

REFLEXÕES SOBRE OS CRIMES TRIBUTÁRIOS

Revista Brasileira de Ciências Criminais | vol. 86/2010 | p. 201 - 230 | Set - Out / 2010

Doutrinas Essenciais de Direito Tributário | vol. 8 | p. 287 - 314 | Fev / 2011

DTR\2010\725

Luiz Renato Pacheco Chaves de Oliveira

Especialista em Direito Processual Civil, Direito Tributário e Direito Administrativo pela PUC-SP. Ex-Procurador do Estado de São Paulo. Juiz Federal Criminal em São Paulo.

Área do Direito: Penal

Resumo: Este trabalho busca analisar o fenômeno do pagamento como forma de extinção de punibilidade de forma crítica e baseado na experiência do autor como operador do direito. Pretende, ainda, ao tratar dos delitos tributários fazer observações sobre o direito tributário, em função das intersecções sobre os temas, mas também para apartar regras e instrumentos que podem ser perfeitamente aplicados na seara tributária, sem encontrar devida correspondência no âmbito penal. Analisa algumas peculiaridades de cada um dos crimes que podem ser considerados delitos tributários, para que seja possível reconhecer as similitudes e diferenças entre eles, a fim de verificar a possibilidade de aplicação de institutos como a extinção da punibilidade pelo pagamento e término do processo administrativo para início da persecução penal.

Palavras-chave: Crimes tributários - Pagamento - Extinção da punibilidade - Responsabilidade tributária - Responsabilidade penal

Abstract: The intention of this paper is to critically analyze payment as a way to extinguish punishability (the ability to punish), based on the author's legal professional experience. By dealing with tax offenses, this paper intends to raise observations on tax law, based on the intersection among topics, as well as to separate rules and instruments that can be perfectly applicable to tax issues and not necessarily connected to criminal law. It analyzes the peculiarities of each crime that can be considered a tax offense to make it possible to recognize similarities and differences among them, in order to verify tools' applicability as of the extinction of punishability by payment and the administrative process conclusion to initiate the accusatory procedure.

Keywords: Tax crimes - Payment - Extinction of punishability - Tax responsibility - Criminal responsibility

Sumário:

1.Introdução - 2.Breve histórico sobre o pagamento do tributo como causa extintiva da punibilidade e o papel do parcelamento - 3.Críticas sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento - 4.Consequências da extinção da punibilidade pelo pagamento - da necessidade do término do processo administrativo para o início da persecução penal - 5.Presunções baseando condenações penais - 6.Responsabilidade tributária vs. responsabilidade penal - 7.Descaminho como crime tributário - 8.Conclusões

1. Introdução

O presente trabalho tem o objetivo de expor pontos conflituosos referentes aos crimes contra a ordem tributária dentro de uma abordagem de cunho eminentemente prático, principalmente em função da observação de casos concretos com os quais me deparo, no exercício da judicatura em vara criminal federal, ao longo dos últimos oito anos.

É certo que, para tanto, será necessário abordar a evolução histórica das leis que tratam dos chamados crimes tributários, principalmente a Lei 8.137/1990, cuja redação sofreu algumas alterações ao longo de seus 20 anos de vigência.

Serão objeto de estudo, ainda, as decisões dos Tribunais Superiores sobre a matéria que também sofreram mutações profundas no decorrer do período em questão.

Conforme mencionado inicialmente, o enfrentamento do tema será feito a partir de elementos hauridos da atuação diuturna como magistrado, de forma que não há qualquer pretensão de desenvolver estudos mais aprofundados no que diz respeito à ciência do direito, mas apenas de expor experiências, sugestões, críticas, aflições e, por que não, dúvidas a respeito da matéria.

O estudo não se propõe, ainda, a analisar cada um dos dispositivos legais referentes aos crimes tributários, mas a levantar questões a respeito de alguns pontos polêmicos, de modo que os assuntos serão abordados de forma estanque, com alguma solução de continuidade.

Desde já, adianto que para que possamos compreender efetivamente os crimes contra a ordem tributária, tipificados nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/1990, é imprescindível que nos debrucemos também sobre os delitos tipificados nos arts. 168-A e 337-A do CP (LGL\1940\2), os quais possuem íntima relação com os crimes referidos acima, e sobre o art. 334 do CP (LGL\1940\2) também, que, a despeito de ponderações tanto da doutrina quanto da jurisprudência em apartar o descaminho dos demais crimes tributários, o fato é que as semelhanças são muitas para serem ignoradas.

Passo a elencar os temas a serem abordados, de forma que o leitor pode se direcionar diretamente aos pontos de maior interesse, se assim desejar.

Inicialmente tratarei do problema referente ao pagamento do tributo como causa extintiva da punibilidade e do parcelamento do débito como causa suspensiva da pretensão punitiva, bem como do consectário natural de tais disposições, a necessidade do término do processo administrativo para o início da ação penal.

Em seguida, passarei a abordar alguns pontos que me afligem no dia a dia de uma vara criminal: a impossibilidade da condenação penal lastrear-se em presunções, a diferenciação necessária entre a responsabilidade tributária e a responsabilidade penal tributária, principalmente no que diz respeito ao elemento subjetivo dos tipos penais em questão, e a possibilidade de investigações de condutas em tese criminosas, mesmo antes do término do processo administrativo fiscal.

Por fim, deixo uma dúvida para meditação, em relação à caracterização do descaminho como crime tributário e os efeitos de tal situação.

2. Breve histórico sobre o pagamento do tributo como causa extintiva da punibilidade e o papel do parcelamento

O ordenamento penal brasileiro tradicionalmente confere ao pagamento o condão de extinguir a punibilidade dos crimes tributários.

Desde a edição da Lei 4.729/1965, que, em seu art. 1.º, tipificou crimes de sonegação fiscal, já havia, no art. 2.º, a previsão de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, com a limitação temporal de o recolhimento anteceder a ação fiscal correspondente.¹

Outros dispositivos legais, como o art. 1.º da Lei 5.498/1968,² o Dec. 157/1967 e o Dec.-lei 1.060/1969, também faziam referência à extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, todos com marcos temporais definidos e relativos a momentos do processo administrativo tributário.

Com o advento da Lei 8.137/1990, a extinção da punibilidade pelo pagamento passou a ser prevista da seguinte forma: "Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1.º a 3.º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia." Observe-se que, diferentemente dos dispositivos legais anteriores, o marco temporal para que o pagamento tivesse o condão de extinguir a punibilidade passou a ser o recebimento da denúncia.

Ocorre que tal dispositivo teve curta duração, pois foi expressamente revogado pelo art. 98 da Lei 8.383/1991.

Contudo, após alguns anos, a Lei 9.249/1995 reincorporou ao ordenamento jurídico a extinção da punibilidade pelo pagamento do débito até o recebimento da denúncia.³

Até então, não havia qualquer referência ao papel do parcelamento do débito no que diz respeito aos crimes tributários, mas decisões do STJ passaram a conferir ao parcelamento do débito o atributo de extinguir a punibilidade, desde que antecederesse ao recebimento da denúncia, sob o argumento de que o parcelamento consistiria em novação, de sorte que a obrigação tributária original deixaria de existir, permitindo a aplicação do disposto no art. 34 da Lei 9.249/1995.⁴

Tal posicionamento, entretanto, não recebeu acolhida na jurisprudência do STF, que entendia ser apenas o pagamento suficiente para acarretar a extinção da punibilidade, sem que o parcelamento tivesse qualquer efeito.⁵

Só com o advento da Lei 9.964/2000 (Lei que instituiu o Programa de Recuperação Fiscal - Refis) é que o parcelamento passou a possuir, de forma expressa, algum efeito no que diz respeito aos crimes tributários. A referida Lei, em seu art. 15, manteve a extinção da punibilidade pelo pagamento antes do recebimento da denúncia e conferiu ao parcelamento a propriedade de suspender a pretensão punitiva, bem como o curso do prazo prescricional.⁶

Foi a primeira vez que se utilizou a expressão "suspensão da pretensão punitiva", posteriormente repetida em outras leis que trataram de parcelamentos. Também de forma inaugural houve menção aos crimes previstos nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/1990, mas também aos delitos do art. 95 da Lei

8.212/1991, que tratavam de crimes previdenciários, atualmente previstos nos arts. 168-A e 337-A, do CP (LGL\1940\2).

