. 3. ed. São Paulo: Isto, 2002. p. 22.
- (8) Art. 8º, do Decreto-lei n. 406/68.
- (9) MARTINS, Sérgio Pinto. Manual do imposto sobre serviços. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 60.
- (10) LC 100/99.
- (11) Art. 1º, da LC 116/2003.
- (12) Art. 5º, da LC 116/2003.
- (13) Art. 7º, da LC 116/2003.
- (14) Art. 8º, II, da LC 116/2003.
- (15) EC 37 e art. 88, das Disposições Constitucionais Transitórias.
- (16) SILVA, Carlos Dalmiro da Silva. Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS ou ISSQN). Jus Navigandi n. 2. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1384>>. Acesso em: 18 junho 2003.
- (17) EISELE, Andreas. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Dialética, 1998. p. 165.
- (18) AREND, Márcia Aguiar, op. cit., p. 42.
- (19) A autora faz menção às palavras de Geraldo Ataliba.
- (20) Lei Complementar 105/2001 - Art. 1º - As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados. § 1º - São consideradas instituições financeiras, para os efeitos desta Lei Complementar [...]. § 2º - As empresas de fomento comercial ou factoring, para os efeitos desta Lei Complementar, obedecerão às normas aplicáveis às instituições financeiras previstas no § 1º. § 3º Não constitui violação do dever de sigilo: I - a troca de informações entre instituições financeiras, para fins cadastrais, inclusive por intermédio de centrais de risco, observadas as normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil; II - o fornecimento de informações constantes de cadastro de emitentes de cheques sem provisão de fundos e de devedores inadimplentes, a entidades de proteção ao crédito, observadas as normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil; III - o fornecimento das informações de que trata o § 2º do art. 11

da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996; IV - a comunicação, às autoridades competentes, da prática de ilícitos penais ou administrativos, abrangendo o fornecimento de informações sobre operações que envolvam recursos provenientes de qualquer prática criminosa; V - a revelação de informações sigilosas com o consentimento expresso dos interessados; VI - a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9 desta Lei Complementar.

(21) Recurso em mandado de segurança - criminal - quebra de sigilo bancário determinada em medida cautelar - direito individual não absoluto - possibilidade - indícios - decisão fundamentada - precedentes análogos. Além do fato de que o sigilo bancário não é um direito absoluto, a sua quebra é devidamente autorizada por Lei Complementar e, na espécie, a decisão que a determinou encontra-se devidamente fundamentada. Precedentes. Recurso desprovido (STJ - ROMS 15802 - SC - 5ª T. - Rel. Min. José Arnaldo da Fonseca - DJU 09.06.2003 - p. 00280).

(22) Art. 12, da lei n. 8.137/90. São circunstâncias que podem agravar de 1/3 (um terço) até a metade as penas previstas nos arts. 1º, 2º e 4º a 7º: I - ocasionar grave dano à coletividade; II - ser o crime cometido por servidor público no exercício de suas funções; III - ser o crime praticado em relação à prestação de serviços ou ao comércio de bens essenciais à vida ou à saúde.

(23) 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.

(24) Lei n. 10.684/2003.

(25) Código Penal Comentado, São Paulo: Renovar, 2000, p. 199.

(26) Art. 119, do Código Penal.

(27) STJ - HC 13708 - MS - 5ª T. - Rel. Min. Gilson Dipp - DJU 11.06.2001 - p. 00241.

(28) HABEAS CORPUS- HC-72315 / MG, Relator(a):Min. SEPULVEDA PERTENCE, Publicação: DJ DATA-26-05-95.

(29) LOVATTO, Alécio Adão. Crimes Tributários. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 57.

(30) Idem, p. 59.

(31) EMENTA: HABEAS CORPUS. PENAL. TRIBUTÁRIO. CRIME DE SUPRESSÃO DE TRIBUTOS (ART. 1º DA LEI 8.137/1990). NATUREZA JURÍDICA. ESGOTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. PRESCRIÇÃO. ORDEM CONCEDIDA. 1. Na linha do julgamento do HC 81.611 (rel. min. Sepúlveda Pertence, Plenário), os crimes definidos no art. 1º da Lei 8.137/1990 são materiais, somente se consumando com o lançamento

definitivo. 2. Se está pendente recurso administrativo que discute o débito tributário perante as autoridades fazendárias, ainda não há crime, porquanto "tributo" é elemento normativo do tipo. 3. Em consequência, não há falar-se em início do lapso prescricional, que somente se iniciará com a consumação do delito, nos termos do art. 111, I, do Código Penal. (HC 83414 / RS, Primeira Turma. Publicação: DJU de 23-04-04)." STF - HC 81611- Ministro Sepúlveda Pertence. (32) HC 16282, relator Ministro José Arnaldo da Fonseca, DJ 26/04/2004.

(33) Segundo informações colhidas perante a Promotoria de Justiça de Florianópolis, com atribuições para o ajuizamento de ações penais pela prática de crimes contra a ordem tributária, o tempo médio para julgamento de processos fiscais perante o Conselho estadual de Contribuintes é de sete (7) anos.

(34) "ALGEMAS AOS SONEGADORES" (Tradução nossa).

(35) CELLETI, Sandro. Rapporto tra processo penale e tributario alla luce Del D.L. n. 74/2000. Disponível em: <[http://www.gdf.it/rivista/rivista2k/Rivista_5-2000/ARTI COLI/13_5_2000.htm](http://www.gdf.it/rivista/rivista2k/Rivista_5-2000/ARTI%20COLI/13_5_2000.htm)>. Acesso em 8 agosto 2004.

(36) FERREIRA, Roberto dos Santos. Crimes contra a Ordem Tributária. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 19.

(37) Boletim IBCCRIM nº 50

(38) A decisão proferida no HC-81611 não foi unânime. Vencidos os Ministros Ellen Gracie, Joaquim Barbosa e Carlos Britto.

(39) MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões relativas aos crimes contra a ordem tributária. Disponível em <<http://www.acta-diurna.com.br/biblioteca/doutrina/d13.htm>>. Acesso em 17.06.2003.

(40) HC 25754 / RJ - HABEAS CORPUS 2002/0164528-0 - DJ:12/05/2003 - PG:00316, rel. Min. GILSON DIPP.

(41) AREND, Márcia Aguiar., op. cit., p. 48.

12. Referências

ARENDA, Márcia Aguiar. Temas de direito tributário. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001.

COSTA, Nelson Nery. Curso de Direito Municipal Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

DELMANTO, Celso. Código Penal Comentado. São Paulo: Renovar, 2000.

EISELE, Andreas. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Dialética, 1998.

FERREIRA, Roberto dos Santos. Crimes contra a Ordem Tributária. São Paulo: Malheiros, 1996.

LOVATTO, Alécio Adão. Crimes Tributários. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões relativas aos crimes contra a ordem tributária. Disponível em: <<http://www.acta-diurna.com.br/biblioteca/doutrina/d13.htm>> Acesso em 17 junho 2003.

MARTINS, Sérgio Pinto. Manual do imposto sobre serviços. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MEIRELES, Hely Lopes. Direito Municipal Brasileiro. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

SILVA, Carlos Dalmiro da Silva. Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS ou ISSQN). Jus Navigandi n. 2. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1384>>. Acesso em 18 junho 2003.

VALE, Angelita de Almeida; SANTOS, Ailton. ISS Comentários e jurisprudência. 3. ed. São Paulo: Isto, 2002.

Nota:

Cleide Regina Furlani Pompermaier