Aliás, ainda no ano 2000, a Lei 9.983/2000 incluiu os delitos de apropriação indébita de contribuições previdenciárias e de sonegação de contribuição previdenciária no Código Penal (LGL\1940\2), sendo certo que ambos os dispositivos voltaram a tratar do tema relativo ao pagamento como causa extintiva da punibilidade, não mencionando a denúncia como marco temporal a ser observado, mas o início da ação fiscal.⁷

Tais dispositivos acabaram derogados pela Lei 10.684/2003, que passou a dispor sobre a extinção da punibilidade nos seguintes termos:

"Art. 9.º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137, de 27.12.1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Dec.-lei 2.848, de 07.12.1940 - Código Penal (LGL\1940\2), durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

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

§ 2.º 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."

É de se observar que o dispositivo em questão traz o pagamento como causa extintiva da punibilidade, mas inova ao não condicionar o ato e sua consequência a qualquer prazo, diferentemente de leis anteriores que sempre trouxeram marco temporal. O pagamento realizado em qualquer momento (antes ou depois do recebimento da denúncia) gera, portanto, a extinção da punibilidade pelo crime em tela.

A Lei 10.684/2003 tratava de regime especial de parcelamento de débitos tributários, denominado PAES, contudo o dispositivo contido no referido art. 9.º, a exemplo do que ocorreu com o art. 15 da Lei 9.964/2000 (Refis), foi considerado pela jurisprudência, uma norma penal de incidência ampla e, por trazer norma benéfica, deveria ter aplicação retroativa. Tal posicionamento foi referendado pelo STF no *leading case*, HC 81.929, relatado pelo Min. Cezar Peluso.⁸

Interessante mencionar que o artigo em comento tratava da extinção da punibilidade apenas para o pagamento decorrente de parcelamento deferido nos termos da Lei em que se encontrava inserido, mas, por evidente se houvesse pagamento à vista ou decorrente de qualquer outro tipo de parcelamento, a extinção da punibilidade deveria ocorrer.

Ainda no que pertine à Lei 10.684/2003, cumpre destacar que esta permitia parcelamentos realizados apenas por pessoas jurídicas, entretanto, por questão de isonomia, as pessoas físicas que empreendessem pagamentos também eram beneficiadas pela extinção da punibilidade.

Além disso, a Lei em questão não permitia o parcelamento de débitos referentes às contribuições previdenciárias dos empregados,⁹ mas como o art. 168-A era expressamente referido pelo art. 9.º da Lei 10.684/2003, a extinção da punibilidade foi aplicada também em relação a tal delito.

Hoje o tema é regido pela Lei 11.941/2009, que dispõe sobre a suspensão da pretensão punitiva em seu art. 68 e sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento em seu art. 69. Vejamos:

"Art. 68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137, de 27.12.1990, e nos arts. 168-A e 337-A, do Dec.-lei 2.848, de 07.12.1940 - Código Penal (LGL\1940\2), limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1.º a 3.º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

Art. 69. 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.

Parágrafo único. Na hipótese de pagamento efetuado pela pessoa física prevista no § 15 do art. 1.º desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal."

Cumpre salientar que essa Lei possibilita o parcelamento de todos os débitos, inclusive os referentes às contribuições previdenciárias dos empregados e débitos de pessoas físicas, de forma que as discussões sobre tais temas estão superadas.

Portanto, a adesão da pessoa física ou jurídica a qualquer tipo de parcelamento e a qualquer tempo, implica a suspensão da pretensão punitiva, portanto, do inquérito policial ou ação penal, bem como do

prazo prescricional. Já o pagamento, seja decorrente do pagamento das parcelas, seja à vista, também a qualquer momento, implica a extinção da punibilidade.

3. Críticas sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento

No ordenamento jurídico brasileiro a recomposição do dano em crimes praticados sem violência ou grave ameaça (como são os crimes tributários) possui duas consequências: se for feita antes do recebimento da denúncia acarreta a redução de pena de um a dois terços, instituto previsto no art. 16 do CP (LGL\1940\2) e denominado de arrependimento posterior; se ocorrer após o recebimento da denúncia, mas antes do julgamento constitui circunstância atenuante prevista no art. 65, III, b, do CP (LGL\1940\2), sendo aplicável na segunda fase da dosimetria da pena.

Há ainda o caso excepcional do peculato culposos, onde a reparação do dano permite a extinção da punibilidade, mas a comparação aí é incabível, pois neste delito o dano não é provocado pelo autor, mas por terceiro, graças à atuação descuidada do agente.

Pois bem, isto quer dizer que se alguém cometer um furto ou estelionato (delito por sinal bastante semelhante ao do art. 1.º da Lei 8.137/1990 e 337-A do CP (LGL\1940\2), que também tratam de fraudes para obtenção de vantagens ilícitas) e restituir à vítima todo o seu patrimônio desfalcado ilicitamente, vai ser condenado criminalmente e experimentar como vantagem, na melhor das hipóteses, uma redução em sua pena.

Por outro lado, caso um agente pratique fraude não para lesar um particular, mas sim, ao Fisco, desfalcando-o de milhões de reais que poderiam ser utilizados para a construção de casas ou escolas, depois de ter sido denunciado e processado criminalmente, ao perceber que a condenação é iminente, promover o pagamento da dívida, terá extinta sua punibilidade.

Somem-se a isso os regulares benefícios legais concedidos de tempos em tempos aos maus pagadores de tributos, que permitem o pagamento com isenção de multa e juros ou, ao menos, grandes descontos e está traçado o quadro.

No Brasil, é possível calcular sobre a viabilidade da sonegação de tributos, pois de duas uma, ou o sonegador não é descoberto e efetivamente deixa de pagar sem que nenhuma consequência o atinja (sem contar com a concorrência desleal em relação aos demais, se estivermos falando de não pagamento de tributos de empresas), ou, sendo descoberto posterga o pagamento do tributo, por meio de recursos, aguardando uma lei de anistia ou parcelamento para empreender o pagamento, que na seara penal implicará a extinção de sua punibilidade.

O sistema premia o sonegador, portanto.

Mas não é só, o problema deve ser enfrentado também dentro da dogmática penal.

Se o direito penal é fragmentário, só devendo atuar no caso de lesões significativas contra bens jurídicos caros ao corpo social, se é verdade que a Constituição Federal (LGL\1988\3) alberga o princípio da intervenção mínima, não se pode tolerar a utilização da ameaça de sanção penal para obrigar o pagamento de tributos.

Ou o bem jurídico "arrecadação tributária" é relevante o suficiente para merecer a proteção, que se pretende mais efetiva em nosso sistema constitucional, ou não. O que não se pode admitir é a forma como a questão é tratada hoje em dia, transformando a Justiça Criminal em cobradora de tributos.

Não é razoável o tratamento diferenciado conferido aos sonegadores, seja encarando a questão sob o prisma da repressão quanto da prevenção geral, pois estimula a prática de condutas criminosas que acabam ficando sem punição em função de fato posterior que não encontra paralelo na legislação (vide art. 107 do CP (LGL\1940\2), que traz a maioria dos casos de extinção da punibilidade em rol não exaustivo).

Penso que, hodiernamente, é possível afirmar que o interesse do Fisco em receber corretamente o produto da arrecadação, a despeito da descrença da sociedade como o destino do dinheiro público e da tolerância a certas formas de sonegação, merece proteção penal, mas para que ela seja efetiva, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo deveria ser definitivamente extirpada de nosso ordenamento jurídico.

4. Consequências da extinção da punibilidade pelo pagamento - da necessidade do término do processo administrativo para o início da persecução penal

da necessidade do término do processo administrativo para o início da persecução penal

A necessidade de se aguardar o término do processo administrativo fiscal para que se inicie a persecução penal encontra previsão na Súmula vinculante 24 (MIX\2010\2945) do STF:

"Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1.º, I, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo."

A súmula em questão foi editada em função de uma série de decisões da Suprema Corte no sentido de que seria necessário aguardar o término do procedimento administrativo tributário para poder se falar na existência de crime, isto a partir do *leading case*, HC 81.611, relatado pelo Min. Sepúlveda Pertence, assim ementado:

I. Crime material contra a ordem tributária (art. 1.º da Lei 8.137/1990): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo.

1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (MC na ADIn 1.571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1.º da Lei 8.137/1990 - que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo.

2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (art. 34 da Lei 9.249/1995), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, subtraia-se do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal.

3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo.

Nem sempre foi assim, teorias similares já haviam sido apreciadas anteriormente e rechaçadas de modo quase pacífico pelas Cortes brasileiras, inclusive pelo STJ e pelo próprio STF.

Como exemplo, podemos citar a tentativa de cercear a atuação do Ministério Público, por força do disposto no art. 83 da Lei 9.430/1996, o qual determinava que a representação fiscal para fins penais referente aos crimes contra a ordem tributária só seria encaminhada ao *Parquet* depois de proferida decisão final no processo administrativo.

Após algumas confusões a respeito de tal dispositivo consistir em condição de procedibilidade, ou se o processo administrativo fiscal seria questão prejudicial à ação penal (correto este último entendimento), a jurisprudência dominante do STJ orientou-se no sentido de que havia independência entre as instâncias administrativa e penal, não necessitando o Ministério Público, como *dominus litis*, de representação do Fisco para proceder à persecução penal contra eventuais autores de crimes contra a ordem tributária. Na esteira das decisões jurisprudenciais, portanto, o art. 83 da Lei 9.430/1996 seria norma dirigida apenas para a administração fiscal, não produzindo quaisquer efeitos na seara penal.

Importante ressaltar que o art. 83 da Lei 9.430/1996 foi julgado constitucional pelo STF na ADIn 1.571, de 10.12.2003.

É certo que o julgamento final da ação direta de inconstitucionalidade mencionada buscou compatibilizar o decidido com o teor do HC 81.611. Entretanto, a medida cautelar examinada pelo Min. Néri da Silveira, em 20.03.1997, deixa clara a orientação que então imperava no STF, em tudo semelhante ao que os demais Tribunais estavam decidindo à época, ou seja, de modo contrário à ideia da necessidade de esperar o término do processo administrativo fiscal para o início da ação penal em crimes tributários:

"Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Lei 9.430, de 27.12.1996, art. 83. 3. Arguição de inconstitucionalidade da norma impugnada por ofensa ao art. 129, I, da CF/1988 (LGL\1988\3), ao condicionar a *notitia criminis* contra a ordem tributária 'a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário,' do que resultaria limitar o exercício da função institucional do Ministério Público para promover a ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 4. Arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/1990. 5. Dispondo o art. 83 da Lei 9.430/1996, sobre a representação fiscal, há de ser compreendido nos limites da competência do Poder Executivo, o que significa dizer, no caso, rege atos da administração fazendária, prevendo o momento em que as autoridades competentes dessa área da Administração Federal deverão encaminhar ao Ministério Público Federal os expedientes contendo *notitia criminis*, acerca de delitos contra a ordem tributária, previstos nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/1990. 6. Não cabe entender que a norma do art. 83, da Lei 9.430/1996, coarcte [sic] a ação do Ministério Público Federal, tal como prevista no art. 129, I, da CF/1988 (LGL\1988\3), no que concerne à propositura da ação penal, pois, tomando o Ministério Público Federal, pelos mais diversificados meios de sua ação, conhecimento de atos criminosos na ordem tributária, não fica impedido de agir, desde logo, utilizando-se, para isso, dos meios de prova a que tiver acesso. 7. O art. 83 da Lei 9.430/1996, não define condição de procedibilidade para a instauração da ação penal pública,

pelo Ministério Público. 8. Relevância dos fundamentos do pedido não caracterizada, o que é bastante ao indeferimento da cautelar. 9. Medida cautelar indeferida."

Esse era o panorama e, desde então, pouca controvérsia se colocou a respeito do tema, ao menos até o advento da decisão do STF, no *habeas corpus* já mencionado, que levou à edição da súmula vinculante.

Porque então houve a alteração no posicionamento do STF?

A resposta é simples, na verdade o que ocorreu não foi verdadeiramente uma mudança de entendimento jurídico e sim, uma forma de, pragmaticamente, possibilitar a discussão administrativa para que o eventual pagamento do débito ocorra em quantia mais próxima da efetivamente devida, levando à extinção da punibilidade.

Se verificarmos os votos dos Ministros do STF no HC 81.611, é possível constatar que havia grande preocupação com o direito de defesa administrativa e com lançamentos originariamente feitos em valores elevados que posteriormente, na seara administrativa, sofriam grandes reduções.

Min. Sepúlveda Pertence aduziu, conforme escólio de Hugo de Brito Machado, que a ameaça da ação penal não pode fazer com que o contribuinte seja obrigado a recolher o tributo antes de discuti-lo administrativamente, pois tal fato acarretaria o amesquinamento de garantias constitucionais, sendo mais odioso que o vetusto princípio do *solve et repete*.

O Min. Nelson Jobim, valendo-se de estudos realizados quando do julgamento do HC 77.002 (cujo voto acabou fazendo parte integrante do HC 81.611), traçou uma evolução histórica dos delitos fiscais no Brasil, concluindo que a incriminação sempre serviu como instrumento de arrecadação, sendo certo que a própria possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo reforça esse entendimento. Reiterou o argumento da ameaça da ação penal não poder extirpar do contribuinte o direito constitucional de se insurgir administrativamente contra o lançamento. Valeu-se, a título de exemplo, da situação em que o Fisco poderia exigir valor muito superior ao efetivamente devido e o contribuinte seria obrigado a recolher para safar-se da ação penal.

O Min. Cezar Peluso trouxe, em seu voto, a afirmação (acertada no meu modo de ver a questão) de que o tributo é elemento normativo do tipo penal em questão. Ocorre que Sua Excelência foi além quando mencionou tributo exigível, ressaltando que o Fisco não poderia exigir tributo por meio de ação penal (ainda que de forma indireta) se não pudesse fazê-lo por ação cível. Essa afirmação induz ao seguinte raciocínio: o que ocorreria com a ação penal diante de outras causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário?

Ora, ou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, seja em função de qualquer das causas mencionadas no art. 151 do CTN (LGL\1966\26), possui repercussão na configuração do delito fiscal ou não. O que não se pode admitir é que uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário atue diretamente na existência do crime e outras não tenham qualquer efeito.

Efetivamente, não há diferença, para fins de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, tratar-se de moratória, depósito integral, decisão judicial, parcelamento ou recurso administrativo com efeito suspensivo, portanto, questiona-se a respeito do porque apenas o último traria a consequência de obstar a ação penal.

Em todos os casos, há crédito constituído, mas não exigível, contudo não se deve ponderar pela impossibilidade de início de ação penal ou mesmo de suspensão dela em face, por exemplo, da concessão de tutela antecipada em ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária. Isso porque, como já dito, o que é determinante para haver crime de sonegação é a existência do tributo, não sua efetiva exigibilidade.

A consequência da suspensão da exigibilidade do crédito tributário diz respeito, tão somente, à impossibilidade do ajuizamento de execução fiscal para a cobrança, não tendo relação com a constituição e, portanto, com a existência do tributo.

Tendo em vista que o tributo é elemento do crime do art. 1.º da Lei 8.137/1990, nenhuma causa de suspensão de exigibilidade do crédito tributário deveria possuir o condão de impedir o início ou o prosseguimento de ação penal, nem mesmo, a despeito do contido na Súmula vinculante 24, o recurso administrativo contra o lançamento.

Apenas abrindo um pequeno parêntese, aproveitando que se está tratando de causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, poder-se-ia dizer que o depósito do montante integral representaria causa extintiva da punibilidade, pois acarretaria, na pior das hipóteses para o contribuinte (improcedência da ação), pagamento do débito. Caso o lançamento fosse, por algum motivo, anulado, não haveria falar em tributo, nem tampouco em crime.

Se houver, por outro lado, alargamento ainda maior das causas que impede o exercício da ação penal, corremos o risco de ver fatos graves sem punição em tempo razoável, pois os processos judiciais

sobre a existência do tributo ou regularidade do lançamento podem durar muitos anos. Ainda que não corra o prazo da prescrição da pretensão punitiva, o sistema não poderia conviver com julgamentos criminais que distem 10 ou 15 anos do momento da conduta.

No meu modo de ver a questão, efetivamente deve haver lançamento (que é ato privativo da autoridade administrativa, nos termos do art. 142, *caput*, do CTN (LGL\1966\26)) para que possamos falar em tributo.

Não há dúvida de que, se não houver tributo devido, não há falar em crime tributário do art. 1.º da Lei 8.137/1990 ou 337-A do CP (LGL\1940\2), uma vez tratar-se de normas penais em branco, dependendo sua exequibilidade de outra norma jurídica (a que define o conceito de tributo e sua constituição).

Os próprios tipos penais em exame referem-se expressamente à supressão ou redução de tributo, ou contribuição social (que também é tributo) e quaisquer acessórios (que dependem do principal para existir). Trata-se, o tributo, de elemento normativo do crime.

Ocorre que o momento do lançamento efetivamente constitui, faz nascer o tributo, e não o término do processo administrativo, o qual atua, simplesmente, na exigibilidade da exação.

O art. 151, III, do CTN (LGL\1966\26) dispõe que: "as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo" suspendem a exigibilidade do crédito tributário.

Assim, se há suspensão do crédito tributário, a única conclusão possível é a de que ele (crédito tributário) já existe.

O próprio Min. Sepúlveda Pertence admite, em seu voto no HC 81.611, que a decisão final de processo administrativo pode desconstituir o lançamento (item 62 do voto). Ora, só é possível desconstituir o que já existe, logo o lançamento deve ser logicamente anterior ao processo administrativo que visa à sua desconstituição.

O fato da prescrição tributária não se iniciar antes do término do processo administrativo encontra relação direta com o princípio da *actio nata* referido no *habeas corpus* em análise, mas nada tem a ver com o nascimento do tributo e, portanto, do crime do art. 1.º da Lei 8.137/1990.

Com o lançamento, não há mais falar em prazo decadencial (tributário), pois o tributo já está constituído. Caso haja recurso administrativo contra o lançamento, contudo, o prazo prescricional (também tributário) não se inicia, pois a exigibilidade do crédito estará suspensa, não podendo o Fisco ajuizar execução para cobrança.

Com o julgamento final administrativo, o tributo, que já existia desde o lançamento, passa a ser exigível, motivo pelo qual, com o nascimento do direito de ação, inicia-se a fluência do prazo prescricional (tributário) para ajuizamento de execução fiscal.

O delito em questão consuma-se, portanto, no momento do lançamento, quando passa a existir tributo já quantificado, devendo iniciar nesse momento, também, o prazo da prescrição da pretensão punitiva.

É certo que a Súmula vinculante 24 impede a adoção de tal entendimento, mas importa destacar que a mesma é aplicável apenas ao crime do art. 1.º da Lei 8.137/1990 e ao do art. 337-A do CP (LGL\1940\2) (o qual conta com redação muito semelhante, mas trata das contribuições sociais, enquanto o art. 1.º da Lei 8.137/1990 cuida dos demais tributos e acessórios).

Devem ser excluídos da referida súmula os crimes do art. 2.º da Lei 8.137/1990, por serem crimes formais.

Nesse sentido, trago à colação parte do acórdão do TRF-3.^a Reg., relatado com maestria pela Des. Federal Ramza Tartuce que aborda a questão com clareza e de modo extremamente didático:

" Rápida exegese gramatical do art. 2.º, I, da Lei 8.137/1990, permite afirmar que a conduta típica ali albergada consiste em fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, para eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributo. O presente tipo penal é doutrinariamente classificado como sendo um crime formal, ou seja, que independe do advento de um resultado naturalístico para sua consumação.

(...)

17. Só há que se falar em aplicabilidade do art. 2.º, I, da Lei 8.137/1990 quando se tratar de conduta que não chegou a causar prejuízo aos cofres públicos, ou seja, quando a apuração fiscal identificou a omissão ou a declaração falsa antes da ocorrência do dano - ainda que difuso - ao Tesouro Nacional.

18. *Por sua vez, a conduta prevista no art. 1.º, I, da Lei 8.137/1990 se traduz como um crime material*, que só tem alcançada sua consumação com o advento de uma inovação no plano do mundo natural, ou seja, ocorrendo um dano concreto ao Erário Público. 19. Na hipótese dos autos, resta evidente que a conduta desenvolvida pelo agente importou em efetivo prejuízo ao Erário Público, conforme demonstra a robusta prova produzida nos autos, especialmente os Autos de Infração lavrados pela Receita

Federal, devendo, por tal motivo, ser mantida a tipificação legal da reprimenda imposta em primeiro grau" (TRF-3.^a Reg., 200203990119525, *DJU* 12.8.2003).

Em rápida análise, temos que o art. 2.º da Lei 8.137/1990¹⁰ traz em seu bojo diversos delitos distintos.

O inc. I descreve crime formal, conforme entendimento jurisprudencial reproduzido supra. Trata-se exatamente do que seria a tentativa do cometimento do delito descrito no art. 1.º, I e II, da Lei 8.137/1990. Nessa medida, impossível falar em tentativa em relação ao art. 1.º, pois estaríamos sempre diante do crime do art. 2.º, I.

O art. 2.º, II, por sua vez, traz crime omissivo próprio, em tudo semelhante ao delito do art. 168-A do CP (LGL\1940\2).

Os incs. III e IV referem-se a crimes de mera conduta, uma vez que não se pode falar em resultado naturalístico, reputando-se consumados apenas com a exigência, pagamento ou recebimento (inc. III) ou aplicação indevida do incentivo (inc. IV).

Já o inc. V, a despeito de controvérsias a respeito, entendo tratar-se de crime formal, bastando a utilização ou divulgação de programa que permita desenvolver contabilidade paralela para sua consumação, independentemente da efetiva redução ou supressão de tributos.

Portanto, considerando que nenhum dos crimes previstos no art. 2.º da Lei 8.137/1990 depende da existência de supressão ou redução de tributo para consumarem-se, não há falar em aguardar o término do processo administrativo para o início da ação penal.

Nesse caso, o Ministério Público pode, partindo de elementos de convicção oriundos de inquérito policial ou investigação formulada pelo próprio *Parquet*, oferecer denúncia a qualquer momento, tendo a ação penal seu trâmite normal a despeito e independentemente do resultado de eventual processo administrativo referente aos fatos, em tese, delituosos.

Mesma conclusão aplica-se ao crime do art. 168-A do CP (LGL\1940\2), a despeito de um acórdão do STF no AgRg no Inq 2.537, que menciona na ementa ser o referido delito um "crime omissivo material", seja lá o que isto queira dizer.

O fato é que a ementa não traduz os votos do próprio julgamento e a jurisprudência em peso considera tal crime um delito omissivo próprio, de forma que não há necessidade de aguardar processo administrativo (que normalmente nem chega a existir, por se tratar de lançamento por homologação) para iniciar a persecução penal também por esse crime.

5. Presunções baseando condenações penais

Conforme já mencionado, para que seja possível falar na existência do crime do art. 1.º da Lei 8.137/1990 deve haver lançamento por parte da autoridade administrativa fiscal (*rectius* término do processo administrativo fiscal, conforme Súmula vinculante 24 (MIX\2010\2945) do STF).

Mas basta o lançamento para que o agente seja denunciado e condenado?

Claro que não, o lançamento é o primeiro passo, mas cabe a acusação provar a autoria, o dolo do autor e, em alguns casos, a fraude.

Isso porque a legislação tributária permite que, em determinadas situações, o lançamento seja baseado em presunções, sendo bastante comum o oferecimento de denúncias lastreadas em exações tributárias oriundas de presunções, como o caso da movimentação financeira de origem não comprovada.

Efetivamente, o fato de o contribuinte possuir vultosa movimentação financeira e declarar baixos rendimentos constitui indícios de sonegação, possibilitando, à luz do princípio do *in dubio pro societate*, o recebimento de denúncias.

Contudo, para que haja condenação, cabe a acusação comprovar a omissão fraudulenta descrita no tipo e necessária para a configuração do delito.

Ora, o contribuinte pessoa física é obrigado a mencionar na declaração de imposto de renda apenas os valores existentes em instituições financeiras no início e no final do ano. É certo que, antes de lançar o tributo, o Fisco determina a apresentação de comprovação da origem dos valores movimentados, constituindo o crédito tributário caso não haja a referida comprovação.

Portanto, nesses casos, a exação tributária não deflui de prova de fraude (até por não ser necessária para a formalização do crédito tributário), mas de *presunção* de acréscimo patrimonial, baseada em inversão do ônus da prova.

A Receita possuía indícios de haver sido auferida renda pela contribuinte, consistente em sua movimentação bancária. Com base neste indício, intima a contribuinte a justificar aquela

movimentação, ou seja, provar que aquele montante não constitui rendimento. Não sendo apresentada qualquer documentação, há a autuação.

Em nenhum momento, há exigência de prova cabal de que os valores movimentados pelo contribuinte seriam provenientes de rendimentos do trabalho, de capital ou de sua combinação, ou ainda de proventos de qualquer natureza, conforme exige o art. 43 do CTN (LGL\1966\26).

Ocorre que, se basta para o Fisco a presunção de que, quem movimenta tais ou quais valores em conta-corrente bancária é devedor de tributo caso não prove o contrário, o raciocínio não é válido para embasar condenação penal.

Para fins penais, é necessária a prova de que a conduta descrita no tipo penal tenha sido realizada pelo agente, exatamente da forma como está na norma. A adequação deve ser total e esta prova cabe à acusação, que não pode se valer de presunções de culpa (ou de débito) utilizadas pela Receita para lançar tributos.

A despeito da insistência de diversos autores no sentido de comparar o direito penal e o tributário, mormente no que concerne à tipicidade estrita, legalidade e reserva legal, os princípios aplicáveis à seara penal são distintos dos utilizados para fins de lançamento tributário.

O princípio do estado de inocência (denominação que espelha melhor seu conteúdo que "presunção de inocência"), previsto na Constituição Federal (LGL\1988\3), impede que o raciocínio de presunção encampado pelo Fisco possa lastrear condenação por sonegação fiscal, não porque o lançamento seja inválido, mas porque, baseou-se em presunção, com inversão do ônus da prova, o qual, em processo penal, está, em regra, com a acusação, a quem caberia tal prova.

Venho adotando tal entendimento em minhas decisões, sem, contudo, encontrar grande respaldo nos Tribunais. Colaciono, entretanto, decisão do TRF-5.^a Reg. no mesmo sentido:

"Processo penal. Apelação do Ministério Público. Crime contra a ordem tributária. Sonegação fiscal. Art. 1.º, I, da Lei 8.137/1990. Materialidade não configurada. Procedimento fiscal revelador, tão somente, de omissão de informação de renda à receita quanto a haveres decorrentes de movimentação bancária. Alvarás judiciais pertencentes a clientes do advogado recorrido, cujos depósitos seriam repassados posteriormente aos titulares. Inexistência de comprovação de dolo, elemento subjetivo do crime em espécie. Não demonstração de enriquecimento ilícito, nem de aumento patrimonial incompatível com a renda declarada. Movimentação bancária que, por si só, não se presta a constituir fato gerador do imposto de renda. Aplicação da Súmula 182, do extinto TFR. Precedente desta 4.^a T.: Manutenção da sentença absolutória. - Processual penal. Apelação criminal. Crime contra ordem tributária. Art. 1.º, I, Lei 8.137/1990. Sonegação fiscal. Procedimento fiscal. Receita Federal. Movimentação [sic] conta bancária. Não justificação pelo contribuinte. Presunção de renda. Lançamento de ofício. Constituição de crédito tributário. Impossibilidade no campo penal. Ausência de conjunto probatório. *In dubio pro reo*. Absolvição mantida. Recurso improvido.

I. O crime tipificado no art. 1.º, I, da Lei 8.137/1990 é material ou de resultado, perfazendo-se pela atuação dolosa do agente, inexistindo previsão de conduta culposa de sua realização.

II. Em se tratando de aferição de crime de sonegação fiscal cometido por pessoa física, com base unicamente em movimentação bancária, há que trazer aos autos conjunto probatório a respaldar a condenação do acusado que justifica os extratos de depósitos de aportes financeiros, por conta de atividade comercial por ele desenvolvida, entendendo inexistir renda ou aumento patrimonial.

III. A Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos que ainda vem respaldando inúmeros entendimentos pretorianos, giza: 'É ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos e depósitos bancários.'

IV. A presunção não pode ser aplicada como meio de prova no campo processual penal, tal qual ocorreu no campo fiscal ao ser lançado de ofício o crédito tributário por não ter logrado o contribuinte comprovar a origem dos depósitos.

V. Não apresentou o órgão acusador a comprovação de ter o contribuinte sonegado o imposto de renda devido, tendo-se respaldado tão somente em relação à movimentação bancária.

VI. Ausente nos autos o conjunto probatório que respalde a condenação do réu, escorreita a fundamentação contida na sentença pelo reconhecimento de aplicação do brocardo latino *in dubio pro reo* erigido em princípio em nosso direito processual penal.

VII. Apelação a que se nega provimento" (TRF-5.^a Reg. ApCrim 4716/PE, 4.^a T., j. 29.08.2006, v.u., rel. Des. Margarida Cantarelli, DJU 21.09.2006, p. 953).

6. Responsabilidade tributária vs. responsabilidade penal

Neste tópico pretendo abordar algumas questões pontuais envolvendo as diferenças entre a responsabilidade tributária e a responsabilidade penal.

6.1 Descrição pormenorizada das condutas na denúncia

A jurisprudência dos Tribunais Superiores tem admitido ser dispensável, nos crimes societários, a descrição minuciosa e individualizada da conduta de cada acusado, bastando que a peça acusatória narre, no quanto possível, a ocorrência do delito.

Tais decisões têm o escopo (acertado, diga-se) de permitir o exercício da ação penal em casos em que é inviável a determinação da autoria de plano, a fim de evitar que autores de delitos utilizem-se de pessoas jurídicas constituídas com a finalidade de servirem de escudo protetor, permitindo a consecução de atividades ilícitas sem a punição adequada.

Ocorre que o Ministério Público, com base na jurisprudência em questão, vem oferecendo denúncias lastreadas apenas em representações fiscais para fins penais remetidas pelo Fisco, nas quais há, apenas, menção a materialidade delitiva consistente na utilização de fraude para suprimir ou reduzir tributos (no caso dos crimes do art. 1.º da Lei 8.137/1990 ou 337-A do CP (LGL\1940\2)) ou na omissão em repassar tributo (art. 2.º, II da Lei 8.137/1990) ou contribuição social (art. 168-A do CP (LGL\1940\2)) de terceiros.

As representações encaminhadas ao Ministério Público vêm acompanhadas, ainda, de contratos sociais das empresas ou atas de assembleias, nos quais há menção e qualificação de sócios e diretores.

Muitas vezes, contudo, trata-se de empresas familiares onde a gerência é de responsabilidade de um dos sócios e o outro apenas consta no contrato social, sem nenhuma participação na atividade da empresa. Há, ainda, sócios elencados no contrato social como tendo poderes de gerência não exercidos efetivamente. Por fim, há sociedades anônimas em que são denunciados os mais diversos diretores que, em alguns casos não possuem qualquer ingerência sobre o departamento financeiro da empresa.

Tais situações fazem com que pessoas que não têm rigorosamente nenhuma participação em qualquer delito sejam denunciadas e processadas criminalmente, o que poderia ser facilmente evitado com a instauração de inquérito policial ou, ao menos, com a oitiva dos envolvidos no próprio âmbito do Ministério Público.

Não se quer com isso defender a tese de que para oferecimento da denúncia deve haver a certeza da participação do agente no delito, pois o princípio a ser observado em tal fase processual é o do *in dubio pro societate*, mas não é possível utilizar-se de tal expediente para deixar de investigar fatos típicos com a cautela necessária, mormente quando a autoria pode ser facilmente apurada, no mais das vezes, com a simples oitiva dos sócios, evitando, assim, que pessoas sejam processadas criminalmente sem qualquer necessidade, gerando inconvenientes tanto para os réus, quanto para a própria administração da Justiça.

6.2 Erro de tipo e planejamento tributário

A legislação tributária apresenta uma série de situações em que é possível a adoção de medidas prévias à ocorrência do fato gerador (ou fato impositivo tributário) com o objetivo de reduzir, de forma lícita, o montante a pagar a título de tributos. Tais práticas são denominadas de elisão fiscal, que se contraporia à evasão fiscal, que pode ser definida como a forma de reduzir ou suprimir tributos por meio de atuação ilegal e normalmente posterior à ocorrência do fato gerador.¹¹

Ocorre que o Fisco visa mais e mais impedir a utilização de práticas elisivas, sendo que o parágrafo único do art. 116 do CTN (LGL\1966\26),¹² a chamada "norma geral antielisiva", demonstra a forma como o problema é encarado pelas receitas dos entes federativos.

Ocorre que, se o contribuinte, mediante determinada manobra, visou reduzir ou mesmo suprimir tributo de forma lícita, ainda que haja glosa pelo Fisco e cobrança do tributo, no âmbito penal o fato deve ser considerado atípico.

Conforme já referido, o tributo é elemento constitutivo do tipo do art. 1.º da Lei 8.137/1990 e do art. 337-A do CP (LGL\1940\2), ambos crimes materiais.

Nos termos do art. 20, *caput*, do CP (LGL\1940\2): "O erro sobre elemento constitutivo do tipo legal de crime exclui o dolo, mas permite a punição por crime culposos, se previsto em lei".

Uma das diferenças entre o erro de tipo, previsto no dispositivo citado, e o erro de fato existente no sistema pátrio antes da reforma de Código Penal (LGL\1940\2) de 1984, é que aquele não se refere apenas à falta de compreensão ou compreensão equivocada de situações de fato, mas também a elementos normativos do tipo, como é o caso do tributo nos crimes em questão.

Portanto, tanto deve ser considerado erro de tipo quando alguém, ao ir embora de uma festa, apanha paletó de outrem, semelhante ao seu, errando sobre elemento constitutivo do tipo de furto (coisa alheia), tanto quando o agente, buscando prática elisiva, deixa de pagar determinado tributo, sequer informando a operação ao Fisco, por entender desnecessária tal atitude.

Como os crimes tributários não são puníveis a título de culpa, nos termos do que prescreve o art. 18, parágrafo único do CP (LGL\1940\2), a consequência do erro de tipo, seja ele vencível ou invencível é uma só: a atipicidade da conduta.

Não se quer aqui defender a prática de alegar em juízo que determinada conduta evidentemente ilegal, como a transferência de um imóvel por valor mais baixo que o efetivamente negociado, possa ser havida por atípica sob a alegação de que o agente buscava uma elisão.

Para haver a caracterização do erro sobre elemento normativo do tipo no caso dos crimes tributários deve haver prova cabal de que a prática era viável no âmbito tributário, devendo a defesa trazer à baila, por exemplo, artigos jurídicos de doutrinadores de escol, decisões judiciais ou administrativas sobre a matéria, entendendo que a operação era legal, consultas ao Fisco sobre a matéria etc.

Caso comprovada a tentativa de elisão, não cabe ao juízo penal adentrar no mérito da legalidade da exação tributária, a uma por lhe faltar competência para tanto e a duas por ser absolutamente desnecessário. Ainda que haja tributo devido, se não houver dolo não há conduta penalmente relevante e, consequentemente, não há crime.

6.3 Falsidade vs. crime tributário

Nos termos da Súmula vinculante 24 (MIX\2010\2945) do STF, já mencionada, não há falar em crime material tributário antes do término do processo administrativo fiscal.

Não havendo crime não se pode cogitar sequer da instauração de inquérito policial, certo?

Bem, os Tribunais Superiores vêm decidindo nesse sentido, ¹³ contudo, algumas situações devem ser consideradas e excepcionadas da regra geral, a fim de que se evitem situações grotescas.

Imaginemos a seguinte situação: durante uma investigação referente, digamos, a tráfico de drogas, agentes policiais descobrem uma série de documentos falsos em determinada empresa, como notas fiscais e livros de registros contábeis adulterados. O que os policiais devem fazer: apreender os documentos para iniciar nova investigação ou deixá-los no local sob o argumento de que não há crime material tributário e que os documentos serviriam para acobertar sonegação que ainda não existe?

Parece-me que não há muito que pensar, a investigação deve ser iniciada, ainda que suspensa posteriormente caso se constate possível sonegação fiscal, mas, de toda forma, os resultados das investigações devem ser transmitidos ao Fisco para que possa, eventualmente, lançar os tributos devidos.

É certo que, a exemplo do que ocorre com o estelionato, ¹⁴ a falsidade (material ou ideológica) deve ser absorvida pela sonegação, se não apresentar maior potencialidade lesiva, ou seja, se os documentos inverídicos forem utilizados somente com o objetivo de supressão ou redução de carga tributária, não se configura(m) crime(s) autônomo(s) de falsidade.

Isso não quer dizer que as autoridades devam desconsiderar documentos falsos encontrados em investigações sob o argumento de que não há débito fiscal constituído, até porque o juízo sobre a potencialidade lesiva dos documentos e sobre eventual absorção pela sonegação só pode ser feita posteriormente.

7. Descaminho como crime tributário

Há muito se discute a natureza jurídica do delito de descaminho, previsto pela segunda parte do *caput* do art. 334 do CP (LGL\1940\2) e das figuras equiparadas do art. 1.º:

"Art. 334 Importar ou exportar mercadoria proibida ou *iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria*:"

Pena - reclusão, de 1 a 4 anos.

§ 1.º Incorre na mesma pena quem:

a) pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei;

b) pratica fato assimilado, em lei especial, a contrabando ou descaminho;

c) vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem;

d) adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal, ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos.

§ 2.º Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos deste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências.

§ 3.º A pena aplica-se em dobro, se o crime de contrabando ou descaminho é praticado em transporte aéreo."

Interessante inicialmente constatar que a redação dos §§ 1.º e 2.º do art. 334 do CP (LGL\1940\2) foi conferida exatamente pela Lei 4.729/1965, a qual tipificava crimes de sonegação fiscal antes da Lei 8.137/1990, conforme apontado no início deste trabalho, o que já nos dá uma indicação inicial de que o descaminho é um crime de natureza tributária.

Contudo, tanto a doutrina quanto a jurisprudência, com raras exceções, sempre apartaram o descaminho dos demais crimes tributários, principalmente sob a alegação de que se trata de delito pluriofensivo, ou seja, que visa proteger diversos bens jurídicos, como a livre concorrência, a balança comercial, a indústria nacional, sendo o interesse arrecadatório do Fisco apenas um dos bens jurídicos defendidos pelo tipo penal em questão.

A classificação dos delitos entre pluriofensivos e mono-ofensivos não traz muita luz a presente situação, pois os demais crimes tributários (como a maioria dos crimes de modo geral) também visam proteger diversos bens jurídicos. Aliás, a pluriofensividade do descaminho deve-se em grande parte a função extrafiscal dos impostos de importação e exportação, ou seja, a finalidade de tais exações não é somente arrecadatória, mas também a de fomentar ou refrear comportamentos com o objetivo precípuo de proteger o mercado brasileiro. Tanto isso é verdade que suas alíquotas podem ser alteradas pelo Executivo, sem a necessidade de lei, portanto, e sem respeitar o princípio da anterioridade tributária (art. 150, III, b, da CF/1988 (LGL\1988\3)).

Atualmente, decisões dos tribunais superiores vêm entendendo que determinados fatos que se adequam formalmente ao tipo penal do descaminho são atípicos, em função da aplicação do princípio da insignificância.

Tais julgados, para balizar a significância da lesão, não se atêm a qualquer outro bem jurídico que não o montante global da dívida tributária:

" *Habeas corpus*. Princípio da insignificância. Ordem concedida.

Conforme precedentes do STF (HC 92.438, de minha relatoria), impõe-se a rejeição da denúncia ou o trancamento da ação penal, por falta de justa causa, quando o valor do tributo devido pelo acusado de descaminho for inferior ao montante mínimo legalmente previsto para a execução fiscal (art. 20 da Lei 10.522/2002, na redação dada pela Lei 11.033/2004), uma vez que não faz sentido que uma conduta administrativa ou civilmente irrelevante possa ter relevância criminal. Ordem concedida para reconhecer a atipicidade material da conduta atribuída ao paciente.

STJ - REsp 1.112.748 - TO (2009/0056632-6) - rel. Min. Félix Fischer - DJE 13.10.2009.

Recurso Especial repetitivo representativo da controvérsia. Art. 105, III, *a* e *c* da CF/1988 (LGL\1988\3). Penal. Art. 334, § 1.º, *c* e *d*, do CP (LGL\1940\2). Descaminho. Tipicidade. Aplicação do Princípio da insignificância.

I - Segundo jurisprudência firmada no âmbito do Pretório Excelso - 1.ª e 2.ª Ts - incide o princípio da insignificância aos débitos tributários que não ultrapassem o limite de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), a teor do disposto no art. 20 da Lei 10.522/2002.

II - Muito embora esta não seja a orientação majoritária desta Corte (vide EREsp 966077/GO, 3.ª Seção, rel. Min. Laurita Vaz, DJe 20.08.2009), mas em prol da otimização do sistema, e buscando evitar uma sucessiva interposição de recursos ao C. STF, em sintonia com os objetivos da Lei 11.672/2008, é de ser seguido, na matéria, o escólio jurisprudencial da Suprema Corte. Recurso especial desprovido" (STF, HC 96307, 2.ª T., j. 24.11.2009, v.u., rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 11.12.2009).

Soa, portanto, incongruente dizer que o descaminho não é um crime tributário em função de sua característica de delito pluriofensivo, mas ao verificar a tipicidade material da conduta, valorá-la exclusivamente no que pertine à lesão causada aos cofres públicos.

Analisar o descaminho como crime tributário inevitavelmente levará à discussão da aplicação de institutos relativos aos demais delitos deste jaez para o crime de art. 334 do CP (LGL\1940\2), como a extinção da punibilidade pelo pagamento e necessidade de processo administrativo anterior a persecução penal.

Até o presente momento, a esmagadora maioria dos delitos de descaminho que chegam ao Judiciário diz respeito a mercadorias apreendidas com a respectiva pena de perdimento, fazendo com que não haja tributo a ser recolhido e muito menos a instauração de processo administrativo fiscal.

Some-se a isso a ideia de apartar o descaminho dos crimes tributários e é possível compreender porque a jurisprudência pouco abordou a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento no

caso do referido delito.

Ocorre que, atualmente, o perfil das ações penais que versam sobre o delito de descaminho não se limita à internação de produtos que acabam apreendidos, mas abarca também casos em que as operações já ocorreram, as mercadorias já foram internadas e eventualmente comercializadas e, só então, verificam-se condutas fraudulentas.

Fica, portanto, a dúvida sobre a possibilidade de utilizar as regras dos demais crimes tributários também para o descaminho, mormente em casos em que a exação tributária seja efetivamente lançada e discutida administrativamente.

8. Conclusões

Nos 20 anos de vigência da Lei 8.137/1990 houve expressivas alterações de entendimento dos Tribunais sobre seus dispositivos, sendo certo que a tendência atual de interpretação de suas normas deriva de instituto que, mesmo sendo tradicional em nosso ordenamento, nunca conheceu aplicação tão ampla: o pagamento como forma de extinção de punibilidade.

A despeito das críticas formuladas, a previsão, aparentemente, é de manutenção da presente situação, a qual gerou entendimento do STF, consubstanciado, inclusive, em súmula de caráter vinculante, no sentido de "Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1.º, I, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo." O dispositivo em questão deve ser aplicado também ao delito do art. 337-A do CP (LGL\1940\2).

Não obstante a aplicação do posicionamento do Pretório Excelso ainda não esteja absolutamente clara em relação aos crimes do art. 2.º da Lei 8.137/1990 e do art. 168-A do CP (LGL\1940\2) (a despeito de decisão isolada do STF sobre tal crime), temos que as ações penais em relação a tais delitos não dependem do término do processo administrativo para serem iniciadas.

Podemos concluir, ainda, que apesar de algumas semelhanças entre o Direito Tributário e o Direito Penal efetivamente existirem, alguns elementos do primeiro não encontram aplicação em relação ao segundo.

Nessa medida, ainda que seja possível o recebimento da denúncia, não se podem basear condenações penais em fatos que foram presumidos para fins de autuação fiscal, como ocorre no caso do imposto sobre a renda de pessoas físicas lançado com base na movimentação financeira.

Importante também é apartar a responsabilidade tributária da responsabilidade penal, pois a primeira não precisa, necessariamente, estar baseada em dolo ou culpa, podendo haver obrigação de pagar tributos pela simples qualidade de sócio, ou ainda que se busque elisão fiscal, o que não pode ser admitido na esfera penal.

Além disso, é imprescindível que se interprete com parcimônia as decisões dos Tribunais Superiores sobre investigações que podem resultar em caracterização de crimes tributários, pois deve ser possível apurar fatos em tese criminosos, ainda que ocorra suspensão do feito posteriormente, caso haja necessidade de atuação do Fisco lançando o tributo e eventual recurso sobre o lançamento.

Por fim, devemos meditar sobre a real natureza jurídica do crime de descaminho e se o delito em questão se enquadra entre os crimes tributários, sem que estejamos presos a "verdades sabidas", até para que seja possível discutir o tratamento a ser dado ao crime, o que já está ocorrendo no que diz respeito à aplicação do princípio da insignificância.

1. "Art. 2.º Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria."
2. "Art. 1.º Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos na Lei 4.729, de 14.07.1965, para os contribuintes do imposto de renda que, dentro de 30 (trinta) dias da publicação desta Lei, satisfizerem o pagamento de seus débitos na totalidade, ou efetuarem o pagamento de 1.ª (primeira) quota do parcelamento que lhes tenha sido concedido" (mantida a grafia original).
3. "Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei 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."
4. RHC 11816/MG, 6.ª T., j. 26.02.2002, rel. Min. Vicente Leal (1103), DJ 18.03.2002, p. 302, LEXSTJ. vol. 155, p. 293. Ementa: "Penal. Habeas corpus. Denúncia. Art. 41 do CPP (LGL\1941\8). Delitos societários. Exame de prova. Impropriedade do writ. Crime contra a ordem tributária. Lei 8.137/1990. Parcelamento do débito. Extinção da punibilidade. - Não é inepta a denúncia que descreve fatos que,

em tese, apresentam a feição de crime e oferece condições plenas para o exercício de defesa. - Se para o deslinde da questão é necessário o revolvimento da prova condensada no bojo dos autos, o tema situa-se fora do alcance do habeas-corpus, que não é instrumento processual próprio para se obter sentença de absolvição sumária. - *Em sede de crime contra a ordem tributária, ocorre a extinção da punibilidade com a concessão do parcelamento da dívida pela Administração antes do recebimento da denúncia, nos termos do art. 14, da Lei 8.137/1990, revigorado pelo art. 34, da Lei 9.249/1995.* - Para a caracterização do crime em tela, é necessária a presença do dolo específico, ou seja, o ânimo de furtar-se ao cumprimento da obrigação tributária, inexistente na hipótese em que o contribuinte celebra com a Administração acordo de pagamento parcelado da dívida, resultando atípica a conduta imputada. - Recurso ordinário provido. Habeas-corpus concedido."

5. HC 74754/SP, rel. Min. Néri da Silveira. Crime contra a ordem tributária - Leis 8.137/1990 e 9.249/1995. 2. Alegação de constrangimento ilegal, por não ter a sentença condenatória nem o acórdão que a confirmou reconhecido o extinção da punibilidade, na forma do art. 34 da Lei 9.249/1995. 3. *O Plenário do STF, a 04.10.1995, ao julgar a Questão de Ordem no Inq 1028-6/RS, assentou que o simples parcelamento do débito não significava o pagamento do tributo, para efeito de extinção da punibilidade.* 4. Hipótese em que a primeira parcela do débito parcelado venceu em 24.04.1995, quando a denúncia já fora recebida a 21.03.1995, estando a ação penal em curso a mais de 30 dias. 5. *Habeas corpus indeferido*" (STF, 2.^a T., j. 04.03.1997, rel. Min. Néri da Silveira, DJ 05.11.1999).

6. "Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1.^o e 2.^o e no art. 95 da Lei 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. § 1.^o A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. § 2.^o O disposto neste artigo aplica-se, também: I - a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei; II - aos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13. § 3.^o 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."

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

8. HC 81929/RJ, 1.^a T., j. 16.12.2003, rel. Min. Sepúlveda Pertence, rel. p/ ac. Min. Cezar Peluso, DJ 27.02.2004. Ementa: "Ação Penal. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9.^o da Lei 10.684/2003, c/c. art. 5.^o, XL, da CF/1988 (LGL\1988\3), e art. 61 do CPP (LGL\1941\8). *O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário*".

9. Havia, na lei originalmente aprovada, a possibilidade de parcelar tais débitos no art. 5.^o, contudo, tal dispositivo foi vetado pelo Presidente da República.

10. "Art. 2.^o Constitui crime da mesma natureza: I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa."

11. Como exemplo de prática elisiva, temos a utilização do arrendamento mercantil ou *leasing*, em que não há incidência de ICMS, por não haver transferência da propriedade de mercadoria, bastante comum no caso de empresas aéreas, e que encontra respaldo na jurisprudência do STJ: REsp 439.884: "Tributário. ICMS. Mercadoria importada sob o regime de arrendamento mercantil. (*leasing*). Não incidência. Súmula 138 (MIX\2010\1391) do STJ. Inocorrência do fato gerador do ICMS. Ausência de

transferência do domínio. 1. O art. 3.º, VIII, da LC 87/1996, determina a não incidência do ICMS nas operações de arrendamento mercantil, não havendo qualquer restrição às avenças quanto às mercadorias importadas. 2. "O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis." (Súmula 138 (MIX\2010\1391) do STJ) e não o ICMS haja vista que, no caso, não ocorre a circulação de mercadorias, uma vez que não há transferência do domínio do bem. 3. O contrato de *leasing*, não se caracteriza como de compra e venda, pois não ocorre a transferência do domínio do bem adquirido, incorrendo, assim, o fato impositivo do ICMS. 4. Não há circulação de mercadoria no caso de bem adquirido em operação de arrendamento mercantil. Destarte, o disposto no art. 3.º, VIII, da LC 87/1996 não faz qualquer restrição para a não incidência do ICMS sobre se o bem arrendado provém ou não do exterior. Deveras, a única diferença é que o bem adquirido do exterior, em regra, subsume-se ao imposto de importação, cuja finalidade extrafiscal traça uma linha divisória com o ICMS. 5. Outrossim, um tributo não exclui o outro, por isso que, o bem estrangeiro que se incorpora ao patrimônio do adquirente nacional, sofre dupla exação a saber: imposto de importação e ICMS. Esta é a *ratio* da legislação invocada pela Fazenda. 6. Não obstante, *lex specialis derogat lex generalis*. Tratando-se de 'operação de leasing', quer o bem provenha ou não do exterior, não incide o ICMS, nos preciosos termos da LC 87/1996. Art. 3.º, VIII. 7. Recurso especial provido."

12. "Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

13. AgRg no Hc 109488/CE, 6.ª T., j. 25.09.2008, rel. Min. Jane Silva (Des. convocada do TJ/MG) (8145), DJe 13.10.2008. Ementa: "Penal - Agravo regimental em *habeas corpus* - Apropriação indébita previdenciária - Trancamento de inquérito policial - Instauração em concomitância com o processo tributário administrativo - Inexistência de lançamento definitivo do quantum devido - Discussão sobre a exigibilidade do tributo - Recente orientação jurisprudencial do supremo tribunal federal - Trancamento - Suspensão do curso do prazo prescricional - Constrangimento ilegal evidenciado - Negado provimento ao agravo. 1. O trancamento de inquérito policial somente é viável ante a cabal e inequívoca demonstração da atipicidade do fato ou da completa inexistência de qualquer indício de autoria em relação aos pacientes. 2. Consoante recente orientação jurisprudencial do Egrégio STF, seguida por esta Corte, eventual crime contra a ordem tributária depende, para sua caracterização, do lançamento definitivo do tributo devido pela autoridade administrativa. 3. Na mesma linha, o Pleno da Suprema Corte entendeu ser necessário o término do processo administrativo que discuta a exigibilidade do tributo no que pertine ao delito de apropriação indébita previdenciária. 4. Negado provimento ao agravo regimental".

14. STJ, Súmula 17 (MIX\2010\1270) - "Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido".