



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
CENTRO DE HUMANIDADES
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

LUANA ALVES GONÇALVES PAVAN

**DA FRAUDE PERPETRADA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: A
HIPÓTESE DA PROLIFERAÇÃO DE DELITOS E O CONCURSO DE CRIMES**

FORTALEZA

2014

LUANA ALVES GONÇALVES PAVAN

**DA FRAUDE PERPETRADA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: A
HIPÓTESE DA PROLIFERAÇÃO DE DELITOS E O CONCURSO DE CRIMES**

Monografia submetida à Coordenação do
Curso de Graduação em Direito da
Universidade Federal do Ceará, como requisito
parcial para obtenção do título de bacharel em
Direito. Área de concentração: Direito Penal
Tributário

Orientador: Professor Dr. Hugo de Brito
Machado Segundo

FORTALEZA

2014

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Setorial da Faculdade de Direito

-
- P337a Pavan, Luana Alves Gonçalves.
Da fraude perpetrada nos crimes contra a ordem tributária: a hipótese da proliferação de delitos e o concurso de crimes / Luana Alves Gonçalves Pavan. – 2014.
78 f. : enc. ; 30 cm.
- Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2014.
Área de Concentração: Direito Penal Tributário.
Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.
1. Crime fiscal. 2. Sonegação fiscal - Brasil. 3. Direito tributário - Brasil. I. Machado Segundo, Hugo de Brito (orient.). II. Universidade Federal do Ceará – Graduação em Direito. III. Título.

CDD 336.2

LUANA ALVES GONÇALVES PAVAN

**DA FRAUDE PERPETRADA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: A
HIPÓTESE DA PROLIFERAÇÃO DE DELITOS E O CONCURSO DE CRIMES**

Monografia submetida à Coordenação do
Curso de Graduação em Direito da
Universidade Federal do Ceará, como requisito
parcial para obtenção do título de bacharel em
Direito. Área de concentração: Direito Penal
Tributário

Aprovada em: ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. João Luís Nogueira Matias
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Francisco de Araújo Macedo Filho
Universidade Federal do Ceará (UFC)

À minha mãe, cujos sonhos e incentivos,
foram essenciais em minha formação e me
orientaram nas lições que o Direito não ensina.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pelas bênçãos com que me agracia diariamente.

Ao meu orientador, Hugo de Brito Machado Segundo, que, por sua paciência e dedicação, foi determinante no amadurecimento deste trabalho, mostrando as razões de ser tão respeitado e querido no mundo acadêmico.

Ao professor João Luís Nogueira Matias, que me incentivou e foi o grande responsável por iniciar os trabalhos de pesquisa acadêmica através do Programa Institucional de Bolsas de Iniciação Científica – PiBic, entre os anos de 2011 e 2013.

Ao professor Francisco de Araújo Macedo Filho, cujas lições de Direito Tributário despertaram meu interesse por esse ramo do Direito.

À Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará que, mesmo com certas dificuldades quotidianas, foi cenário de cinco inesquecíveis anos em minha vida.

Àquela responsável por todas as minhas vitórias, minha mãe, Elzana Alves Gonçalves, que, com seu amor incondicional, nunca deixou de lutar por minha felicidade, muitas vezes abdicando de projetos pessoais. Mamãe, à senhora, todo o meu amor e meus infindáveis agradecimentos.

À minha irmã, Ana Paula Gonçalves Pavan, agradeço a doçura que vejo em seus olhos, responsável pelos muitos mistérios desvendados na vida. Ao seu lado, descobri o ágape, aquele amor em sua forma suprema, desprovido de pretensões, incondicional e sem limites.

Ao meu pai, Luís Paulo Spanlenza Pavan, que, mesmo distante, nunca deixou de me estimular a percorrer meus objetivos com confiança no sucesso de amanhã.

Ao amor da minha vida, Ítalo da Justa Porto, por todos os dias me fazer sonhar e acreditar que o “para sempre” não será tempo suficiente para o nosso amor. Sem dúvidas, os últimos seis anos foram os mais interessantes da minha vida pelo carinho e a história que estamos construindo de mãos dadas. Te amo!

À toda a minha família, em especial Vovó, Dinda e Tio Galba, pelo incentivo e conselhos de sempre e por serem uma das minhas grandes fontes de força e fé.

Ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – CNPq, pelas bolsas de pesquisa concedidas nos períodos de 2011/2012 e 2012/2013.

À Elisa Fontenele Moura, Sara Uchoa Araujo Silva, Raul Saunders Uchoa Alves e

Ivana da Ponte Melo, cuja amizade e companheirismo me acolhem desde os idos tempos de colégio e me guiam com a certeza de um elo que nunca se aminguará.

À Ana Luiza Braun Ary, Eliziane Moraes da Costa e Nicole Vasconcelos Lima, pela lealdade e amizade firmadas durante os anos de graduação. A convivência com vocês alegrou minhas manhãs e me trouxeram novas perspectivas sobre concepções que eu acreditava serem imutáveis!

À Defensoria Pública da União, com agradecimento especial à Dra. Gislene Frota Lima, que, com sua doçura e dedicação, semeou em mim o amor em lutar pelos direitos dos assistidos mais humildes.

A toda a equipe que integra a 11ª Vara da Justiça Federal do Ceará, especialmente o Dr. Danilo Fontenelle Sampaio, Dr. Ricardo Ribeiro Campos, Clóvis Bezerra do Carmo, Karla Patrícia Arruda, Milena Gomes de Matos Raulino, Marianne Saunders Guimarães Uchoa, Lauro Mota Filho, Carlos Roberto Britto, Maria Cláudia Dodt, Pedro Meira, Vanessa Machado, Raquel Soeiro, Maria do Socorro Leci, Arlineide Barros Viana, Rebeca, Tereza Cristina, Fábio, Agnor, D. Socorro, pelo apoio incondicional e confiança depositada em meu trabalho. Não tenho receios em confessar que a experiência com vocês supera um aprendizado de estágio, vez que é minha grande inspiração e parâmetro de serviço público.

A todos que de alguma forma contribuíram em minha trajetória na Centenária Faculdade de Direito do Ceará e na realização deste trabalho, os meus eternos agradecimentos.

“A injustiça, por ínfima que seja a criatura
vitimada, revolta-me, transmuda-me,
incendeia-me, roubando-me a tranquilidade e a
estima pela vida.”

Rui Barbosa de Oliveira

RESUMO

O presente estudo visa a analisar o crime de sonegação fiscal, atendo-se especificamente aos casos em que há supressão ou redução de mais de um tributo, mediante o emprego de uma única conduta delituosa. A norma tributária é permeada de um sentimento de rejeição social, razão pela qual a fraude fiscal reflete a luta perpétua entre o Fisco e os contribuintes, notadamente quando este constata pouco apreço com o patrimônio público, situação que por vezes se repete no Brasil. Neste sentido, far-se-á uma análise de que a ausência de tutela do ilícito tributário pelo Direito Penal acarretaria a defraudação generalizada, em virtude de sua criminalização dispor de efeito intimidativo para que os contribuintes satisfaçam as obrigações tributárias. Em seguida, serão feitas considerações a respeito dos elementos do crime, sobrelevando a conduta em sua unidade, bem como dissertando sobre as modalidades de concurso de crimes. Por derradeiro, pretende-se analisar pormenorizadamente o tipo descrito no Art. 1º da Lei nº. 8.137/90, com respaldo em doutrina e jurisprudência, apresentando os fatores que demonstram a impossibilidade de proliferação de delitos nos casos de várias espécies tributárias terem sido evadidas a partir de uma única conduta fraudulenta, afastando a hipótese de configuração de concurso formal de crimes.

Palavras chave: Sonegação fiscal. Concurso de crimes. Direito Penal Tributário.

ABSTRACT

This study aims to analyze the crime of tax evasion, sticking specifically to cases where there is suppression or reduction of more than a tribute, by employing a single criminal conduct . The tax law is permeated by a sense of social rejection, because tax evasion reflects the perpetual struggle between the Revenue and taxpayers, particularly when it finds little appreciation with public property, a situation that repeats itself in Brazil. In this sense, an analysis of the lack of protection the tax offense under the Criminal Law entail widespread defrauding, due to its criminalization have intimidating effect that taxpayers comply with tax obligations. Then considerations concerning the elements of the crime will be made, emphasizing the conduct in your unit, as well as describing the ways concurrent offenses. For the last, we intend to analyze in detail the type described in Article 1 of Law no. 8.137/90, with support in doctrine and jurisprudence, presenting the factors that demonstrate the impossibility of proliferation of offenses in cases of various species have been evaded tax from a single fraudulent conduct, excluding the hypothesis of setting formal concurrent offenses.

Key-words: Tax evasion. Concurrent offenses. Tax Criminal Law.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 DO ILÍCITO TRIBUTÁRIO E SUA CRIMINALIZAÇÃO	15
2.1 Lei, legislação e norma tributária	15
2.2 Do princípio da intervenção mínima ou da <i>ultima ratio</i>	17
2.3 Da criminalização do ilícito tributário	18
2.3.1 Breves distinções entre sanção penal tributária e sanção administrativa tributária	18
2.2.1 Da ausência de fundamentos para a criminalização do ilícito tributário: distinção conceitual entre fraude e moral no campo da ilicitude tributária	20
2.2.2 Do estado de insegurança criado a partir da inexistência de proteção ao patrimônio público	23
3 O CONCURSO DE CRIMES E AS PROBLEMÁTICAS ESPECIAIS QUANTO À TIPICIDADE	25
3.1 Considerações sobre a existência da lei penal	25
3.2 Do concurso de crimes	27
3.2.1 Do concurso material ou real	28
3.2.2 Do concurso formal ou ideal	30
3.2.2.1 Concurso aparente de crimes	33
3.2.3 Crime Continuado	36
3.2.3.1 Da impossibilidade de cumulação de agravantes: crime continuado e concurso formal de crimes	41
4 O CONCURSO DE CRIMES NO ILÍCITO TRIBUTÁRIO	44
4.1 Breve histórico sobre o berço da criminalização do ilícito tributário	44
4.2 Dos Delitos Materiais descritos na Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária	46
4.2.1 Aspecto Subjetivo	48
4.2.2 A questão do concurso de crimes na supressão ou redução de vários tributos mediante conduta única	53
4.2.2.1 Crimes tributários continuados: a relação antagônica com o concurso material	53
4.2.2.2 Crimes tributários e o concurso formal	56
4.2.3 A multiplicidade de tributos evadidos como fator de agravamento da pena	65
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	69
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	72
REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS	74
REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS	75

1 INTRODUÇÃO

Ao estatuir que “a ordem jurídica necessita de ter um caráter de organização no sentido estrito da palavra”, Hans Kelsen¹ se remete ao caráter relativamente centralizado de que deve dispor um Estado, ao instituir órgãos que funcionem de acordo com o princípio da divisão do trabalho com vistas na criação e aplicação das normas que a constituem. Neste aspecto, concebido como uma comunidade social, o Estado deve ser constituído por uma ordem normativa elaborada por um órgão legislativo central, como meio de disciplinar as condutas do povo. O poder do Estado não seria apenas aquele exercido por um indivíduo sobre outro, escondido sob a manta do Direito, fazendo-o observar regras pré-estabelecidas, mas o poder do Estado não é senão a eficácia da ordem jurídica. Por consequência, caracterizam-se como ilícitas aquelas condutas em desconformidade com o ordenamento jurídico estatal, razões pelas quais é necessário que se instituam sanções como pressuposto do Direito. Sobre o assunto, imperioso reconhecer que o estabelecimento de sanções e suas medidas acompanham a proteção que se almeja conferir a cada bem jurídico tutelado, obedecendo à proporcionalidade como pilar norteador das penalidades cominadas.

Na seara do Direito Tributário, certo é que se rege precipuamente pelo princípio da legalidade tributária, tendo em vista que estabelece a vedação à cobrança de tributo sem definição por lei. Ao passo disso, o Direito Brasileiro cuidou de criminalizar os ilícitos tributários praticados mediante condutas fraudulentas tipificadas na Lei nº. 8.137/90, que culminassem na supressão ou redução de tributo.

Diante disso, emerge a necessidade de se debruçar sobre o Direito Penal Tributário, com o intuito de que as normas de Direito Criminal sejam aplicadas aos responsáveis subjetivos pelos ilícitos tributários, pondo a salvo suas garantias fundamentais. Trata-se, outrossim, de análise hermenêutica da lei penal tributária, o que deve ser realizado em constante diálogo com o que dispõem as normas que regem a obrigação tributária.

Sabe-se que a criminalização das infrações tributárias pode servir a intuitos diferentes do Estado: um primeiro, decorrente da convicção de que o Estado atingiu sistema fiscal capaz de arcar com as necessidades básicas do cidadão e, por ser digno de respeito de todos, o ilícito tributário se apresenta intolerável; um segundo, a partir do qual seja

¹ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Martins Fontes, trad. João Baptista Machado, 6ª ed., 3ª tiragem, São Paulo:1999, Pp. 200-203.

imprescindível a disseminação da ameaça das sanções criminais para que a população satisfaça as obrigações tributárias².

A Lei nº. 8.137/90 tipifica os crimes contra a ordem tributária mediante certas condutas, bem como aponta a utilização de fraude como elementar do tipo que resulta em supressão ou redução de tributos, conforme se aduz de seu Artigo Primeiro³.

Quando do estudo acerca do processamento de delitos desta natureza, questiona-se acerca da possibilidade ou não de se verificar a ocorrência de concurso de crimes formal, nos casos em que houver a supressão ou redução de dois ou mais tributos, o que ensejaria a aplicação da majorante de pena prevista no art. 70 do Código Penal.

Em que pese o juízo outrora firmado por alguns tribunais pátrios⁴, que assentaram o entendimento de que configura concurso formal a supressão ou redução de tributos diversos, ainda que de competências de entes federativos diferentes, sob o argumento que atingiu duas ordens tributárias diferentes, com devida vênia, verifica-se que ainda se trata de matéria objeto de divergência, passível de acarretar inarredáveis disparidades entre processos penais e suas respectivas decisões finais⁵.

² MORULLO, Gonzalo Rodríguez. **Presente y Futuro del delito fiscal**. Cívitas, Madrid, 1974, Pp. 24-25 Apud MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a Ordem Tributária**, 3ª edição, Atlas: 2011, Pp. 208.

³ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:
I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

⁴ Veja-se trecho da ementa de acórdão da Terceira Turma do TRF da 5ª região: “Tendo em vista que as receitas omitidas deveriam incidir na base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e COFINS, deve ser mantido o concurso formal, já que, com uma única conduta, o apelante praticou mais de um crime da mesma espécie.” (BRASIL, Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação Criminal nº. 8653/PE, Relator Desembargador Federal Marcelo Navarro, Terceira Turma, julgamento: 14/11/2013, publicação: 21/11/2013 - Página 192. Disponível em <http://www.trf5.jus.br/data/2013/11/200883000090930_20131121_4336152.pdf> Acesso em 19/01/2014.)

⁵ Veja-se trecho de acórdão lavrado pela Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região: “9. A supressão de mais de um tributo mediante uma única conduta não autoriza o raciocínio de que se tratam de crimes autônomos entre si, requisito indispensável à configuração do concurso formal. Precedentes.”. (BRASIL, Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação Criminal nº. ACR8341/PE, Relator Desembargador Federal Manoel Erhardt, Primeira Turma, julgamento: 10/10/2013, publicação: 07/11/2013 -

Feitas tais considerações, o presente trabalho apresenta uma estrutura organizacional pautada em capítulos, desenvolvendo a temática por meio da pesquisa bibliográfica e jurisprudencial.

No capítulo um, procurar-se-á, primeiramente, tecer breves comentários sobre o conceito de norma tributária, além da gênese da criminalização do ilícito tributário, seguido de argumentos favoráveis e opostos à lei incriminadora da sonegação fiscal.

No capítulo dois, será abordado o concurso de crimes, consideradas as modalidades especiais de concurso material, concurso formal de crimes e crime continuado, com atenção especial à evolução do instituto na História do Direito Penal Brasileiro e ao tratamento conferido pelos tribunais pátrios, no que se refere ao processamento de crimes tributários.

Finalmente, no capítulo três, proceder-se-á na conceituação do crime de supressão ou redução de tributo, seus aspectos objetivos e subjetivos, com ênfase na questão do concurso de crimes quando diante do delito descrito no art. 1º da Lei nº. 8.137/90, mediante única conduta fraudulenta, analisando-se as posições divergentes de nossos tribunais.

Assim, considerada a potencialidade lesiva de uma fraude empregada contra o Erário, ocasionando a defraudação de diversas espécies tributárias mediante uma conduta delituosa dentre as tipificadas na Lei nº. 8.137/90, predominava o entendimento de que o número de crimes tributários praticados seria correspondente à quantidade de fatos geradores falseados. Por certo, trata-se de compreensão superada, mas que ainda gera divergências entre os tribunais, razão pela qual se mostra pertinente analisar esse fenômeno no presente trabalho, colocando-se em destaque argumentos jurídicos acerca do atual posicionamento, contra a proliferação de delitos.

2 DO ILÍCITO TRIBUTÁRIO E SUA CRIMINALIZAÇÃO

2.1 Lei, legislação e norma tributária

Quando se debruça sobre a gênese do Direito Tributário, bastante oportuno que se inicie uma análise a partir do entendimento pacífico que vigora neste ramo do Direito quanto à terminologia presente no Código Tributário Nacional⁶ acerca da lei tributária.

Ao primeiro momento, deve-se retornar às propedêuticas lições jurídicas, sintetizando que Lei, em sentido formal, se trata de um ato elaborado pelo poder competente do Estado, criando, extinguindo ou modificando relações obrigacionais, no exercício de sua função legislativa, ainda que atípica, em consonância com o que estabelece a Constituição. Portanto, a título de exemplo, em âmbito federal, o Congresso Nacional é a única instituição competente para elaborar a lei, vista em sentido formal.

Em seguida, deve-se mencionar que lei em sentido material se reporta aos diplomas normativos que disciplinam um fato hipotético de uma regra de direito objetivo, sem contudo lhe conferir individualidade temporal ou espacial. Embora estejam intimamente relacionadas a uma lei em sentido formal pré-existente, geralmente mais genérica, as ditas leis em sentido material podem ser ou não leis em sentido formal, ou seja, elaboradas segundo processo legislativo do Poder Legiferante.

Feitas estas breves ponderações, conclui-se que a lei terá um sentido amplo, englobando todas as espécies normativas, sejam formais ou materiais, e um sentido restrito, referindo-se apenas as leis formais *e* materiais⁷.

Certo é que na dicção do Código Tributário Nacional (CTN), utiliza-se a expressão “lei” em seu sentido estrito (Art. 97, CTN)⁸, posto que se refere aos diplomas

⁶ BRASIL, **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> Acesso em: 19/01/2014.

⁷ Sobre o assunto, veja-se MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, Malheiros, 27ª edição: 2006, Pp. 97-98.

⁸ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: [...]

jurídicos derivados do poder legislativo competente, de acordo com o que estabelece a Constituição da República Federativa do Brasil⁹ sobre o tema¹⁰.

Ao dispor sobre Lei, Miguel Reale¹¹ preleciona:

Lei, no sentido técnico, só existe quando a norma escrita é *constitutiva do direito*, ou, esclarecendo melhor, quando ela introduz algo de novo com caráter obrigatório no sistema jurídico em vigor, disciplinando comportamentos individuais ou atividades públicas. O nosso ordenamento jurídico se subordina, com efeito, a uma gradação decrescente e prioritária de expressões de competência, a partir da lei constitucional, a qual fixa a estrutura e os feixes de competência de todo o sistema normativo. Nesse quadro, somente a lei, em seu sentido próprio, é capaz de inovar no Direito já existente, isto é, de conferir, de maneira originária, pelo simples fato de sua publicação e vigência, direitos e deveres a que todos devemos respeito.

A essa luz, não são leis os regulamentos ou decretos, porque estes não podem ultrapassar os limites postos pela norma legal que especificam ou a cuja execução se destinam. Tudo o que nas normas regulamentares ou executivas esteja em conflito com o disposto na lei não tem validade, e é suscetível de impugnação por quem se sinta lesado. A ilegalidade de um regulamento importa, em última análise, num problema de inconstitucionalidade, pois é a Constituição que distribui as esferas e a extensão do poder de legislar, conferindo a cada categoria de ato normativo a força obrigatória que lhe é própria.

Pois bem, esse poder de legislar, dando nascimento a novas situações jurídicas objetivamente válidas, com legitimidade quanto à sua vigência e eficácia, manifesta-se através de uma série de atos que compõem a nomogênese legal, ou o processo legislativo.

Em redação que se coaduna perfeitamente com a doutrina de Reale, o Código Tributário Nacional (CTN), além de empregar a palavra *lei* no sentido restrito, se utiliza da expressão “legislação tributária”, com o escopo de abranger também os tratados, convenções internacionais, decretos e normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas (Art. 96, CTN), albergando assim a lei em sentido amplo, conforme elucidado anteriormente.

Trata-se de método relevante e esclarecedor ao intérprete da legislação de Direito Tributário, sobretudo quando se verifica que este ramo jurídico dispõe de vasta quantidade de instrumentos legais, e de naturezas diversas, disciplinando questões como competência para a

⁹ BRASIL. **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**. Brasília, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 20/01/2014.

¹⁰ Art. 24, I; Art. 48, I; Art. 61, §1º, II, b; Art. 145 e sgs, todos da CF/88.

¹¹ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva, 27ª edição, 7ª tiragem: 2007, Pp. 163.

prática de atos administrativos, aplicação da lei tributária, fiscalização tributária, dentre outras.

No contexto do Direito Tributário, a norma tributária deve ser vista como o produto da interpretação de seu aplicador¹², razão pela qual, em sua construção, é possível que um mesmo dispositivo legal (ou um conjunto destes) ora veicule uma regra, ora um princípio otimizador de conduta. Ademais, certo é que é o aplicador do direito o responsável por conferir realidade ao texto normativo, concretizando-o e conferindo particularidade à lei em abstrato.

2.2 Do princípio da intervenção mínima ou da *ultima ratio*

Qualquer intervenção do Direito Penal na esfera dos direitos individuais merece cautela e adequada ponderação, com o intuito de se analisar a origem e os limites constitucionais que o legislador deve observar. Vigora neste ramo jurídico o Princípio da *Ultima Ratio* ou da Intervenção Mínima, tendo como mandamento primordial que a criminalização de determinada conduta só deve ocorrer quando os outros ramos do Direito forem ineficientes em salvaguardar um bem jurídico, mantendo o controle social e a ordem jurídica.

Sob a vertente da “teoria do bem jurídico”, Cezar Roberto Bitencourt¹³ salienta o caráter fragmentário do Direito Penal, uma vez que defende o bem jurídico somente contra ataques de especial gravidade, tipificando apenas parte das condutas consideradas ilícitas por outros ramos do Direito, sem criminalizar ações meramente vistas como imorais, a exemplo do inadimplemento de uma dívida.

Ademais, a natureza subsidiária do Direito Penal assume maior relevância em uma visão minimalista, vertente compartilhada por Rogério Greco¹⁴:

¹² Acerca da distinção entre texto legal e norma, cf. GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. Malheiros, 11ª edição, 2006, Pp. 163; GUERRA, Marcelo Lima. **Filosofia da Linguagem, Ontologia Jurídica e as Relações Possíveis entre Legislação e Jurisdição**, In I Congresso Internacional Revisitando o Direito Público, realizada em 22.11.2005, Porto Alegre/RS.

¹³ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal – Parte Geral**, 12ª ed. atual., São Paulo: Saraiva, 2008, Pp. 15.

¹⁴ GRECO, Rogério. **Direito Penal do Equilíbrio: uma visão minimalista do Direito Penal**, 5ª ed. - Niteroi, RJ: Impetus, 2010, Pp. 75.

[...] o legislador, no momento da escolha do bem, além de ter de aferir sua importância, tanto em nível individual como coletivo e social, deverá observar, obrigatoriamente, se os outros ramos do ordenamento jurídico se mostram suficientemente eficazes na proteção daquele bem que, de antemão, já fora entendido como importante, ora, somente após, caso essa proteção seja entendida como importante, para, somente após, caso essa proteção seja entendida como ineficaz ou insuficiente, permitir a intervenção drástica do Direito Penal.

No Direito Tributário, percebe-se que, muitas vezes, o Direito Administrativo dispõe de força superior ao Direito Penal, notadamente em virtude da eficácia angariada pelo poder de polícia, que pode solucionar conflitos com mais rapidez e efetividade.

2.3 Da criminalização do ilícito tributário

Primordialmente, ao se distinguir a natureza do ilícito tributário e dos delitos fiscais, sabe-se que, em linhas gerais, qualquer inobservância ou violação à legislação tributária se caracteriza como um fato ilícito tributário, punível com uma sanção administrativa. Ao passo disso, aos delitos fiscais antecede uma norma penal, instituidora de um crime ou contravenção penal, que comina sanções penais, notadamente penas de reclusão, detenção e multa.

As sanções administrativas e penais podem ocasionar penas pessoais ou patrimoniais. Contudo, as duas espécies de sanções apresentam peculiaridades próprias, determinadas pela natureza de ilícito a que correspondem, que devem ser diferenciados.

2.3.1 Breves distinções entre sanção penal tributária e sanção administrativa tributária

De acordo com o Código Tributário Nacional (CTN), há obrigações tributárias principais e acessórias. Enquanto a obrigação tributária principal tem sempre conteúdo eminentemente patrimonial¹⁵, visto que tem por objeto o pagamento de um tributo ou penalidade, a obrigação tributária acessória decorre da legislação tributária, tendo por objeto prestações, positivas ou negativas, nela prevista no interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos (art. 113, § 2º, CTN).

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27ª edição, 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, Pp. 141-142.

O ilícito tributário é ocasionado pela inobservância das normas tributárias, seja através do não pagamento de tributo ou penalidade, em inadimplemento de uma obrigação tributária principal, seja por meio do descumprimento de uma obrigação acessória. Vale ressaltar que, diante disso, a obrigação acessória se converte em principal relativamente à penalidade pecuniária, conforme preleciona o Art. 113, § 3º, CTN.

Como em qualquer ramo do direito, a realização de um ilícito impõe a aplicação de uma sanção, que pode ter como objetivo “compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de um dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”¹⁶.

Na origem, inexistia diferença entre a sanção administrativa e a sanção penal¹⁷, apesar de, em matéria tributária, haver interseções entre as duas. Ocorre que determinadas condutas são passíveis de sanções administrativa e penal, ainda que, em alguns casos, a aplicação da sanção penal dependa do encerramento de um prévio procedimento administrativo fiscal¹⁸. Sobre o assunto, mesmo antes da publicação da Súmula Vinculante nº 24, aos 11/12/2009, Hugo de Brito Machado¹⁹ já intercedia por esta tese:

Admitir-se, portanto, a ação penal, antes da decisão definitiva da autoridade administrativa, afirmando a existência, e determinando o montante, do tributo, é admitir a ação penal como verdadeiro instrumento de coação para compelir o contribuinte ao pagamento de tributo indevido. Todos sabem dos gravames, sobretudo no plano moral, que o envolvimento em uma ação penal representa. Não é difícil concluir-se, portanto, que o contribuinte, em face da ameaça da denúncia criminal contra ele, sentir-se-á coagido a pagar o tributo, ainda que flagrantemente indevido.

Por apresentar maior severidade, as sanções criminais diferem das administrativas

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit., Pp. 488.

¹⁷ GOMES, Luiz Flávio. BIANCHINI, Alice. **Sanções Penais Tributárias**. In **Sanções Penais Tributárias** coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005, Pp. 509.

¹⁸ A Súmula Vinculante nº. 24 estabelece que “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº. 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 24, de 11 de dezembro de 2009. Disponível em <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/0024vinculante.htm> Acesso em: 21/01/2014.)

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de Direito Penal Tributário**, São Paulo: Atlas, 2002, Pp. 161.

quanto a três aspectos principais²⁰: a competência privativa de autoridade judiciária, visto que o processo pode resultar em penas privativas de liberdade; o processo próprio que antecede as sanções penais, distinto daquele que aplica penas administrativas; e a definitividade das decisões que as veiculam, uma vez que a aplicação de uma pena administrativa sempre será passível de revisão pelo Judiciário, em virtude da garantia constitucional de jurisdição²¹.

2.2.1 Da ausência de fundamentos para a criminalização do ilícito tributário: distinção conceitual entre fraude e moral no campo da ilicitude tributária

No que se refere ao ilícito penal tributário, ou à criminalização do ilícito tributário, imperioso é tecer comentários acerca de sua origem e fundamentos. Sobre o assunto, Gonzalo Rodríguez Morullo, citado por Hugo de Brito Machado, discorre que a infração penal tributária pode ter seu substrato em duas razões diferentes: o respeito da sociedade ao sistema fiscal e sua inviolabilidade, ou a necessidade de se desencadear o terror penal como instrumento para coibir as pessoas a satisfazerem os tributos, haja vista as estatísticas apontando altos índices de defraudações. Veja-se nas palavras do autor²²:

La criminalización de la infracción tributaria puede responder a dos planteamientos diferentes: puede ser el fruto de la convicción de que se ha logrado un sistema fiscal, dentro de lo que cabe, justo, merecedor del respeto de todos y de que, por tanto, la infracción tributaria resulta intolerable, o puede ser el producto de la comprobación estadística de que casi todo el mundo defrauda y que, por consiguiente, es preciso desencadenar el terror penal para que la gente satisfaga los tributos. El primer planteamiento parece acertado. El segundo inadmisibile, porque pretende usar la pena criminal, con fines meramente utilitaristas, para encubrir en definitiva un fracaso del propio sistema fiscal.

Infelizmente, são os fins utilitaristas que melhor se coadunam com a atual realidade brasileira, em face do alarmante montante de tributos sonegados. De acordo com

²⁰ Neste sentido, cf. MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 3ª edição, Atlas, São Paulo, 2011, Pp. 11.

²¹ O art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal de 1988, dispõe que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

²² MORULLO, Gonzalo Rodríguez, **Presente y futuro del delito fiscal**, Cívitas, Madrid, 1974, Pp. 24-25 Apud MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 3ª edição, Atlas, São Paulo, 2011, Pp. 208.

informações prestadas pelo Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional (Sinprofaz)²³ a periódicos nacionais, ao final de dezembro de 2013, foram defraudados mais de R\$ 400 bilhões, valores que o Fisco deixou de arrecadar, de acordo com o estudo que analisou a arrecadação de tributos como IR, IPI, IOF, INSS, COFINS, CSLL, FGTS, ICMS, ISS, dentre outros. A respeito destes dados, por certo seus analistas não devem ter se baseado em decisões definitivas de autoridades fiscais ou judiciais, mas provavelmente no montante em que o contribuinte brasileiro foi autuado durante o ano de 2013, razão pela qual o efetivo defraudado pode se consubstanciar em valor bem aquém. Todavia, pode-se dizer que este cenário, longe de denotar a eficácia da criminalização do ilícito tributário, é o reflexo de sua falência no Estado Brasileiro, tendo em vista que o suposto efeito intimidativo da pena, na verdade, não tem tido êxito nos dias atuais.

Em contrapartida, há propulsores da tese de que emerge uma reação defensiva do contribuinte, frente a coação fiscal do Estado e ao reiterado descumprimento de direitos fundamentais pelo Fisco, a exemplo do que ocorreu diante da não restituição do empréstimo compulsório sobre a aquisição de veículos e de combustíveis, procrastinações na restituição de imposto de renda ou ainda delongas no reconhecimento de imunidades e isenções ou do direito de compensar.

Sob esta ótica, Hugo de Brito Machado²⁴ salienta que o Brasil carece de fundamentos morais para criminalizar o ilícito tributário, uma vez que esta via seria decorrente “do comodismo dos encarregados da arrecadação dos tributos”.

Seriam três os fatores principais para analisar a ausência de fundamento moral da criminalização do ilícito tributário. O elementar seria a péssima qualidade de serviços públicos básicos, essenciais ao saudável desenvolvimento da sociedade, como saúde, educação, segurança, transporte, etc. Poder-se-ia mencionar diversos vergonhosos acontecimentos que refletem o descaso do Estado com a população brasileira, desde a superlotação de transportes públicos, passando pela escassez de recursos em instituições de ensino públicos, até a deficiência do Sistema Único de Saúde, muito embora este não seja o

²³ Notícias publicadas em

<http://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/cidades/2013/12/11/interna_cidadesdf.402774/painel-em-frente-ao-congresso-mostra-os-r-400-bilhoes-sonogados-no-pais.shtml>, <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/sonegacao-de-impostos-pode-chegar-a-r-415-bilhoes-em-2013>> Acesso em 29.01.2014.

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 3ª edição, Atlas, São Paulo, 2011, Pp. 209.

foco deste trabalho.

Outro fator que reforça o entendimento acerca da ausência de fundamento moral para a criminalização do ilícito tributário seria o mau exemplo dos governantes, em face dos vários casos de corrupção, o tardar de pagamentos de dívidas da Fazenda Pública, além de repetidas exigências visivelmente inconstitucionais, caracterizadas como verdadeiras sanções políticas, a exemplo do confisco de mercadorias como meio de compelir o contribuinte a pagar débito ainda não definitivo.

Ademais, o privilégio de grandes grupos econômicos configura um tratamento tributário injusto, uma vez que o Estado continua a impor uma elevada carga tributária à maior parte da população, enquanto concede regalias aos seus protegidos, sob o falso pretexto de estimular o desenvolvimento do Brasil. Neste momento, Hugo de Brito Machado sobreleva o caso em que “a permissão para que o ágio pago na compra de ações nas privatizações de empresas estatais fosse deduzido na formação da base de cálculo do Imposto de Renda”²⁵. Em sucinta explanação sobre o que ocorreu quando da privatização das empresas estatais, sintetiza o autor:

O artifício praticado pelas empresas privatizadas para permitir a dedução do ágio com a cumplicidade silenciosa das autoridades do Ministério da Fazenda, pode ser assim resumido:

- a) as ações são adquiridas com ágio por empresa, em geral constituída para este fim;
- b) algum tempo depois, essa empresa é incorporada pela própria empresa privatizada, que emite ações por valor nominal em decorrência do aumento de capital feito com a incorporação;
- c) o valor do ágio fica, assim, dentro do patrimônio da própria empresa privatizada, que o amortiza em certo prazo, geralmente o prazo da concessão, deduzindo o valor correspondente do lucro que serve de base de cálculo do Imposto de Renda.

Esta redução de tributo proporcionou o favorecimento das empresas adquirentes das ações privatizadas, bem como fez com o Tesouro Público arcasse com boa parte do ágio dos valores mobiliários comercializados. Cabe mencionar que, mesmo frente ao mercado, estas empresas foram favorecidas, tendo em vista que suportavam carga tributária infinitamente inferior às suas concorrentes, tornando possível maiores investimentos internos ou ainda, ao nosso ver, configurando caso de concorrência desleal, ocasionada por uma política estatal. Por consequência, constata-se, neste caso, um meio de evasão fiscal

²⁵ Idem, Pp. 212.

legitimada pelo Estado.

A fraude fiscal, nos moldes analisados atualmente, continua a refletir um antigo antagonismo social, uma luta perpétua entre os representantes do fisco e os contribuintes, visto que estes, invocados por uma reação instintiva contra a redução de seu poder de compra ou amputação de seu capital; é a defesa de alguém que se encontra deveras oprimido por uma coação estatal²⁶, com o intuito de se emancipar do peso de elevadas obrigações tributárias. A este respeito, digna de estudo é passagem da obra de Camille Rosier²⁷, ao discorrer:

Se o Fisco chega inconscientemente a considerar os contribuintes unicamente como contraventores, estes últimos acabam por se persuadir, a seu turno, de que se acham sitiados e de que devem reagir contra essa perseguição de todas as maneiras possíveis. Mostram-se descontentes e relutantes, passando a considerar o Tesouro como adversário implacável, contra o qual toda arma é válida; os devedores tornam-se instintivamente atrevidos, prontos a não prestar nenhuma colaboração, e dispostos a fazer tudo para pagar o menos possível, apelando para todos os meios de direito e de fato.

Além de imposição de alta carga tributária, deve-se ter cautela quando os encargos legais ultrapassam o aceitável, acarretando o confisco de bens particulares a favor da Fazenda Pública. Este confisco, disfarçado de tributo, serve como meio de opressão de uma classe social em proveito de outra, havendo verdadeira guerra social. Jèze, citado por Camille Rosier, salienta a distinção entre a fraude e a moral, quando os governantes abusam de sua força passageira. Afirma o autor que, moralmente, no caso em que os indivíduos se encontrem ameaçados de espoliação, a “insurreição contra a opressão fiscal é legítima e a fraude fiscal não é violação de uma regra moral”.

Embora bastante coerentes as correntes doutrinárias por ora delineadas, imperioso analisar o entendimento preponderante no ordenamento brasileiro, que serve como fundamento basilar para a criminalização do ilícito tributário.

2.2.2 Do estado de insegurança criado a partir da inexistência de proteção ao patrimônio público

A consolidação de um Estado Social acarretou a responsabilidade do ente estatal

²⁶ ROSIER, Camille. **A Luta contra a Fraude Fiscal 1º Estudo**. In Revista de Direito Administrativo, Vol. 23, FGV, Rio de Janeiro, 1951, Pp.38-55. Disponível em <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewArticle/11835>> Acesso em 29 de janeiro de 2014

²⁷ Idem.

pela execução de missões necessárias ao cumprimento de sua função, cuja realização depende diretamente da arrecadação de recursos a serem empenhados em diversos setores de serviços públicos. Por certo, a principal fonte do Estado de captação de verbas é através do recolhimento de tributos em atividade plenamente vinculada, considerada a capacidade econômica de cada contribuinte. Contudo, sabe-se que as obrigações tributárias por vezes são descumpridas, razão pela qual se opta por instituir meios coercitivos de cobrança, tendo em vista que a evasão fiscal dificulta a adequada execução das necessidades públicas essenciais e, com isso, a realização dos fins sociais do Estado.

Sobre o assunto, emerge o conflito existente entre a rejeição do contribuinte em pagar tributos e o incessante interesse do Fisco em arrecadar. Ocorre que, notadamente em virtude da ausência ou ineficiência de serviços públicos, aliada à falta de apreço da Fazenda a direitos do contribuinte, recorrente é o sentimento na população brasileira de que a fraude fiscal é vista como um reflexo de defesa do cidadão. Em contrapartida, o Estado deve continuar a elaborar métodos de proteger o patrimônio público, visto como propriedade coletiva, com o intuito de que sejam alcançados os objetivos planejados pelo Governo. Por consequência, adota-se um modelo utilitarista, em que a criminalização desta espécie de ilícito dispõe de efeito intimidativo para compelir o contribuinte a adimplir as obrigações tributárias.

Andreas Eisele²⁸ discorre sobre a divergência presente no enfoque do Direito Penal Tributário no que se refere ao fundamento político ideológico em que este ramo se ampara:

Para a corrente que se apoia nos fundamentos do neoliberalismo e pretende a diminuição do âmbito de atuação estatal nas relações interpessoais, as quais seriam regulamentadas pela livre iniciativa de mercado, o Estado é visto como um ente arrecadador destacado, que necessita de receita para a manutenção de um corpo que não se justifica em sua existência quantitativa no limite em que se encontra, e os contribuintes seriam tidos para tal corpo como meros produtores de receita.

Por outro lado, para a linha de pensamento que visualiza no Estado um ente de finalidade social, mediador das relações existentes entre seus integrantes de modo a diminuir suas diferenças ou ao menos proporcionar a igualdade de oportunidades de modo a elevar o princípio da igualdade acima do âmbito formal de igualdade perante a lei e, para o alcance de tal desiderato, com atuação intervencionista, a arrecadação seria o meio de captação de recursos para o cumprimento de tal tarefa. Essa fórmula, inclusive, é a adotada pela Constituição Federal.

²⁸ EISELE, Andréas. **Crimes contra a Ordem Tributária**, Dialética, São Paulo, 1998, Pp. 12.

Sob este prisma, a abrangência do Direito Penal na seara tributária merece ser analisada como um meio de limitar a atuação estatal frente ao contribuinte, no que se refere ao exercício do direito de punir, bem como deve-se prezar por uma maneira de o Estado constranger o sujeito passivo da obrigação tributária em viabilizar financeiramente a realização dos fins sociais do Estado, corrigindo-se, com a atividade de arrecadação, os desníveis de riqueza, sem que haja a oneração excessiva do contribuinte adimplente.

Por certo, o Direito Penal Tributário no Brasil deveria ter a finalidade última de proporcionar o surgimento de um desejo indisponível da população em proteger os bens e interesses jurídicos salvaguardados, o que acarretaria a aversão da sociedade à infração tributária. Porém, a existência deste ramo do direito atualmente reflete a falha do Sistema Fiscal Brasileiro em proporcionar o ideal cumprimento dos deveres do Estado, uma vez que integra os métodos que justificam o cumprimento das obrigações tributárias.

Neste sentido, muito embora se sustente em pilar para aterrorizar o contribuinte, no caso do cometimento de fato antijurídico tributário sancionado com penas criminais, a normatização do ilícito penal tributário juntamente da cominação da respectiva punição é necessária à sociedade brasileira para resguardar a segurança e a autoridade das instituições fiscais.

Por conseguinte, muito embora sejam arrazoados os argumentos acerca da ausência de fundamento moral para perseverar na criminalização do ilícito tributário no Brasil, ante a ineficiência do Estado, esta instituição deve buscar a realização dos seus fundamentos sociais e garantistas de existência. Além disso, contata-se que a inexistência de leis incriminadoras do ilícito tributário culminaria em um fator de estímulo à defraudação, além de fortalecer a sensação de impunidade diante do fenômeno de evasão fiscal que se alastraria pelo país.

3 O CONCURSO DE CRIMES E AS PROBLEMÁTICAS ESPECIAIS QUANTO À TIPICIDADE

3.1 Considerações sobre a existência da lei penal

Quando das primeiras lições sobre teoria do crime, sabe-se que aos ilícitos penais são comuns determinados elementos essenciais de conduta, tipicidade, ilicitude e

culpabilidade. Somente a constatação da existência de todos estes componentes possibilita a construção da jurisprudência de maneira racional, objetiva e igualitária, pautada no direito positivo atual²⁹, uma vez que se atribuem aos fatos humanos significados relevantes ao Direito Penal para que seja realizada uma imputação judicial, com a avaliação de responsabilidade do suposto autor do fato ilícito, para o qual poderá ser aplicada a penalidade cominada.

Por certo, a conduta se trata do primeiro elemento de um fato tipificado criminalmente, sendo o elementar fator de análise quando diante de investigações criminais. Em razão dos diversos bens tutelados pelo Direito Penal aliadas às muitas modalidades pelas quais uma infração pode se manifestar, a conduta se expressa de forma comissiva, mediante uma ou várias ações, ou omissiva. A realização de uma conduta típica ocorre por consciência e vontade do autor, caracterizando-se dolosa, ou através da infração de seu dever de cautela, estando o fato permeado de negligência, imprudência ou imperícia, e, por isso, qualificado como culposo. No Direito Penal Brasileiro, as infrações culposas só serão objeto de imputação judicial se expressamente previsto na lei incriminadora, conforme preleciona o Código Penal³⁰:

Art. 18 - Diz-se o crime:

I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo;

II - culposo, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia.

Parágrafo único - Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente.

A gênese da lei incriminadora remonta à análise do bem jurídico tutelado, quando circunscrito à conduta humana relacionada à compreensão do homem como responsável. O substrato da conduta seria, em uma concepção física, o principal elemento do fato típico, ao passo que o bem jurídico se evidenciaria no plano axiológico, como o peculiar ente social de tutela normativa penal, “haurido do contexto social, de titularidade individual ou metaindividual reputado como essencial para a coexistência e o desenvolvimento do homem

²⁹ PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro**, Vol. 1, São Paulo: Ed. Revista do Tribunais, 8ª edição, 2008, Pp. 227.

³⁰ BRASIL. **Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Rio de Janeiro, 7 de dezembro de 1940. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm> Acesso em: 25/01/2014.

e, por isso, jurídico-penalmente protegido”³¹. Logo, o objeto de uma conduta não equivale ao bem jurídico que justifica sua incriminação, posto que este resulta de uma valoração positiva de uma realidade, uma situação concreta, ou um ideal ainda dotado de abstração. A evolução dos delitos fiscais no Direito Brasileiro seguiu a trajetória por ora descrita, em incessantes análises da realidade e estatísticas no que se refere à evasão fiscal.

3.2 Do concurso de crimes

Quando da realização de uma conduta típica, por decorrência lógica, impõe-se a aplicação da penalidade cominada, bem como, em regra, a prática de múltiplas condutas ensejam a aplicação de múltiplas penas. Conclui-se que a existência de concurso de delitos acarreta também um concurso de penas, que deverão ser aplicadas a depender do regime penal a que estiver submetido o autor dos fatos. O Direito Brasileiro adotou como métodos de aplicação de penas as espécies de concursos de crimes material (ou real), formal (ou ideal) e crime continuado, como se discorrerá a seguir.

Contudo, imperioso mencionar que nem sempre haverá pluralidade de delitos. Sobre o assunto, deve-se salientar, por oportuno, que as noções de unidade e pluralidade delitiva visam determinar se há unidade ou pluralidade de ações humanas, posto que integram os tipos penais que determinam a aplicação de consequências jurídicas previamente estabelecidas. Em decorrência desta distinção, emerge a divisão entre os conceitos de concurso material, formal e crime continuado, que se encontram no plano das consequências penais, no que se refere ao sistema de aplicação de pena a ser adotado.

Sobre o assunto do concurso de delitos, primordial assinalar o que atualmente se entende por unidade da conduta, com objetivo de se analisar a prática ou não de crimes distintos, ocasionando a aplicação isolada, cumulada ou majorada das penas cominadas. Zaffaroni e Pierangeli³² sintetizam a discussão relacionando que são hipóteses de constatação de unidade de conduta: (i) os casos de movimentos voluntários que correspondem a um plano comum (fator final), e que são típicos de um tipo que admite uma pluralidade eventual de

³¹ PRADO, Luiz Régis. Op. Cit., Pp. 246-247.

³² ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique, **Manual de Direito Penal Brasileiro – Parte Geral**, 5ª ed. rev. e atual., São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, Pp. 685-686.

movimentos; (ii) quando o tipo requeira expressamente a pluralidade necessária de movimentos, a exemplo do que acontece no estupro, em que se faz necessário a violência e a conjunção carnal ou atos libidinosos (art. 213 do CP); (iii) quando a realização de outro delito apareça como elemento subjetivo do tipo do primeiro ou em que o segundo tipo de realize como exaurimento do primeiro, como ocorre na relação entre a falsificação de documento (arts. 296 a 303, CP) uso de documento falso (art. 304, CP) e o estelionato (art. 171, CP); (iv) nos delitos permanentes; (v) quando se tratar de tipos que admitem ou exigem o cumprimento por um meio simbólico, posto que todos os movimentos que têm unidade simbólica deverão ser considerados uma conduta, como se verifica nos delitos de instigação (art.122, CP) e injúria (art. 145, CP); (vi) e o que denominam os autores como verdadeiro crime continuado, sendo aquele que dispõe de dolo unitário, repetição de afetação típica do mesmo bem jurídico – ainda que em diferentes graus, execução de forma similar pelo mesmo agente³³.

Feita sucinta explanação acerca do que se entende por unidade da conduta, cumpre discorrer sobre as modalidades do concurso de crimes, a evolução histórica e os efeitos de cada instituto na atualidade do Direito Penal Brasileiro.

3.2.1. Do concurso material ou real

Disserta a doutrina especializada³⁴ que haverá concurso material ou real de crimes quando o agente praticar mais de uma conduta, por ação ou omissão, que importem na consumação de dois ou mais crimes, sejam idênticos ou não. No que se refere ao sistema jurídico deste conceito, a legislação brasileira manteve certa uniformidade no decorrer do tempo, adotando os mesmos padrões de aplicação de penas.

O Código Imperial de 1830 previa o concurso de crimes de forma genérica, considerando sua existência “quando o réu fosse convencido de mais de um delito” (art.61). Sob a influência de preceitos idealistas puros³⁵, este diploma legal não estabeleceu qualquer

³³ Idem, Pp. 689.

³⁴ Cf. PRADO, Luiz Régis. Op. Cit., Pp. 461; GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal – Parte Geral**, Rio de Janeiro, Ed. Impetus, 2003, Pp. 647; ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique, Op. Cit., Pp.678.

³⁵ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique, Op. Cit., Pp. 680.

diferença entre as espécies de concursos de crimes, tendo em vista que a pluralidade de tipicidades era equivalente à pluralidade de crimes e de penas. De acordo com esta perspectiva filosófica, o concurso de crimes ensejaria a cumulação de penas, resolvendo-se a questão com o sistema da soma aritmética.

De seu turno, o Código Republicano de 1890 privilegiou o sistema realista³⁶, uma vez que foi a primeira vez em que se classificou as modalidades de concurso de crimes. Embora mantivesse o sistema de soma aritmética para o cálculo de penas do concurso material em seu art. 66, este código dispunha que o limite máximo da somatória de penas seria de 30 (trinta) anos.

O atual Código Penal está permeado de tradições idealistas no que tange o concurso formal e crime continuado. Em referência ao concurso real, a lei incriminadora preservou a cumulação de penas como critério de contagem de penas, conforme se depreende de seu art. 69:

Concurso material

Art. 69. Quando o agente, mediante mais de uma ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplicam-se cumulativamente as penas privativas de liberdade em que haja incorrido. No caso de aplicação cumulativa de penas de reclusão e de detenção, executa-se primeiro aquela. [...]

Logo, de acordo com os ditames legais hodiernos, é necessário que o julgador calcule isoladamente a pena que corresponda a cada um dos tipos penais concorrentes, que podem ser de natureza idêntica, caso de concurso material homogêneo, ou diversa, hipótese em que se trata de concurso material heterogêneo. Ao final, haverá o cúmulo material, a soma aritmética das penas.

Será caso de cumulação de penas pelo concurso material de crimes a situação em que o agente que elabora falsa Guia da Previdência Social – GPS, inserindo salário inferior ao efetivamente pago aos seus empregados, por exemplo, com o intuito de recolher contribuições sociais a menor, consumando a espécie do Art. 337-A, inciso III, do Código Penal (sonegação de contribuição previdenciária). Ao passo disso, recolhe de seus funcionários as contribuições previdenciárias, deixando de repassá-las à Previdência Social, concretizando a hipótese do Art. 168-A, Código Penal (apropriação indébita previdenciária).

³⁶ Idem.

Trata-se de um clássico exemplo de concurso material, visto que foram praticados dois crimes a partir de duas condutas distintas.

Importante salientar o caráter notoriamente independente dos delitos relacionados pelo concurso material. Como arrazoadamente decidido pelo Supremo Tribunal Federal³⁷, distinguem-se do concurso material, marcado pela autonomia de ilícitos penais, a exemplo dos envolvidos naquele julgado, os casos em que um crime sirva de meio para a consumação do crime fim. Nesta situação, não é cabível a concepção de concurso material, em razão da aplicação do Princípio da Absorção ou da Consunção, segundo o qual o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra mais abrangente³⁸, dando espaço à aplicação somente desta última, em razão da existência de uma relação de *minus* e *plus*, de continente e conteúdo, de todo e parte, de inteiro e fração³⁹.

3.2.2 Do concurso formal ou ideal

Costumeiramente, quem provoca uma ação ou omissão definida como ilícito penal, ainda que mediante indefinida quantidade de movimentos, incorre na prática de um único delito. Nestes casos, a unidade da conduta ocasiona a investigação e processamento de uma infração apenas. Por consequência, seu cálculo de pena segue os parâmetros que o tipo em específico estabelece, havendo agravamento ou atenuação da penalidade quando, ao compulsar dos autos, o Poder Judiciário verifica a existência de algum dos casos previstos nos artigos 61 ou 65 do Código Penal.

³⁷ EMENTA: Ação penal. Denúncia. Evasão fiscal. Imputação do crime previsto no art. 22, § único, da Lei nº 7.492/86. Pagamento espontâneo dos tributos no curso do inquérito. Extinção da punibilidade do delito tipificado no art. 1º da Lei nº 8.137/90. Reconhecimento antes da denúncia. Trancamento da ação penal. Inadmissibilidade. Relação de meio a fim entre os delitos. Inexistência. Absorção do crime objeto da denúncia pelo de sonegação fiscal. Inadmissibilidade. Inaplicabilidade do princípio da consunção. Caso teórico de concurso real de crimes. HC denegado. Quem envia, ilicitamente, valores ao exterior, sonegando pagamento de imposto sobre a operação, incorre, em tese, em concurso material ou real de crimes, de modo que extinção da punibilidade do delito de sonegação não descaracteriza nem apaga o de evasão de divisas. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº. 87208, Relator: Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, Julgamento: 23/09/2008, Publicação: 07/11/2008, Página 505-509. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=559821>> Acesso em: 05/02/2014).

³⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal – Parte Geral**, 12ª ed. atual., São Paulo: Saraiva, 2008, Pp. 201.

³⁹ STEVENSON, Oscar. **Concurso aparente de normas penais**. In **Estudos de Direito e Processo Penal em homenagem a Nelson Hungria**. Rio de Janeiro, Forense, 1962, Pp. 41 Apud BITENCOURT, Cezar Roberto. Op. Cit., Pp. 201.

Todavia, recorrentes são as situações em que a unidade simbólica da conduta surge como pluralmente típica⁴⁰, caso em que a trajetória adotada pelo criminoso, com intuito de consumir um crime fim, importa na prática de outros atos delituosos, ensejando o concurso formal ou ideal de crimes. Trata-se de caso em que se constata a existência de única conduta, cujos resultados redundam em uma pluralidade de tipos, dando causa a uma concorrência de tipicidades.

Filiado aos princípios idealistas puros, o Código Imperial de 1830 não estabelecia distinções entre o concurso de crimes material e formal, determinando que os dois casos deveriam ser solucionados com a cumulação de penas. Seguiu-se o Código Republicano de 1890 que impunha o princípio da absorção para o concurso formal, sendo aplicada apenas a pena do crime mais grave⁴¹.

O hodierno Código Penal prioriza a aplicação do princípio da exasperação ao concurso formal simples, próprio ou perfeito⁴², quando o acusado age culposamente em relação a pelo menos um dos resultados obtidos, aplicando-se a pena mais grave, sobre a qual deve incidir agravante calculada entre um sexto até a metade (Art. 70, primeira parte, Código Penal). Por se configurar como um sistema menos gravoso que o do cúmulo de penas, a exasperação não deve ultrapassar os limites daquela, decorrência lógica do sistema de política criminal adotado, consolidada no mesmo dispositivo legal⁴³.

De outro modo, referem-se à espécie de concurso formal qualificado, impróprio ou imperfeito os casos em que a conduta criminosa está imbuída de desígnios autônomos, situação em que o agente pretende, com uma conduta única, atingir resultados diferentes,

⁴⁰ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique, Op. Cit., Pp. 689.

⁴¹ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. Op. Cit., Pp. 679-680.

⁴² A classificação do concurso formal de crimes varia na doutrina. Há quem especifique as categorias do concurso formal em simples e qualificado (cf. ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique, Op. Cit., Pp. 690.), com aqueles que utilizam os termos perfeito ou próprio e imperfeito ou impróprio (cf. PRADO, Luiz Régis. Op. Cit., Pp. 462; GRECO, Rogério. Op. Cit., Rio de Janeiro, Ed. Impetus, 2003, Pp. 655).

⁴³ Art. 70 - Quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplica-se-lhe a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade. As penas aplicam-se, entretanto, cumulativamente, se a ação ou omissão é dolosa e os crimes concorrentes resultam de desígnios autônomos, consoante o disposto no artigo anterior. Parágrafo único - Não poderá a pena exceder a que seria cabível pela regra do art. 69 deste Código.

importando na consumação de delitos idênticos ou diferentes. Atua com dolo o autor dos fatos, ainda que disponha de dolo eventual quanto a um dos resultados.

A forma de utilização do conceito de desígnios autônomos para qualificar espécie de concurso formal sofre críticas pela doutrina. Assevera Zaffaroni e Pierangeli⁴⁴ que, em caso de desígnios autônomos, inexistiria unidade de conduta, razão pela qual seria cabível o concurso material de crimes. Os autores reconhecem como única possibilidade de concurso formal qualificado aquela em que se constata o “concurso formal por enganche”, quando duas condutas independentes e típicas restem relacionadas através de uma terceira que preencha uma “tipicidade de gancho” com as anteriores. Em outros termos, cuida-se do caso em um crime sirva de fim para o primeiro delito, mas também de meio para o terceiro, como quando um estelionato (Art.171, CP) é praticado mediante o uso de um documento falso (Art. 304, CP), fruto de um roubo (Art. 155, CP). Neste cenário, a unidade da conduta ocorreria porque a utilização da coisa furtada (documento falso) seria a finalidade e meio de exaurimento do roubo, ao passo que o uso de uma fraude se insere nos elementos do tipo do estelionato. Por conseguinte, entre o roubo e o estelionato haveria o concurso formal de crimes qualificado, posto que os delitos teriam se originado a partir de uma conduta considerada unitária, em virtude do exaurimento do roubo e do elemento necessário ao estelionato, ensejando a cumulação das penas calculadas para cada crime. Trata-se de posicionamento minoritário entre a doutrina, contudo esta discussão não suscita maiores delongas, em razão de que a divergência conceitual não serve como fator de alteração no modo de cálculo da pena definitiva, tendo em vista que as modalidades de concurso de crimes material e formal qualificado se resolvem pelo mesmo critério da cumulação.

No que se refere o concurso formal em suas espécies própria e imprópria, bastante esclarecedora a conclusão de Cezar Roberto Bitencourt, lecionando que “o que caracteriza o crime formal é a unidade de conduta, mas o que justifica o tratamento penal mais brando é a unidade do elemento subjetivo que impulsiona a ação”⁴⁵. Logo, justifica-se a aplicação do princípio da exasperação pelo concurso formal à situação descrita por Zaffaroni e

⁴⁴ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique, Op. Cit., Pp. 691.

⁴⁵ Idem, Pp. 603.

Pierangeli⁴⁶, em que a novela que escreve um difamador também atinja a reputação de um funcionário público, no exercício de suas funções, consumando o delito de desacato (art. 331, CP). Neste cenário, caso os ilícitos de menor potencial ofensivo cheguem a ser denunciados, será cabível a adoção da pena de desacato por ser mais grave, na qual deverá incidir majorante que pode variar entre um sexto até a metade da pena base.

3.2.2.1 Concurso aparente de crimes

Existem hipóteses em que à primeira vista poder-se-ia entender a ocorrência de concurso de crimes, contudo uma interpretação mais acurada revela a consumação de um único delito, seguindo três princípios que afastam a aplicação de tipos penais em casos de concurso aparente de crimes⁴⁷. Primeiramente, pelo Princípio da Especialidade, o tipo penal especial “acrescenta elemento próprio à descrição típica prevista em norma geral”⁴⁸, razão pela qual “toda a ação que realiza o tipo do delito especial realiza também, necessariamente, ao mesmo tempo, o tipo do geral, enquanto que o inverso não é verdadeiro”⁴⁹. Por conseguinte, com fins de evitar cristalino caso de *bis in idem*, o Princípio da Especialidade determina a prevalência da norma penal especial, em detrimento da norma geral, como ocorre entre os crimes de estelionato (art. 171, CP) e suas modalidades especiais, a exemplo de sonegação ou redução de tributos (art. 1º, Lei 8.137/90), apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, CP) e obtenção fraudulenta de financiamento em instituição financeira (art. 19, Lei 7.492/86). Os delitos de sonegação ou redução de tributos e obtenção fraudulenta de financiamento se originaram do estelionato, apresentando tipificação e requisitos próprios que justificam a incidência do princípio da especialidade.

De outro modo, deve-se aplicar o Princípio da Subsidiariedade com fins de evitar

⁴⁶ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique, Op. Cit., Pp. 689.

⁴⁷ Idem, Pp. 696.

⁴⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto. Op. Cit., Pp. 200.

⁴⁹ JESCHECK, Hans-Heinrich. **Tratado de Derecho Penal**. Trad. Da 4ª ed. José Luis Manzanares Samaniego. Granada, Comares, 1993, Pp. 1035 Apud BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal – Parte Geral**, 12ª ed. atual., São Paulo: Saraiva, 2008, Pp. 200.

o concurso aparente de normas quando “distintas proposições jurídico penais protegerem o mesmo bem jurídico em diferentes estádios de ataque”⁵⁰. A relação existente entre os crimes analisados sob o Princípio da Subsidiariedade é de interferência, não de subordinação, devendo o tipo penal mais brando ser aplicado diante da impossibilidade de processamento do delito mais grave. Deste modo, justifica-se denúncia pelo crime de dano (art. 163, CP), quando impossível o for pelo crime de furto com destruição de obstáculo (art. 155, § 4º, I, CP), assim como ocorre com o delito de constrangimento ilegal (art. 146, CP) e os crimes em que há emprego de arma de fogo ou grave ameaça (e.g. art. 157, § 2º, I; art. 158; art. 213, CP).

Ademais, importante reiterar que quando houver íntima relação de dependência entre fatos delituosos, servindo um de meio para a consumação do outro, não será aplicável o instituto do concurso formal nem mesmo de qualquer outra espécie de concurso de crimes, tendo em vista que deverá incidir o Princípio da Absorção ou da Consunção, em hipótese que configura o concurso aparente de crimes. Por consequência, a extinção de punibilidade do crime fim não terá o condão de ressuscitar a pretensão punitiva do Estado com relação ao crime meio. Neste sentido, decidiu o Superior Tribunal de Justiça no recurso ordinário em *habeas corpus* nº 29.028 – PR, concedendo a ordem para promover a extinção da ação penal que pretendia prosseguir no processamento do feito quanto aos crimes de falsidade ideológica (Art. 299, CP) e formação de quadrilha (Art. 288, CP), embora houvesse sido extinto o processo com relação ao crime de descaminho (Art. 334, CP):

PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. FALSIDADE IDEOLÓGICA. EXTINÇÃO DA AÇÃO PENAL. CRIME-MEIO PARA O DESCAMINHO. AÇÃO PENAL EXTINTA QUANTO A ESTE DELITO POR AUSÊNCIA DE PRÉVIA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NA ESFERA ADMINISTRATIVA. ABSORÇÃO DO FALSUM PELO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. DENÚNCIA QUE NARRA A FALSIDADE COMO INSTRUMENTO PARA A SUPRESSÃO DE TRIBUTOS. ABSORÇÃO. FORMAÇÃO DE QUADRILHA OU BANDO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE SEUS ELEMENTOS. RECURSO ORDINÁRIO A QUE SE DÁ PROVIMENTO.

1. O princípio da consunção resolve o conflito aparente de normas penais quando um crime menos grave é meio necessário ou normal fase de preparação ou de execução de outro mais nocivo. Em casos que tais, o agente só será responsabilizado pelo último. Para tanto, é imprescindível a constatação de nexo de dependência das condutas a fim de que ocorra a absorção daquela menos grave pela mais danosa.

2. Narra a denúncia que a falsidade teria sido praticada mediante designios autônomos, não podendo, por conseguinte, ser considerada crime meio para o descaminho. Todavia, a mesma denúncia também consignou que o falsum -

⁵⁰ BITENCOURT, Cezar Roberto. Op. Cit., Pp. 201.

ocultação do nome da empresa AGIS EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS DE INFORMÁTICA LTDA - fora praticado com o fito de resguardar a empresa da atuação da Receita Federal, tendo em vista que as operações de importação tidas como fraudulentas seriam feitas por meio de pessoa jurídica interposta.

3. No caso, a acusação relativa ao crime de falsidade ideológica está indissociavelmente ligada a descrição do crime contra a ordem tributária, cuja apuração se apresentou carente de justa causa dada a ausência de constituição definitiva do crédito tributário na esfera administrativa. A conduta descrita no art. 299 do Código Penal, se realmente foi praticada, o foi com o propósito deliberado de iludir o Fisco, não podendo, na espécie, ser tratado como delito autônomo. As Declarações de Importação tidas como ideologicamente falsas somente poderiam ser utilizadas para iludir o pagamento dos tributos, ou seja, a potencialidade lesiva de tais documentos, por assim dizer, se esgotaria em tal conduta.

[...]

5. Recurso provido a fim de extinguir a Ação Penal nº 2007.70.00.016026-7 - Terceira Vara Federal Criminal de Curitiba.⁵¹

Na espécie, o Ministério Público Federal havia denunciado os réus por aqueles delitos em concurso formal impróprio, sob o argumento de que se deveria considerar “que a falsidade ideológica em declaração de importação, para a interposição de empresas, não é absorvida pelo descaminho, pois este apenas diz respeito à supressão ou redução de tributos devidos na importação, consumando-se mesmo que inexistisse a ocultação das empresas exportadoras e importadoras”. Embora tenha a Terceira Vara Federal Criminal de Curitiba recebido a denúncia em sua integralidade, o STJ extinguiu a ação penal em relação ao crime de descaminho, devido à falta de conclusão do procedimento administrativo fiscal que discutia a exigibilidade do débito. Feito isso, pretendia o *parquet* prosseguir na ação penal originária quanto aos delitos previstos nos art. 299 e 288, ambos do Código Penal. Por sua vez, decidiu por unanimidade a Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça a favor dos recorrentes, a partir de voto cujo fundamento se transcreve a seguir:

Na situação concreta, sustentam os recorrentes que houve relação de subordinação entre a falsidade ideológica e o descaminho – o uso de empresa interposta nas Declarações de Importação se deu apenas para que os acusados conseguissem levar a cabo o crime do art. 334, § 3º, do Código Penal. Dou-lhes razão. Como vimos do relatório, narra a denúncia que a falsidade teria sido praticada mediante designios autônomos, não podendo, por conseguinte, ser considerada crime meio para o descaminho. Todavia, a mesma denúncia também consignou que o falsum – ocultação do nome da empresa AGIS EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS DE INFORMÁTICA LTDA – fora praticado com o fito de resguardar a empresa da

⁵¹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 29.028/PR, Rel. Ministro Celso Limongi (Desembargador Convocado Do TJ/SP), sexta turma, Julgamento: 02/08/2011, Publicação: 28/09/2011. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=919770&num_registro=200301130170&data=20031013&tipo=5&formato=PDF> Acesso em: 08/02/2014.

atuação da Receita Federal, tendo em vista que as operações de importação tidas como fraudulentas seriam feitas por meio de pessoa jurídica interposta. [...]

Ora, no caso, a acusação relativa ao crime de falsidade ideológica está indissociavelmente ligada a descrição do crime contra a ordem tributária, cuja apuração, como vimos do relatório, se apresentou carente de justa causa dada a ausência de constituição definitiva do crédito tributário na esfera administrativa. Em meu sentir, a conduta descrita no art. 299 do Código Penal, se realmente foi praticada, o foi com o propósito deliberado de iludir o Fisco, não podendo, na espécie, ser tratado como delito autônomo. Repare-se que as Declarações de Importação tidas como ideologicamente falsas somente poderiam ser utilizadas para iludir o pagamento dos tributos, ou seja, a potencialidade lesiva de tais documentos, por assim dizer, se esgotaria em tal conduta. Dito em outras palavras, em meu sentir, estamos diante de ação cuja relevância penal está irremediavelmente vinculada a um fim específico, qual seja, resguardar a empresa AGIS da atuação da Receita Federal.

3.2.3 Crime Continuado

O Direito Brasileiro caracteriza como continuado o crime em que o agente, mediante mais de uma ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes da mesma espécie e, pelas condições de tempo, lugar, maneira de execução e outras semelhantes, devem os subsequentes ser havidos como continuação do primeiro, aplicando-se apenas a pena de um dos crimes ou a mais grave, aumentada de um sexto a dois terços (Art. 71, CP). Trata-se de um instituto inaugurado com o atual Código Penal, uma vez que o Código do Império de 1830 e o Código Republicano não o distinguiram dos casos de concurso de crimes, conquanto tenha o Código de 1890 estendido o crime continuado à definição de concurso material, aplicando a regra do cúmulo de penas⁵².

O conceito de crime continuado parte de três raciocínios acerca de sua natureza: (i) a teoria da unidade real compreende a existência de único crime. Embora constituído de vários comportamentos delitivos, parte da premissa de que a pluralidade de condutas não conduziria a uma pluralidade de crimes, mas o intuito e lesão únicos retratariam um único delito; (ii) a teoria da ficção jurídica sustenta que a continuidade delitiva é simples criação legal, tendo em vista que efetivamente ocorrem diversos delitos, situação que justifica a exasperação da pena; (iii) a teoria mista ou da unidade jurídica, segundo a qual a continuidade deve ser analisada como uma figura autônoma, uma espécie de delito isolado, o

⁵² ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique, Op. Cit., Pp. 681.

crime de concurso, unificado pela unidade do aspecto subjetivo⁵³.

Por certo, o ordenamento jurídico pátrio adota a teoria da ficção jurídica⁵⁴, atentando que, sobre a pena a ser suportada pelo causador dos crimes, deverá incidir uma exasperação, calculada na agravante de um sexto a dois terços da pena base. Para se constatar a hipótese prevista dessa criação da lei, é necessário verificar a presença de requisitos de pluralidade de condutas e de crimes da mesma espécie, semelhantes condições de tempo, lugar, maneira de execução e ainda um elo de continuidade entre o primeiro delito e os subsequentes.

Por crimes da mesma espécie, entende-se que são aqueles que ofendem o mesmo bem juridicamente tutelado pelo Direito Penal, ainda que não previstos no mesmo artigo ou lei, bastando que haja semelhança entre os fatos que os constituem e suas razões determinantes⁵⁵. Quanto às circunstâncias de tempo, lugar, maneira de execução, certo é que a autoridade julgadora não deve se ater à literalidade do texto legal, pois será suficiente que analise se há uma relação de contexto entre os fatos, com o intuito de que o crime continuado não se confunda com a reiteração criminosa, o que ocorre quando há certa habitualidade do agente na prática de crimes de determinada natureza, muito embora inexista encadeamento entre os fatos delituosos. Em razão disso, descabe mensurar em abstrato a quantidade de tempo ou a medida espacial em que o delito de mesma natureza se repetiu para fins de se averiguar a ocorrência de continuidade delitiva, posto que os elementos que integram o contexto fático devem nortear o magistrado. Contudo, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº. 1179082/SP, que o instituto jurídico do crime continuado deve ser afastado quando os crimes são praticados em lapso superior a 30 dias⁵⁶, salvo em crimes tributários, o que ocasionou o reconhecimento da extinção da punibilidade pela prescrição da pena de uma das rés. Veja-se:

RECURSO ESPECIAL. PENAL. ESTELIONATO PRATICADO EM
DETRIMENTO DE ENTIDADE DE DIREITO PÚBLICO. IMPOSTO DE RENDA

⁵³ PRADO, Luiz Régis. Op. Cit., Pp. 463.

⁵⁴ Cf. BITENCOURT, Cezar Roberto. Op. Cit., Pp. 604; GRECO, Rogério. Op Cit., Pp. 659; PRADO, Luiz Régis. Op. Cit., Pp. 463;

⁵⁵ GRECO, Rogério. Op Cit., Pp. 660-661.

⁵⁶ Idem, Pp. 662.

DE PESSOA FÍSICA. INSERÇÃO DE DADOS FALSOS EM RELAÇÃO AO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. PLEITO DE RECONHECIMENTO DO CONCURSO MATERIAL DE CRIMES. IMPOSSIBILIDADE. CARACTERIZADA A CONTINUIDADE DELITIVA. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. DECLARAÇÃO, DE OFÍCIO, DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELA OCORRÊNCIA DA PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA ESTATAL EM RELAÇÃO À PRIMEIRA RECORRIDA. LAPSO PRESCRICIONAL VERIFICADO.

1. Apesar de não haver determinação expressa no art. 71, caput, do Código Penal sobre o lapso temporal limite para o reconhecimento da continuidade delitiva, sendo apenas evidenciado que os crimes devem ser praticados nas mesmas condições de tempo, lugar e modo de execução, para que sejam considerados continuados, este Superior Tribunal de Justiça, em diversos julgados, tem afastado tal instituto na hipótese de crimes cometidos em intervalos superiores a trinta dias.

2. No caso, porém, a conduta atribuída aos Recorridos - de inserção de dados falsos na declaração de IRPF em relação ao imposto de renda retido na fonte - só poderia ser realizada uma vez a cada ano, na medida em que a referida declaração, exigida dos contribuintes que se vêem inseridos em determinadas condições, deve ser feita anualmente, sempre correspondendo ao ano-base anterior. Não havia, portanto, a possibilidade de o agente cometer tais crimes em espaço de tempo inferior ao apurado.

3. É razoável que se afaste a continuidade delitiva nos casos em que o crime pode ser cometido a qualquer tempo, mas o agente entende por bem praticá-lo mais de uma vez em ocasiões distintas, em intervalos superiores a trinta dias, pois é possível se aferir do procedimento do agente a habitualidade criminosa. Em condições particulares como a dos autos, todavia, não é logicamente plausível deixar de aplicar o aludido instituto para reconhecer o concurso material de crimes.

[...]

5. Recurso especial desprovido. Declarada, de ofício, a extinção da punibilidade estatal quanto ao crime imputado à Recorrida Sílvia Eunice de Souza, em face da ocorrência da prescrição da pretensão punitiva, nos termos do art. 107, inciso IV, c.c. o art. 109, inciso V, ambos do Código Penal.⁵⁷

Ademais, apresenta-se o fator de subsequência que deve permear os delitos analisados, destacando que os crimes anteriores foram praticados em decorrência ou continuação do primeiro. Outra vez, a lei estabelece elemento de distinção do crime continuado daqueles praticados com habitualidade pelo autor. Ao conceber um instituto fictício de unificação das penas de crimes da mesma natureza, que culmina em sua exasperação, a lei penal almejou proporcionar o cálculo de penas que não fossem demasiadamente altas, bem como de modo que agravasse a punibilidade da reiteração criminosa. Sobre o assunto, Cezar Roberto Bitencourt⁵⁸ assinala que “a regra do crime continuado deve ser aplicada tendo em vista o caso concreto e sob a inspiração das mesmas

⁵⁷ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1179082/SP, Rel. Ministra Laurita Vaz, quinta turma, Julgamento: 20/11/2012, Publicação: 30/11/2012. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=25585834&num_registro=201000243733&data=20121130&tipo=5&formato=PDF> Acesso em: 10/02/2014.

⁵⁸ Idem, Pp. 603.

razões da política criminal que o inspiraram”.

Portanto, a penalidade daqueles que violam determinado bem jurídico incontáveis vezes, utilizando-se do crime como profissão e se sustentando pela habitualidade em praticar delitos semelhantes, não deve se situar no mesmo patamar dos agentes que, em razão de uma unidade de desígnio, empregaram atividades delituosas de forma contumaz. Alia-se a esta perspectiva o fator de que o crime continuado apresenta seu maior fundamento de validade na necessidade de se observar critério de menor periculosidade, benignidade e utilidade pública⁵⁹ na fixação da pena, razão pela qual o instituto do crime continuado não se coaduna com a exasperação da pena para quem se utiliza do crime com habitualidade, fazendo deste um de seus principais meios de subsistência.

Neste diapasão, a título de ilustração, certo que é passível da exasperação da pena aquele que se utiliza de uma mesma fraude para realizar saques previdenciários mensais em nome de beneficiário falecido, caracterizando a prática do delito de estelionato qualificado (Art. 171, § 3º, CP), mediante mais de uma ação, sob semelhantes condições de tempo, espaço e modo de execução, em perfeita configuração do instituto da continuidade delitiva, assim como ocorre na consumação do crime de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, CP), quando o empregador retém contribuição previdenciária e não repassa aos cofres da Previdência Social.

Imperioso mencionar, por oportuno, que concorrem três teorias quanto aos parâmetros de reconhecimento do crime continuado. Primeiramente, a teoria objetiva⁶⁰, encetada por Feuerbach, preleciona que bastaria a aferição das condições objetivas para a constatação ou não da continuidade delitiva, sendo prescindível qualquer estudo de ordem subjetiva, relacionada ao desígnio do autor. Por sua vez, nascida na Itália, a teoria subjetiva⁶¹ dispõe que o crime continuado se caracteriza eminentemente pela unidade de desígnio, ou seja, pelo contexto que relaciona as infrações penais, pouco importando a verificação de requisitos objetivos. Ademais, a teoria objetiva-subjetiva reuniu as duas concepções anteriores, concebendo que, ao crime continuado, seria indispensável a pré-existência de uma

⁵⁹ BÉZE, Patrícia Mothé Glioche. **Concurso Formal e Crime Continuado**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, Pp. 155. Apud GRECO, Rogério. Op. Cit., Pp. 665.

⁶⁰ PRADO, Luiz Régis. Op. Cit., Pp. 464.

⁶¹ BITENCOURT, Cezar Roberto. Op. Cit., Pp. 604.

unidade de desígnio e a ocorrência de condições objetivas de tempo, lugar e modo de execução. Muito embora o atual Código Penal tenha adotado expressamente a teoria objetiva, como se verifica no ponto 59 de sua exposição de motivos⁶², partilhamos do entendimento de Rogério Greco⁶³ segundo o qual a teoria objetivo-subjetiva é a que mais se adequa ao sistema penal brasileiro. Sobre o assunto, os tribunais superiores reforçam o posicionamento a favor da necessidade de satisfação de requisitos objetivos e subjetivos para a aplicação do instituto do crime continuado:

HABEAS CORPUS. EXECUÇÃO PENAL. ROUBOS E FURTOS. DETRAÇÃO. ART. 42 DO CPB. IMPOSSIBILIDADE DE DESCONTO DA PRISÃO PROVISÓRIA CUMPRIDA ANTES DO COMETIMENTO DO DELITO. UNIFICAÇÃO DAS PENAS. PRETENSÃO DE RECONHECIMENTO DA CONTINUIDADE DELITIVA. ART. 71 DO CPB. MERA REITERAÇÃO CRIMINOSA. PRECEDENTES. NECESSIDADE DE AMPLA DILAÇÃO PROBATÓRIA. IMPROPRIEDADE DA VIA DO HABEAS CORPUS. PARECER DO MPF PELA DENEGAÇÃO DO WRIT. ORDEM DENEGADA. [...]

2. A continuidade delitiva, segundo posição majoritária da doutrina e da jurisprudência, é uma ficção jurídica criada para beneficiar o criminoso, de sorte que, não obstante a pluralidade de crimes, considera-se a existência de um só, conforme o *preenchimento dos requisitos objetivos (delitos da mesma espécie, condições de tempo, lugar e modo de execução semelhantes) e subjetivos (unidade de desígnios)*.

3. Constatada a inexistência de conexão entre as ações perpetradas pelo agente, não incide, na espécie, a regra do art. 71 do CPB. [...]

6. Ordem denegada.⁶⁴

EMENTA: Recurso ordinário em habeas corpus. Penal. Crime de furto. Paciente condenado a 10 anos e 10 meses de reclusão por crimes de furto. *Continuidade delitiva não configurada. Necessidade de unidade de desígnios*. Reexame de fatos e provas. Imprópria a via estreita do habeas corpus. Recurso não provido. 1. A via estreita do habeas corpus é inadequada para a incursão em aspectos fáticos do processo e para a dilação probatória tendente a comprovar a existência dos requisitos objetivos e subjetivos para o reconhecimento da continuidade delitiva. 2.

⁶² “O critério da teoria puramente objetiva não revelou na prática maiores inconvenientes, a despeito das objeções formuladas pelos partidários da teoria objetivo-subjetiva. O Projeto optou pelo critério que mais adequadamente se opõe ao crescimento da criminalidade profissional, organizada e violenta cujas ações se repetem contra vítimas diferentes, em condições de tempo, lugar, modos de execução e circunstâncias outras, marcadas por evidente semelhança. Estender-lhe o conceito de crime continuado importa em beneficiá-la, pois o delinquente profissional tornar-se-ia passível de tratamento penal menos grave que o dispensado a criminosos ocasionais. [...] A Política Criminal atua, neste passo, em sentido inverso, a fim de evitar a libertação prematura de determinadas categorias de agentes, dotados de acentuada periculosidade.”

⁶³ GRECO, Rogério. Op Cit. 665.

⁶⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Copus nº. 160.866/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, quinta turma, Julgamento: 10/05/2011, Publicação: 15/06/2011. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=15055881&nu_m_registro=201000160976&data=20110615&tipo=5&formato=PDF> Acesso em: 18/02/2014.

Recurso ordinário a que se nega provimento⁶⁵.

EMENTA: HABEAS CORPUS. CRIMES DOLOSOS CONTRA A VIDA. PEDIDO DE RECONHECIMENTO DA CONTINUIDADE DELITIVA. DESÍGNIOS AUTÔNOMOS. ORDEM INDEFERIDA. 1. Assentada, pelas instâncias competentes, a falta de unidade de desígnios nas ações praticadas pelo paciente, não há como se reconhecer a continuidade delitiva. Precedentes. 2. Ordem denegada.⁶⁶

Ademais, discorre ainda o parágrafo único do art. 71 do Código Penal acerca do crime continuado qualificado, com critério de exasperação mais rigoroso, visto que a pena pode se agravar em até o triplo, sendo cabível nos casos de prática de crimes dolosos, contra vítimas diferentes, cometidos com violência ou grave ameaça à pessoa. Nestas situações, o juiz deverá considerar a culpabilidade, os antecedentes, a conduta social e a personalidade do agente, bem como os motivos e as circunstâncias que o motivaram, observando outrossim o teor dos Art. 70, § único e Art. 75, do Código Penal.

3.2.3.1 Da impossibilidade de cumulação de agravantes: crime continuado e concurso formal de crimes

Pelo que dispõem os Art. 70, § único e Art. 71, § único, ambos do Código Penal, a aplicabilidade dos critérios de cálculo de pena dos institutos do concurso formal de crimes e do crime continuado sofrem limitações. Quando se cuida da técnica da exasperação, nos casos de concurso formal próprio ou crime continuado simples ou qualificado, determinam os mencionados dispositivos legais que a pena definitiva não ultrapasse aquela que seria calculada mediante a regra do cúmulo material. Trata-se, por obstante, do concurso material benéfico, uma vez que as especialidades atinentes ao concurso formal próprio e ao crime continuado foram originadas para beneficiar os agentes que incorressem em pluralidade de crimes por meio de unidade de conduta ou que praticassem crimes de mesma natureza, mediante requisitos objetivos e subjetivos. Em decorrência disso, é necessário verificar se o cúmulo de penas, típico do concurso material, não seria mais benéfico ante as condições que

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº. 107761, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 09/08/2011, Publicação em 13/09/2011. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=627256>> Acesso em: 18/02/2014.

⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº. 95753, Relator(a): Min. Carlos Britto, Primeira Turma, julgado em 11/11/2008, Publicação: 07/08/2009. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=599246>> Acesso Em 18/02/2014.

justifiquem a exasperação em percentual tão elevado, a ponto de superar a regra disposta no Art. 69 do Código Penal.

Por conseguinte, incoerente e desarrazoada a aplicação simultânea dos critérios de agravamento de pena próprias do concurso formal e do crime continuado. Explica-se. Ocorre que, principalmente ao analisar os crimes contra a ordem tributária em que há supressão ou redução de mais de um tributo, há tribunais que insistem em considerar a existência de concurso formal de crimes, bem como continuidade delitiva. A hipótese deste concurso formal seria o maior dos ultrajes à Lei nº. 8.137/90, não fosse a aplicação concomitante do critério de exasperação de pena em duplicidade, configurando cristalino caso de *bis in idem*. Veja-se:

PENAL E PROCESSUAL PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. MICROEMPRESA. OMISSÃO DA OBRIGAÇÃO DE APRESENTAR DECLARAÇÃO. DOLO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. ENQUADRAMENTO NO TIPO DESCRITO NO ARTIGO 1º, I, DA LEI Nº 8.137/90. FIXAÇÃO DO VALOR SONEGADO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA COMPETENTE. CRIME CONTINUADO E CONCURSO FORMAL. [...]

8. O artigo 1º, I, da Lei nº 8.137/90, se aplica quando o contribuinte sonega informações, na declaração apresentada, ou deixa de encaminhar a própria declaração, desde que haja o resultado específico da supressão ou da redução dos tributos devidos, não havendo que se falar em desclassificação para o delito descrito no artigo 2º, I, do citado diploma legal.[...]

11. Em razão da reiteração da infração, sob as mesmas circunstâncias, e da repercussão quanto ao recolhimento de 4 (quatro) tributos diferentes, revela-se pertinente a majoração da pena pela continuidade delitiva e pelo concurso formal.

12. Apelação improvida. (grifou-se)⁶⁷

Diante da situação *sub oculis*, verificou-se que este acórdão transitou em julgado, em razão de preclusão temporal em interpor recurso especial ao Superior Tribunal de Justiça⁶⁸.

Muito embora tenha fugido ao fundamento basilar do concurso formal e do crime continuado em beneficiar os agentes, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região reconheceu, em outros julgados, a ilegalidade da aplicação simultânea das agravantes destes institutos:

⁶⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação Criminal nº. 8176/SE, Relator: Desembargador Federal Élio Wanderley De Siqueira Filho, Terceira Turma, Julgamento: 16/08/2012, publicação: 24/08/2012 - Página 225. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=28487580&num_registro=201300988954&data=20130506&tipo=0&formato=PDF> Acesso em 06/03/2014.

⁶⁸ Consulta processual realizada aos 06/03/2014 em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=28487580&num_registro=201300988954&data=20130506&tipo=0&formato=PDF>

PENAL. SONEGAÇÃO FISCAL. OMISSÃO DE INFORMAÇÃO E DECLARAÇÃO FALSA. ART. 1º, I, DA LEI Nº 8.137/1990. REDUÇÃO DE TRIBUTOS - IRPJ, PIS, CSLL, COFINS - ANOS-CALENDÁRIO 2002, 2003 E 2004. CONCURSO FORMAL E CONTINUIDADE DELITIVA. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. OCORRÊNCIA. INADEQUADA DISCUSSÃO NO PROCEDIMENTO PENAL QUANTO A EVENTUAL VÍCIO NO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. MATERIALIDADE E AUTORIA DELITIVAS COMPROVADAS. ROBUSTO CONJUNTO PROBATÓRIO. DOSIMETRIA. PENA-BASE. IMPOSSIBILIDADE DE FIXAÇÃO NO MÍNIMO LEGAL. PRESENÇA DE CIRCUNSTÂNCIAS DESFAVORÁVEIS. EXACERBAÇÃO DA PENA. ADOÇÃO DE CRITÉRIOS OBJETIVOS A PARTIR DA EXISTÊNCIA DE CIRCUNSTÂNCIAS FAVORÁVEIS. FIXAÇÃO DA PENA POUCO ACIMA DO MÍNIMO. POSSIBILIDADE. REQUISITOS DO ART. 44 DO CÓDIGO PENAL. ATENDIMENTO. SUBSTITUIÇÃO DA PENA PRIVATIVA DE LIBERDADE POR RESTRITIVAS DE DIREITOS. *MAJORAÇÃO SIMULTÂNEA DA PENA POR CONCURSO FORMAL E CRIME CONTINUADO. BIS IN IDEM.* PRECEDENTES. PENA DE MULTA. NECESSIDADE DE GUARDAR COERÊNCIA E PROPORCIONALIDADE À PENA PRIVATIVA DE LIBERDADE. APELAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDA. [...]

V. Configuradas as hipóteses de acréscimo da pena em decorrência de concurso formal e continuidade delitiva, apenas a última é admitida, sob pena de incorrer em bis in idem. Precedentes: STF - RE-101925, rel. Min. Francisco Rezek, 2º T., DJ 14.03.1986; STJ - HC-70110, rel. Min. Gilson Dipp, DJe 04.06.2007, HC-178499, rel. Min. Laurita Vaz, DJe 01.08.2011.[...]

VIII. Apelação parcialmente provida, tão somente para reformar a sentença quanto às penas aplicadas, restando, ao final, fixadas em 3 (três) anos de reclusão, em regime inicial de cumprimento aberto, substituída por duas penas restritivas de direitos, e em 150 (cento e cinquenta dias-multa), cada qual valorado em 1/30 (um trigésimo) do salário mínimo vigente à época do último fato (dezembro/2004), devidamente atualizada quando da execução.⁶⁹ (grifou-se)

PENAL E PROCESSUAL PENAL. APELAÇÃO CONJUNTA DOS RÉUS. APELO DO MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. SENTENÇA CONDENATÓRIA. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 1º, I, DA LEI Nº 8.137/90). PENAS APLICADAS ENTRE 02 (DOIS) A 04 (QUATRO) ANOS E 08 (OITO) MESES DE RECLUSÃO. MATERIALIDADE E AUTORIA DELITIVAS RECONHECIDAMENTE POSITIVADAS. CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS INCONTESTAVELMENTE CONSTITUÍDOS. ACERTO DA INCIDÊNCIA DA CAUSA DE AUMENTO DE PENA POR DANO À COLETIVIDADE. PREJUÍZO AOS COFRES PÚBLICOS DA ORDEM DE MAIS DE R\$ 1.000.000,00 (UM MILHÃO DE REAIS, EM VALORES DA ÉPOCA. SENTENÇA QUE PRIMOU PELA OBSERVÂNCIA AOS PRINCÍPIOS, DENTRE OUTROS, DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. MANUTENÇÃO DO JULGADO.

1. A plausibilidade da fundamentação jurídica adotada pelo juízo a quo afasta a necessidade de reforma do veredicto quanto ao reconhecimento da autoria e materialidade delituosas imputadas aos réus, ora apelantes, concernentes à prática da infração capitulada no art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90, dada a confirmação, extreme

⁶⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação Criminal nº. 10180/PE, Relatora: Desembargadora Federal Margarida Cantarelli, Quarta Turma, Julgamento: 15/10/2013, Publicação: 17/10/2013 - Página 377. Disponível em <http://www.trf5.jus.br/data/2013/10/00104382120124058300_20131017_5194132.pdf> Acesso em 25/02/2014.

de dúvidas, de elementos probantes, cabais e irrefutáveis, de haverem perpetrado o crime contra a ordem tributária descrito na peça acusatória, sem que a defesa se desincumbisse do ônus de desconstituí-la, ainda que em grau mínimo. [...]

7. Afigura-se por demais suficiente a aplicação, bem observada pelo magistrado sentenciante, tão-somente da causa de aumento de pena associada à continuidade delitiva, prevista no art. 71, do Código Penal, sendo, in casu, desproporcional o reconhecimento simultâneo e cumulativo da majoração prevista tanto no concurso material (art. 69 do CP), quanto na regra do concurso formal (art. 70 do CP), vez que a pluralidade de comportamentos delituosos já foi alcançada pelo regramento da causa especial de aumento de pena do crime continuado (art. 71 do CP), além do mais, a figura delitiva descrita nos autos, por suas peculiaridades, não recomenda o reconhecimento do concurso formal (art. 70). [...]

9. Impõe-se negar provimento ao apelo do Ministério Público Federal, bem como aos recursos dos réus.⁷⁰ (grifou-se)

Quanto à última ementa colacionada, imperioso destacar que o magistrado, além de assinalar a inadequação da aplicação cumulada das causas de aumento de pena por concurso formal e crime continuado, reporta-se também à impropriedade em considerar o reconhecimento de concurso formal no âmbito do tipo descrito no Art. 1º da Lei nº. 8.137/90. Em razão das divergências jurisprudenciais apontadas, analisadas de acordo com os conceitos até então apresentados, certo é que o concurso de delitos nos crimes contra a ordem tributária ocasiona intensas discussões, que devem ser minuciosamente estudadas pela autoridade julgadora ao momento da decisão final, para que a defraudação de forma reiterada não induza à equivocada conclusão de que se está diante de um caso de concurso formal de crimes, em razão da sonegação de mais de um tributo a partir de uma mesma fraude empregada.

4 O CONCURSO DE CRIMES NO ILÍCITO TRIBUTÁRIO

4.1 Breve histórico sobre o berço da criminalização do ilícito tributário

O Direito Criminal Brasileiro, no nascedouro do atual Código Penal, não detalhou tipos diretamente relacionados com a questão da evasão fiscal, à exceção da reprodução do crime de descaminho (Art.334, CP⁷¹), que já integrava o Código Republicano de 1890⁷² em

⁷⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação Criminal nº. 6556/PE, Relator: Desembargador Federal Marcelo Navarro, Terceira Turma, Julgamento: 13/09/2012, Publicação: 04/10/2012 - Página 650. Disponível em <http://www.trf5.jus.br/data/2012/10/200783000051580_20121004_3043158.pdf> Acesso em: 25/02/2014.

⁷¹ 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:

seu art. 265, com origem no Código Criminal do Império de 1830⁷³ (art. 177). O Decreto-Lei 2.848/1940⁷⁴ ingressou no ordenamento brasileiro em um cenário em que os ideais iluministas, hoje classificados como direitos fundamentais de primeira geração⁷⁵, exerciam considerável influência sobre os legisladores, ocasionando a entrada em vigor de código repressivo em maior proteção da propriedade individual. Por consequência, nesta ocasião, cuidou-se de consolidar com maior apreço a existência de delitos que tipificavam condutas em prejuízo do patrimônio particular, enquanto boa parte dos crimes que promoviam o desfalque do Erário, quando muito, eram enquadrados como estelionato, previsto no art. 171, ou nos crimes de falsificação de documentos, dos arts. 297, 298 ou 299, todos do Código Penal.

O momento histórico subsequente, imbuído de convicções oriundas do Estado Social e da necessidade de alocação de recursos públicos para a realização de projetos, impulsionou maior atenção à evasão fiscal que se contabilizava, culminando na promulgação da Lei nº. 4.729/65⁷⁶, que criou especificamente o crime de sonegação fiscal mediante as modalidades estabelecidas em seu Art. 1º. As condutas tipificadas neste diploma vieram reguladas em novo enquadramento legal na Lei nº. 8.137/90⁷⁷, que definiu os crimes contra a

Pena - reclusão, de um a quatro anos. [...]

⁷² BRASIL. **Decreto n. 847 – de 11 de outubro de 1890.** Código Penal dos Estados Unidos do Brazil. Disponível em <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=66049>> Acesso em 10/03/2014.

⁷³ BRASIL. **Lei de 16 de dezembro de 1830.** Código Criminal Do Império Do Brazil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/lim-16-12-1830.htm> Acesso aos 10/03/2014.

⁷⁴ BRASIL. **Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940.** Código Penal. Rio de Janeiro, 7 de dezembro de 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm> Acesso em: 25/01/2014.

⁷⁵ Cf. BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**, 15ª edição, São Paulo, Malheiros, 2004, Pp. 562-564.

⁷⁶ BRASIL. **Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965.** Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Brasília, 14 de julho de 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/14729.htm> Acesso em: 10/03/2014.

⁷⁷ BRASIL. **LEI Nº 8.137, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990.** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm> Acesso em: 10/03/2014.

ordem tributária, razão pela qual pode se considerar revogado implicitamente⁷⁸ o art. 1º da Lei nº. 4.729/65, como esclarece Ives Gandra da Silva Martins⁷⁹:

Em nenhum momento a Lei 8.137/90 refere-se à Lei 4.729/65, ao Dec. 326/67, ao Dec. 1.004/71 e a outros textos criminalizantes, apenas cuidando de matéria disciplinada por aqueles diplomas legislativos, ora com textos sem alteração de sentido e ofertando apenas nova redação formal, ora com evidente alteração de conteúdo. [...] Em outras palavras, sempre que se puser o conflito entre a lei anterior e a nova, prevalece o disposto na nova, a não ser que se trate de lei especial que não revogue uma lei geral naquilo que, em particular, não cuidou. [...] A resposta, portanto, é de que todos os dispositivos dos diplomas legais anteriores que foram cuidados de forma diversa pela Lei 8.137/90 foram revogados e aqueles que apenas foram reproduzidos passam a ter sua fonte legal não mais no diploma anterior reproduzido, mas no novo, nestes casos não prevalecendo o princípio da retroatividade benigna, em face da manutenção estrutural das situações pretéritas.

Como adiante será analisado, os crimes tributários dispostos no Art. 1º da Lei nº. 8.137/90 são materiais ou de resultado, visto que sua consumação requer a efetiva supressão ou redução de tributos. Trata-se de inovação legislativa em tema de delitos fiscais, tendo em vista que a Lei nº. 4.729/65 se limitava a dispor sobre crimes de natureza formal, atualmente regidos pelo art. 2º da Lei nº. 8.137/90, em que basta a realização de conduta tipificada com o específico fim de agir.

4.2 Dos Delitos Materiais descritos na Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária

Com vistas a compelir o contribuinte a satisfazer suas obrigações tributárias principais e acessórias, a Lei nº. 8.137/90 criminalizou determinadas condutas que impliquem em decréscimo do valor em perspectiva a ser arrecadado pelo Erário (art. 1º), caracterizando-se por delitos materiais, cominando penas que podem variar entre 2 (dois) a 5 (cinco) anos de reclusão e multa. Embora menos repressiva, o mesmo diploma legislativo, em seu art. 2º, considerou delituosas as condutas que prejudiquem a fiscalização da Fazenda, seja por falsas declarações, seja através de modalidades especiais dos crimes de apropriação indébita, desvio de finalidade de financiamento público ou violação de sigilo funcional. Estas infrações são consideradas crimes formais, prescindíveis de resultado para se consumarem, e dispõem de

⁷⁸ Neste sentido, cf. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, Malheiros, 27ª edição: 2006, Pp. 490.

⁷⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Crimes contra a Ordem Tributária**. In **Crimes contra a Ordem Tributária**, Coord. Ives Gandra da Silva Martins, 2ª ed. atual. - São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996, Pp. 25-27.

pena que deve ser estabelecida entre 6 (seis) meses a 2 (dois) anos de reclusão e multa.

O artigo primeiro da Lei nº. 8.137/90 estabelece as condutas pelas quais deve se consumir o delito de supressão ou redução de tributo, crime material, sendo necessário que se alcance o resultado de evasão fiscal, bem como dispõe sobre um delito de natureza formal, quando houver o desatendimento de ordem de autoridade fazendária:

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

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

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Tem-se a regularidade das operações fiscais e a arrecadação de dividendos esperada como bens jurídicos tutelados pela lei, sob as perspectivas mediata e imediata, respectivamente. Assim, o fato delituoso descrito cuida, em primeiro prisma, do patrimônio do Estado e, subsidiariamente, a fé pública.

Por proteger o adimplemento de obrigações tributárias, o autor de crimes tributários em geral é aquele responsável pelo recolhimento de tributos e pelos demais deveres legais de ordem fiscal decorrentes do desenvolvimento da atividade econômica. Isto significa que, nos casos em que uma espécie comporte substituição tributária, o substituto, isto é, o contribuinte de direito, que deverá responder por eventual pelo ilícito tributário, se estiver ciente da fraude. Ocorre que não basta o inadimplemento total ou parcial de tributos para que se configure algum dos crimes materiais tipificados na Lei nº. 8.137/90. Caracterizados os crimes contra a ordem tributária como plurissubsistentes, uma vez que requerem mais de uma conduta realizada na fase de execução, certo é que o agente deverá ter “praticado alguma das condutas ardilosas previstas nos incisos do *caput*, pessoalmente ou mediante preposto, as quais servirão de meio para atingir o resultado econômico.”⁸⁰

⁸⁰ EISELE, Andréas. **Crimes contra a Ordem Tributária**, Dialética, São Paulo, 1998, Pp.115.

Concretizada a primeira fase executória, a conduta subsequente consistirá no não recolhimento total ou parcial da receita.

Em diversas ocasiões, o que delimitará a abrangência da autoria de um crime tributário é a constatação de quem tomava decisões quanto às finanças da empresa, caso se trate de pessoa jurídica. A pessoa física que, consciente da ilicitude, emprega ardil perante o Fisco, almejando reduzir sua carga tributária, também responderá pelo crime de sonegação fiscal. Ademais, em caso de o responsável tributário se utilizar de terceiro para empregar o meio fraudulento, este, se dispor de consciência da fraude perpetrada, poderá ser processado criminalmente por participação no delito praticado pelo autor principal, uma vez que restará configurado o elemento doloso em sua conduta. Neste ínterim, se o responsável tributário não impulsionou conscientemente as práticas fraudulentas, mas, ao saber da ilicitude, persevera na atividade delituosa obtendo a supressão ou redução de tributo, será autor do crime previsto no art. 1º da Lei. nº. 8.137/90, por apresentar domínio do fato.

Em razão de tipificar condutas passíveis de fracionamento, é possível se verificar o concurso de pessoas no crime de supressão ou redução de tributo, notadamente quando houver ordem do controlador da empresa no sentido de praticar aquele delito aliada à anuência subjetiva de subordinados que praticam materialmente os atos típicos, conscientes que suas condutas se pautem em substrato fraudulento, havendo caso de coautoria no crime tributário. Distinta é a situação em que o executor do ato não apresenta consciência da finalidade da conduta, inexistindo, por óbvio, comportamento penalmente relevante.

Além da hipótese da divisão das fases de execução, haverá também concurso de pessoas diante da deliberação colegiada de órgãos ou conselhos empresariais, ocasião em que aqueles que anuíram com a decisão ilícita, adotada pela entidade, e os que não fizeram constar em ata sua discordância serão coautores intelectuais do delito.

4.2.1 Aspecto Subjetivo

Notório que todas as modalidades delitivas estabelecidas no *caput* do art. 1º da Lei nº. 8.137/90 requerem a utilização de uma fraude, que deve ter como principal consequência de atenuar a carga tributária do agente de forma indevida. Por obstante, oportuno mencionar que o aspecto subjetivo deste tipo se trata de matéria controversa nos tribunais pátrios, uma vez que há posicionamentos jurisprudenciais dissonantes a respeito da

necessidade ou não de dolo específico para consumir crimes contra a ordem tributária⁸¹.

Neste sentido, veja-se:

PENAL E PROCESSUAL PENAL. APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, I, DA LEI Nº 8.137/90. MATERIALIDADE E AUTORIA DEMONSTRADAS. *DOLO ESPECÍFICO. ELEMENTO DO TIPO. COMPROVAÇÃO SUFICIENTE. DOSIMETRIA DA PENA. DESNECESSIDADE DE FIXAÇÃO DE VALOR MÍNIMO DE REPARAÇÃO. PROVIMENTO DO RECURSO.*

1. Apelação interposta contra sentença, ancorada no art. 386, VII, do CPP, de improcedência do pedido de ação penal, com a absolvição do acusado, por inexistência de comprovação de dolo específico. [...]

3. *O crime previsto no art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90 é omissivo próprio, necessitando do dolo específico para sua consumação, caracterizado pela vontade e consciência dirigidas a realizar a conduta prevista no tipo penal incriminador, qual seja, fraudar a fiscalização fazendária através da omissão ou falsificação de informações, com o fim específico de suprimir ou reduzir tributos. [...]*

9. Não há como lançar dúvida razoável sobre a consciência do réu, quanto ao pagamento a menor dos tributos devidos, resultante da omissão de receita. Não se tratou de simples imprudência, negligência ou imperícia no trato das questões fiscais da empresa. *A sociedade escriturou apenas 50% das receitas constantes de notas fiscais, estando configurado o elemento subjetivo do tipo penal (dolo específico).* [...]

14. Pelo provimento da apelação.⁸²

PROCESSO PENAL. APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ADITAMENTO DA DENÚNCIA. INTERRUÇÃO DA PRESCRIÇÃO. EMENDATIO LIBELLI. AFASTADA PRESCRIÇÃO RECONHECIDA EM SENTENÇA PELA PENA MÁXIMA IN ABSTRATO. AUTORIA E MATERIALIDADE DELITIVAS COMPROVADAS. CRIME CONTINUADO. [...]

*VI- O elemento subjetivo do crime contra a ordem tributária é o dolo específico, consistente na efetiva vontade do agente em fraudar o Fisco. VII- Comprovadas a materialidade e a autoria delitivas, bem como caracterizada a continuidade na prática do ilícito penal, a condenação dos réus é medida que se impõe. [...]*⁸³

⁸¹ Refere-se não só aos delitos tipificados na Lei nº. 8.137/08, mas também se inclui neste gênero aqueles que têm como resultado principal a defraudação fiscal, a exemplo da apropriação indébita previdenciária (Art. 168-A, Código Penal) e descaminho ou contrabando (Art. 334, Código Penal), ressalvando-se a hipótese de haver algum crimes desta natureza que requeira o especial fim de agir.

⁸² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Processo: 200883000174232, Apelação Criminal nº. 10497/PE, Primeira Turma, Relator: Desembargador Federal Francisco Cavalcanti, Julgamento: 31/10/2013, Publicação: 07/11/2013, Página 191. Disponível em <http://www.trf5.jus.br/data/2013/11/200883000174232_20131107_5383642.pdf> Acesso em: 10/03/2014.

⁸³ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação Criminal nº. 10308/RJ, Relator: Desembargador Federal Marcelo Pereira Da Silva, Segunda Turma Especializada, Julgamento: 03/09/2013, Publicação: 18/09/2013. Disponível em <http://jurisprudencia.trf2.jus.br/v1/search?q=cache:LZfqJ0hOx_UJ:trf2nas.trf.net/iteor/TXT/RJ0108210/1/107/475516.rtf+200150010001839+&client=jurisprudencia&output=xml_no_dtd&proxystylesheet=jurisprudencia&lr=lang_pt&ie=UTF-8&site=acordao&access=p&oe=UTF-8> Acesso em: 10/03/2014.

PENAL - PROCESSUAL PENAL - APELAÇÃO CRIMINAL DO RÉU - CONDENAÇÃO PELO CRIME DO ART. 1º, I, DA LEI 8.137/90 - MATERIALIDADE E AUTORIA COMPROVADAS- SUPRESSÃO OU REDUÇÃO DE TRIBUTOS --- CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO- ART. 59, CP - DOSIMETRIA DA PENA-BASE EXCESSIVA - APELAÇÃO DO RÉU PARCIALMENTE PROVIDA. [...]

II- Materialidade e autoria comprovadas; constituição definitiva do crédito tributário (fls.545/546); eventual vício na esfera administrativa não interfere na esfera criminal; o réu prestou informações falsas a respeito da percepção de lucros e dividendos de empresas, de sua propriedade, que, na realidade, encontravam-se inativas; seu intuito era conferir lastro para acréscimo patrimonial e despesas dos períodos de 2001 a 2003; [...] *o dolo específico não é necessário à caracterização deste crime.* [...]

IV- Apelação do réu parcialmente provida, apenas, para reduzir a pena privativa de liberdade.⁸⁴

PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. CONTA CORRENTE. VALORES EXTRAVAGANTES. SUPRESSÃO OU REDUÇÃO DO TRIBUTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. PESSOA INTERPOSTA (LARANJA). DOLO ESPECÍFICO. AUSÊNCIA. IN DUBIO PRO REO. ABSOLVIÇÃO. MANUTENÇÃO. 1. *Descabe falar em crime contra a ordem tributária quando não resta comprovado o dolo específico da ré de suprimir ou reduzir o Imposto de Renda Pessoa Física.* 2. O grande volume de dinheiro transitado na conta corrente e a falta de apresentação do ajuste anual perante o fisco desservem, in casu, de arrimo para um édito condenatório, ante a dúvida a respeito da autoria da agente, haja vista sua condição econômica real de pessoa dada a afazeres domésticos, além do fato de ter sido usada como terceira pessoa (laranja) em negócios conduzidos exclusivamente pelo marido. 3. Apelação não provida.⁸⁵

Como se observa, grande parte dos julgados dos tribunais regionais federais decidem pela necessidade de dolo específico. Contudo, há divergência entre julgados do mesmo tribunal e no mesmo órgão colegiado, a exemplo das decisões colacionadas da Segunda Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Sobre o assunto, o Superior Tribunal de Justiça apresenta diversos acórdãos em que se assenta a necessidade do ânimo de se furtar ao cumprimento da obrigação tributária para a perfeita caracterização de crime contra a ordem tributária⁸⁶. Contudo, recente julgado da Ministra Laurita Vaz assinala a

⁸⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação Criminal nº. 8939, Relator: Desembargador Federal Messod Azulay Neto, Segunda Turma Especializada, Julgamento: 08/05/2012, Publicação: 21/05/2012 - Página 227/228. Disponível em <http://jurisprudencia.trf2.jus.br/v1/search?q=cache:kMHk2KsLgBoJ:trf2nas.trf.net/iteor/TXT/RJ0108210/1/83/402789.rtf+200751018067327+&client=jurisprudencia&output=xml_no_dtd&proxystylesheet=jurisprudencia&lr=lang_pt&ie=UTF-8&site=acordao&access=p&oe=UTF-8> Acesso em: 10/03/2014.

⁸⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação Criminal nº. 0001779-72.2003.4.01.3701/MA, Rel. Desembargador Federal Tourinho Neto, Terceira Turma, Publicação: 11/11/2011. Disponível em <http://arquivo.trf1.gov.br/AGText/2003/0001700/00017797220034013701_2.doc> Acesso em: 10/03/2014.

⁸⁶ Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº. 9.951/PR, Rel. Ministro Vicente Leal, Sexta Turma, julgado em 03/05/2001; Disponível em

desnecessidade de demonstração de dolo específico para a consumação do tipo descrito no Art. 1º, I, da Lei nº. 8.137/90, quando discorreu sobre o aspecto subjetivo da mesma espécie delituosa:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PENAL. DELITO CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. *ARTIGO 1.º, INCISO I, DA LEI N.º 8.137/1990. TESE DE NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DOLO ESPECÍFICO. IMPROCEDÊNCIA. INCIDÊNCIA, POR ANALOGIA, DA SÚMULA N.º 83 DESTA CORTE. ALEGADA IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO UNIPessoAL DO MÉRITO DO RECURSO ESPECIAL. IMPROCEDÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE ARGUMENTOS NOVOS E IDÔNEOS PARA REBATER AS RAZÕES EM QUE SE FUNDOU A DECISÃO AGRAVADA. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.*

1. De acordo com o art. 557, caput, do Código de Processo Civil, c.c. o art. 3.º do Código de Processo Penal, é possível ao Relator apreciar o mérito do recurso, com fundamento na jurisprudência dominante, de forma monocrática, não ofendendo, assim, o princípio da colegialidade.

2. *No mais, as razões declinadas na petição do regimental ressentem-se de argumentos robustos o bastante para infirmar os fundamentos da decisão agravada, proferida em conformidade com a jurisprudência sedimentada nesta Corte, no sentido de que o tipo penal em questão prescinde de dolo específico, sendo suficiente, para a caracterização do delito, a presença do dolo genérico, consistente nas condutas de omitir informação ou de prestar declaração falsa às autoridades tributárias, devendo, portanto, ser mantida em seus próprios termos.*

3. Agravo regimental desprovido.⁸⁷

Sob o mesmo entendimento, o Supremo Tribunal Federal dispõe de vasta jurisprudência no sentido de dispensar a constatação de dolo específico para atestar a ocorrência de crime contra a ordem tributária e outros delitos semelhantes:

PENAL E PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS. *APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA (ART. 168, § 1º, I, DO CP). ELEMENTO SUBJETIVO DO TIPO. DOLO ESPECÍFICO. NÃO-EXIGÊNCIA. PRECÁRIA CONDIÇÃO FINANCEIRA DA EMPRESA. NÃO-COMPROVAÇÃO. EXCLUDENTE DE CULPABILIDADE. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. INAPLICABILIDADE. ORDEM DENEGADA. 1. O crime de apropriação indébita previdenciária exige apenas “a demonstração do dolo genérico, sendo dispensável um especial fim de agir, conhecido como animus rem sibi habendi (a intenção de ter a coisa para si). Assim como ocorre quanto ao delito*

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMGD&sequencial=209518&num_registro=200000389170&data=20010625&formato=PDF> Acesso em: 10/3/2014; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº. 1074843/PB, Rel. Ministra Laurita Vaz, Quinta Turma, julgado em 04/11/2010, Publicação: 14/04/2011. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=12138332&num_registro=200801606368&data=20110414&tipo=5&formato=PDF> Acesso em: 10/03/2014.

⁸⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº. 55.925/PR, Rel. Ministra Laurita Vaz, Quinta Turma, julgado em 05/11/2013, Publicação: 19/11/2013. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=32104764&num_registro=201102284610&data=20131119&tipo=5&formato=PDF> Acesso em: 10/03/2014.

de apropriação indébita previdenciária, o elemento subjetivo animador da conduta típica do crime de sonegação de contribuição previdenciária é o dolo genérico, consistente na intenção de concretizar a evasão tributária” (AP 516, Plenário, Relator o Ministro Ayres Britto, DJe de 20.09.11). [...] 4. In casu, o paciente deixou de repassar à Previdência Social as contribuições descontadas de seus empregados no período compreendido entre março de 1999 e janeiro de 2000. Destarte, foi condenado a 2 (dois) anos e 6 (seis) meses de reclusão, em regime aberto, e ao pagamento de 16 (dezesesseis) dias-multa, pela prática do crime previsto no artigo 168-A, § 1º, inciso I, do Código Penal (apropriação indébita previdenciária) e a pena privativa de liberdade foi substituída por duas reprimendas restritivas de direito. 5. A defesa, ao não comprovar que empresa administrada pelo paciente passava por dificuldades financeiras que a impossibilitavam de cumprir a obrigação de repassar à Previdência Social os valores referentes às contribuições descontadas de seus empregados, não se desincumbiu de conjugar do quadro fático-jurídico o dolo específico. 6. Ordem denegada.⁸⁸

AÇÃO PENAL ORIGINÁRIA. CRIMES DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA E SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA (INCISO I DO § 1º DO ART. 168-A E INCISO III DO ART. 337-A, AMBOS DO CÓDIGO PENAL). CONTINUIDADE DELITIVA E CONCURSO MATERIAL. ELEMENTO SUBJETIVO DO TIPO. DOLO ESPECÍFICO. NÃO-EXIGÊNCIA PARA AMBAS AS FIGURAS TÍPICAS. MATERIALIDADE E AUTORIA COMPROVADAS EM RELAÇÃO AO CO-RÉU DETENTOR DO FORO POR PRERROGATIVA DE FUNÇÃO. [...] 3. A orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que, para a configuração do crime de apropriação indébita previdenciária, basta a demonstração do dolo genérico, sendo dispensável um especial fim de agir, conhecido como animus rem sibi habendi (a intenção de ter a coisa para si). Assim como ocorre quanto ao delito de apropriação indébita previdenciária, o elemento subjetivo animador da conduta típica do crime de sonegação de contribuição previdenciária é o dolo genérico, consistente na intenção de concretizar a evasão tributária. [...] ⁸⁹

Logo, ainda que a independência funcional do magistrado dê margem à prolatação de decisões dissonantes dos tribunais de uniformização de jurisprudência, no Supremo Tribunal Federal e no Superior Tribunal de Justiça prevalece o entendimento segundo o qual o dolo em cometer crimes tributários bastam para a consumação destes delitos, salientando ser dispensável a discussão acerca da existência ou não da intenção de reduzir sua carga tributárias por meio de fraudes que provoquem prejuízos ao Erário.

⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº. 113418, Relator(a): Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 24/09/2013, Publicação: 17/10/2013. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4678736>> Acesso em: 12/03/2014.

⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Penal nº. 516, Relator(a): Min. Ayres Britto, Tribunal Pleno, julgado em 27/09/2010, Publicação: 06/12/2010, Republicação: 19/09/2011 Publicação: 20/09/2011. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=627635>> Acesso em: 12/03/2014.

4.2.2 A questão do concurso de crimes na supressão ou redução de vários tributos mediante conduta única

Para a consumação dos crimes materiais contra a ordem tributária, imperioso que se constate uma fraude, consubstanciada em alguma das condutas elencadas taxativamente no artigo primeiro da Lei nº. 8.137/90. Para que a supressão ou redução de tributo se torne penalmente relevante, é necessário que seja praticada por meio daquelas condutas fraudulentas indicadas. Trata-se da realização da primeira fase de execução do delito de sonegação fiscal, que poderá ser realizada mediante um ou mais daqueles comportamentos previstos nos incisos. Ocorre que, em razão de se cuidar de delito plurissubsistente, a variedade de atos empregados na concretização do meio fraudulento não implica na multiplicidade de delitos daquela natureza, devendo-se considerar a conduta defraudadora em sua unidade.

A partir da análise das espécies de elemento ardiloso inerente aos crimes tributários, percebe-se que aqueles previstos nos incisos I a IV⁹⁰ do Art. 1º da Lei nº. 8.137/90 adquirem maior relevância em virtude de as fraudes empregadas serem materializadas em documentos que podem ocasionar a supressão ou redução em cadeia de diversos tributos. Por conseguinte, a potencialidade lesiva ao Erário, através de uma evasão fiscal generalizada, pode implicar na conclusão equivocada de que documentos, livros ou notas fiscais adulteradas provocariam a proliferação de delitos, seguida do concurso de crimes.

4.2.2.1 Crimes tributários continuados: a relação antagônica com o concurso material

Conforme delineado no capítulo anterior, o hodierno Direito Penal Brasileiro distingue com pormenor as modalidades de concurso de crimes. De acordo com a definição legal do Art. 71, Código Penal, e pelo que se descreve nos crimes contra a ordem tributária, haverá a figura do crime continuado quando a defraudação se perpetuar no tempo, sob as mesmas condições essenciais de lugar, maneira de execução e outras semelhantes. Trata-se do caso em que o agente proporciona a evasão reiteradamente omitindo operações de livros

⁹⁰ Por oportuno, não é dispendioso mencionar que estes dispositivos assumiram destaque o suficiente para serem objeto da Súmula Vinculante nº 24, sendo a qual “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

fiscais ou alterando nota fiscal, angariando a supressão ou redução de tributos mês a mês. Nesta situação, a conduta será considerada em sua unidade, razão pela qual o responsável deverá ser agraciado com o benefício da ficção jurídica e a exasperação prevista no Art. 71, CP. Destarte, por ocasião do cômputo da pena disposta no art. 1º, *caput*, Lei nº. 8.137/90, esta deverá ser considerada uma única vez, incidindo uma majorante com variação entre um sexto a dois terços, adotando-se o critério de cálculo de penas estabelecido no Art. 59, CP⁹¹.

Em virtude do conceito do instituto do crime continuado aplicado aos crimes contra a ordem tributária, quando se tratar de sonegação de tributos realizada por períodos seguidos, descabe a aplicação do concurso material de crimes, excetuando-se a hipótese em que a regra do cúmulo material seja mais benéfica do que a aplicação da majorante da continuidade delitiva⁹². De fato, existe uma relação antagônica entre os dois institutos, à medida em que, no concurso material, se verificam ilícitos esparsos e desconexos, justificando a soma de penas, enquanto o crime continuado é marcado principalmente pelas mesmas condições de tempo, lugar, modo de execução e unidade de desígnios, características que legitimam a exasperação de pena.

Neste sentido, decidiu o Tribunal Regional Federal da 5ª Região, reformando sentenças que consideraram o concurso material enquanto os crimes praticados preenchiam os requisitos de continuidade delitiva (eram da mesma espécie e idênticos os requisitos de tempo, lugar, *modus operandi* e unidade de desígnios, havendo evasão de tributos por intervalos de tempos seguidos). Evidencia-se que este egrégio tribunal fundamentou estes acórdãos seguindo o raciocínio segundo o qual a majoração decorrente de crime continuado (art. 71, CP) afasta a conclusão de ocorrência de concurso material de crimes:

PENAL. PROCESSUAL PENAL. AMPLA DEFESA. NÃO VIOLAÇÃO. DILIGÊNCIA DESNECESSÁRIA. FALSIDADE IDEOLÓGICA. PRESCRIÇÃO RETROATIVA. DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. INOBSERVÂNCIA. LANÇAMENTO FISCAL. EXAURIMENTO. DOLO GENÉRICO. FRAUDE.

⁹¹ Art. 59 - O juiz, atendendo à culpabilidade, aos antecedentes, à conduta social, à personalidade do agente, aos motivos, às circunstâncias e consequências do crime, bem como ao comportamento da vítima, estabelecerá, conforme seja necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime:

I - as penas aplicáveis dentre as cominadas;

II - a quantidade de pena aplicável, dentro dos limites previstos; [...]

⁹² Oportuno ressaltar que os artigos 70, par. único, 71, par. único do Código Penal estabelecem que a aplicação da majorante de um sexto a um meio, em casos de concurso formal ou crime continuado, não deve ultrapassar a soma cumulada das penas, regra própria do concurso material (art. 69, CP).

CONTINUIDADE DELITIVA. MODUS OPERANDI. INEGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. NÃO COMPROVAÇÃO. DOSIMETRIA. PENA BASE EXARCEBADA. CAUSA DE AUMENTO DO ART. 12, I DA LEI Nº 8.137/1990. MANUTENÇÃO. APELO PARCIALMENTE PROVIDO [...]

4. *Os crimes praticados são da mesma espécie e idênticos os requisitos de tempo, lugar, modus operandi e unidade de desígnios, o que afasta a hipótese de concurso material. A ausência das declarações de rendimentos, relativas aos anos-calendários 2000 a 2004, objetiva a redução da carga tributária. o que configura a continuidade delitiva, prevista no artigo 71, caput, do Código Penal. [...]*

7. Reconheço a incidência da causa de aumento prevista no art. 12, inciso I, da Lei no 8.137/90, razão por que, considerando o grave dano à coletividade decorrente da supressão dos tributos, aumento a pena em 1/3 (um terço), elevando-a para 3 (três) anos e 4 (quatro) meses de reclusão; sobre esta pena, incide a causa de aumento pela continuidade delitiva (art. 71 do CP), que aplico na fração de 1/3 (um terço), na linha de entendimento do colendo STJ,¹¹ considerando que a conduta se repetiu por cinco anos-calendário.

8. Apelos parcialmente providos.⁹³

PENAL E PROCESSUAL PENAL. PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA. INDEFERIMENTO DE OITIVA DE TESTEMUNHA. PROVA DESNECESSÁRIA. REALIZAÇÃO DE NOVO INTERROGATÓRIO. LEI Nº 11.719/2008. IMPOSSIBILIDADE. NÃO ACOLHIMENTO. CRIME CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, I, DA LEI Nº 8.137/90. OMISSÃO DA PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES RELEVANTES AO FISCO. SUPRESSÃO DE TRIBUTOS. AUTORIA E MATERIALIDADE DELITIVAS COMPROVADAS. DOSIMETRIA DA PENA DE ACORDO COM O ART. 59, DO CP. AUSÊNCIA DE REQUISITOS DESFAVORÁVEIS AO APELANTE. PENA FIXADA NO MÍNIMO LEGAL. PEDIDO MINISTERIAL DE EXCLUSÃO DA REDUÇÃO DA PENA REFERENTE À CONFISSÃO ESPONTÂNEA PREJUDICADO. CONCURSO MATERIAL DE CRIMES. INOCORRÊNCIA. PRESENÇA DA CONTINUIDADE DELITIVA. REDUÇÃO DAS PENAS PRIVATIVAS DE LIBERDADE E DE MULTA. RECURSO DO RÉU PROVIDO EM PARTE. APELAÇÃO DO MPF PREJUDICADA. RECONHECIMENTO DA PRESCRIÇÃO RETROATIVA. PENA EM CONCRETO. SÚMULA 146, DO STF. EXTINÇÃO DE OFÍCIO DA PUNIBILIDADE. ART. 110 C/C ART. 109, §§ 1º E 2º, DO CÓDIGO PENAL. [...]

10. *O crime de sonegação fiscal em comento só pode ser efetivado ano a ano, uma vez que as declarações de impostos têm caráter anual, e, no caso, a denúncia esclarece que a conduta delitosa do Apelante ocorreu entre os anos de 1998 e 1999, o que resultou na sonegação de IRPF em 02 (duas) vezes, com as condutas fraudulentas, havendo continuidade delitiva e não concurso material de crimes.*

11. Aumento decorrente da continuidade delitiva, fixado em 1/6, em razão da ocorrência de dois crimes da mesma espécie, restando a pena definitivamente fixada em 02 (dois) anos e 04 (quatro) meses de reclusão, em regime inicialmente aberto, substituída por 02 (duas) penas restritivas de direitos, a serem indicadas pelo Juízo das Execuções Penais. [...]⁹⁴

⁹³ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação Criminal nº. 8447/SE, Relator: Desembargador Federal Bruno Teixeira (convocado), Segunda Turma, Julgamento: 26/11/2013, Publicação: 27/11/2013 - Página 126. Disponível em <http://www.trf5.jus.br/data/2013/11/200885010003104_20131127_4181362.pdf> Acesso em: 19/03/2014.

⁹⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação Criminal nº. 8317/PB, Relator: Desembargador Federal Rubens De Mendonça Canuto (convocado), Terceira Turma, julgamento: 12/12/2013, publicação: 16/12/2013 - página 86. Disponível em <http://www.trf5.jus.br/data/2013/12/200382000054445_20131216_4098728.pdf> Acesso em: 19/03/2014.

Deste modo, a presença dos quesitos caracterizadores do crime continuado dissipa a concepção de concurso material de crimes, em virtude de os dois institutos obedecerem a regimes distintos, desde a origem até as condições atualmente exigidas pela lei penal.

4.2.2.2 Crimes tributários e o concurso formal

Situação diferente ocorre quando se supõe a ocorrência de concurso de crimes em sua modalidade formal, diante da sonegação de mais de uma espécie tributária. Argumentam os defensores⁹⁵ desta tese que não se deve considerar a quantidade de condutas realizadas, mas sim o número de fatos geradores dos tributos suprimidos ou reduzidos como meio de identificar cada crime em sua individualidade. Sob esta concepção, “o agente que executa qualquer das condutas elencadas nos incisos do art. 1º, *caput*, em face de fatos geradores distintos (duas operações de saída de mercadorias independentes, por exemplo), pratica dois crimes”⁹⁶, razão pelas quais concluem que teriam se consumado dois delitos mediante uma conduta, impondo-se a figura do concurso formal de crimes. No entendimento de Andreas Eisele, o concurso formal de crimes seria consequência da quantidade de tributos evadidos, visto que a supressão ou redução de cada tributo constituiria crime autônomo⁹⁷, tese compartilhada por Aurélio Pitanga Seixas Filho⁹⁸, pelo que discorre:

A falsificação de uma única nota fiscal, quando provoca a sonegação de mais de um imposto, caracteriza um concurso formal ou ideal de crimes, em que uma só ação ou omissão pode resultar na prática dois ou mais crimes. [...]

O conjunto de impostos sonegados com uma só nota fiscal falsificada (uma só conduta) demonstra que houve uma vontade consciente de falsificar inúmeros registros contábeis (várias violações), provocando, consequentemente, várias

⁹⁵ EISELE, Andréas. **Crimes contra a Ordem Tributária**, Dialética, São Paulo, 1998, Pp. 124-126.

⁹⁶ Idem..

⁹⁷ Neste mesmo sentido, cf. ABRÃO, Carlos Henrique. **Sanções Penais Tributárias**. In **Sanções Penais Tributárias**, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005, Pp. 204-205; SILVA, Clarissa Sampaio; SIQUEIRA, Natércia Sampaio, **Sanções Penais Tributárias**. Op. Cit., Pp. 261-262;

⁹⁸ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Sanções Penais Tributárias**. In **Sanções Penais Tributárias**, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005, Pp. 123-124.

reduções ilícitas, enquadrando-se, portanto, na repressão acumulada.

O concurso formal de crimes provocando a violação de impostos federais e de um imposto estadual resulta que os crimes federais, se processados em conjunto, serão julgados independentemente do crime estadual, ambos dirigidos com ampla autonomia e cujas provas serão examinadas com subjetividade própria, para efeito de sentenças e penalidades específicas.

O mesmo autor também pontua que haveria crime continuado, caso a fraude se repetisse em diversas notas fiscais que guardassem conexão temporal, além das mesmas condições de lugar e modo de execução, finalizando seu pensamento com a conclusão de que a melhor alternativa para a consumação desenfreada de delitos tributários pela mesma sociedade seria a interdição da empresa para encerrar seu comportamento delituoso.

Pautando-se neste entendimento, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região por vezes considerou caracterizado o concurso formal de crimes juntamente de continuidade delitiva, ainda que aplicasse a majorante de pena base apenas uma vez, referente ao crime continuado (art. 71, CP):

PENAL. SONEGAÇÃO FISCAL. OMISSÃO DE INFORMAÇÃO E DECLARAÇÃO FALSA. ART. 1º, I, DA LEI Nº 8.137/1990. REDUÇÃO DE TRIBUTOS - IRPJ, PIS, CSLL, COFINS - ANOS-CALENDÁRIO 2002, 2003 E 2004. CONCURSO FORMAL E CONTINUIDADE DELITIVA. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Ocorrência. INADEQUADA DISCUSSÃO NO PROCEDIMENTO PENAL QUANTO A EVENTUAL VÍCIO NO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. MATERIALIDADE E AUTORIA DELITIVAS COMPROVADAS. ROBUSTO CONJUNTO PROBATÓRIO. DOSIMETRIA. PENA-BASE. IMPOSSIBILIDADE DE FIXAÇÃO NO MÍNIMO LEGAL. PRESENÇA DE CIRCUNSTÂNCIAS DESFAVORÁVEIS. EXACERBAÇÃO DA PENA. ADOÇÃO DE CRITÉRIOS OBJETIVOS A PARTIR DA EXISTÊNCIA DE CIRCUNSTÂNCIAS FAVORÁVEIS. FIXAÇÃO DA PENA POUCO ACIMA DO MÍNIMO. POSSIBILIDADE. REQUISITOS DO ART. 44 DO CÓDIGO PENAL. ATENDIMENTO. SUBSTITUIÇÃO DA PENA PRIVATIVA DE LIBERDADE POR RESTRITIVAS DE DIREITOS. MAJORAÇÃO SIMULTÂNEA DA PENA POR CONCURSO FORMAL E CRIME CONTINUADO. BIS IN IDEM. PRECEDENTES. PENA DE MULTA. NECESSIDADE DE GUARDAR COERÊNCIA E PROPORCIONALIDADE À PENA PRIVATIVA DE LIBERDADE. APELAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDA.

I. Materialidade e autoria delitivas comprovadas a partir do conjunto probatório carreado aos autos. Aplicação da teoria do domínio do fato. [...]

V. Configuradas as hipóteses de *acréscimo da pena em decorrência de concurso formal e continuidade delitiva, apenas a última é admitida, sob pena de incorrer em bis in idem. Precedentes: STF - RE-101925, rel. Min. Francisco Rezek, 2ª T., DJ 14.03.1986; STJ - HC-70110, rel. Min. Gilson Dipp, DJe 04.06.2007, HC-178499, rel. Min. Laurita Vaz, DJe 01.08.2011 [...]*⁹⁹

⁹⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação Criminal nº. 10180/PE, Relatora: Desembargadora Federal Margarida Cantarelli, Quarta Turma, Julgamento: 15/10/2013, Publicação: 17/10/2013 - Página 377. Disponível em: <http://www.trf5.jus.br/data/2013/10/00104382120124058300_20131017_5194132.pdf> Acesso em: 21/03/2014.

No julgamento em referência, embora tenha lapidado a sentença, com a desconsideração da majorante vinculada ao concurso formal e aplicando apenas a exasperação de pena relacionada ao crime continuado, a eminente Relatora fundamenta seu voto na incoerência da acumulação dos dois institutos, em virtude de suas funções originárias de “prevenir o apenamento intenso do indivíduo merecedor de censura menos grave que se tivesse cometido iguais delitos por meio de ações distintas” e de que “a regra do concurso ideal só há de ser aplicada quando efetivamente trazer proveito ao réu, devendo ser afastada quando lhe acarrete prejuízo”¹⁰⁰. Por obstante, pauta sua decisão no parecer do Ministério Público Federal, salientando que:

Incidem no caso, os arts. 70 e 71, do Código Penal, vez que o SIMPLES não é espécie tributária, mas mera modalidade de redução das obrigações tributárias acessórias, portanto, como suprimido o valor de diversos tributos (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS etc.) e em vários anos-calendário, configurado o concurso formal. No entanto, sendo aplicáveis referidos institutos, por razão de política criminal, impõe-se o acréscimo apenas resultante do crime continuado [...].¹⁰¹

Sob a concepção adotada pela douta magistrada, haveria a configuração de concurso formal próprio, em que, através de uma conduta única, o autor do fato teria dado azo a tantos delitos quantos foram os tributos sonegados. Assim, se mediante uma declaração falsa prestada ao Fisco, o contribuinte tiver dado causa à supressão ou redução de vários tributos, de acordo com aquela perspectiva, deveria responder por vários delitos idênticos. Nesta situação, após o cálculo da pena base, esta deveria ser aumentada em valor compreendido entre um sexto até a metade, se fosse recomendada a aplicação da majorante do Art. 70, CP, por aspectos relacionados à política criminal.

Por certo, no caso *sub oculi*, a equívoco conceitual acerca da consumação do crime tributário do art. 1º, Lei nº. 8.137/90 não ocasionou maiores prejuízos, tendo em vista que o delito fora realizado em continuidade delitiva e a majorante prevista no Art. 71, CP ser de aplicação preferencial. Destarte, independente de os julgadores considerarem a

¹⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 101.925/SP, 2ª Turma, Rel. Min. FRANCISCO REZEK, DJ de 14/03/1986. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=194250>> Acesso em: 21/03/2014.

¹⁰¹ Trecho do parecer ministerial transcrito no acórdão da ação penal nº. 0010438-21.2012.4.05.8300, Apelação Criminal nº. 10180/PE, que tramitou no Tribunal Regional Federal da 5ª Região.

potencialidade lesiva da fraude com fins de contabilização de crimes tributários consumados, não seria aconselhável preferir a majorante de concurso formal ou cumulá-la com a relativa à continuidade delitiva, notoriamente das bases históricas deste instituto.

Insta mencionar, por oportuno, que diferente seria a situação em que não se verificasse o crime continuado, isto é, a hipótese de o contribuinte ter omitido operações financeiras em seus livros fiscais por uma única vez, contudo, ocasionando a defraudação de IR, PIS, CSLL, Cofins e ICMS. Neste caso, a questão suscitada adquire maior relevância, visto que, se julgada procedente ação penal por este fato, restaria a dúvida sobre a existência ou não de caso de aumento de pena pelo concurso formal. Situação como esta exigiria maior rigor conceitual, para que não houvesse ilegalidade no cálculo da pena, por meio de majorante aplicada desnecessariamente.

Ainda sobre o processo de relatoria da Des. Margarida Cantarelli, conquanto mereça respeito seu posicionamento, a jurisprudência do mesmo tribunal tem evoluído no sentido de considerar que a evasão de mais de um tributo por meio do emprego das condutas ardilosas previstas no *caput* do Art. 1º da Lei nº. 8.137/90 implica apenas na prática de infração penal única:

PENAL E PROCESSUAL PENAL. CRIME CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, I, DA LEI Nº 8.137/90. PRESCRIÇÃO RETROATIVA NÃO CONFIGURADA. SÓCIO-ADMINISTRADOR. ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE AO CONTADOR DA EMPRESA NÃO COMPROVADA. AUTORIA IMPUTADA AO SÓCIO-GESTOR DA EMPRESA. *OMISSÃO DA PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES RELEVANTES AO FISCO*. SUPRESSÃO DE TRIBUTOS. DESCLASSIFICAÇÃO DA CONDUTA PARA O TIPO PENAL PREVISTO NO ART. 2º, I, DA LEI Nº 8.137/90. IMPOSSIBILIDADE. AUTORIA E MATERIALIDADE DELITIVAS COMPROVADAS. *DOSIMETRIA DA PENA. APLICAÇÃO DA CAUSA DE AUMENTO REFERENTE AO ARTIGO 70 DO CÓDIGO PENAL*. IMPOSSIBILIDADE. *APELAÇÃO DO RÉU PROVIDA EM PARTE. APELAÇÃO MINISTERIAL IMPROVIDA*. [...]

8. *Incidência da majorante referente à continuidade delitiva*. Conduta delituosa realizada em 02 (duas) vezes, autorizando o aumento de pena em 1/6 (um sexto), como recomenda o eg. Superior Tribunal de Justiça, totalizando a pena definitiva em 03 (três) anos, 07 (sete) meses e 15 (quinze) dias, a qual torna definitiva.

9. *Apelação Ministerial restrita ao pedido de aplicação do concurso formal, por serem quatro os delitos sonogados. O Apelante, com uma única conduta, consumou o tipo previsto na norma, omitindo um fato econômico (movimentação financeira da empresa, que, por sua vez, deu origem ao fato gerador de vários tributos), atingindo a ordem tributária com a sonegação de impostos, não importando a quantidade deles, devendo ser ressaltado que, a omissão da receita, na época dos fatos, implicava sempre em supressão de quatro tributos (IRPJ, do PIS, da COFINS e CSLL) com a prática de apenas uma conduta. Inaplicabilidade do concurso material. Precedentes*. [...]

13. *Apelação Criminal do Réu provida em parte, para concedendo-se habeas corpus de ofício, corrigir a inversão da aplicação das majorantes na aplicação da penal*.

14. Apelação do Ministério Público Federal improvida.¹⁰²

PENAL E PROCESSUAL PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 1º, I, DA LEI Nº 8.137/90). DECLARAÇÃO DA EMPRESA CONTRIBUINTE FALSA. SUPRESSÃO DE IRPJ, CSLL, COFINS E PIS. MATERIALIDADE E AUTORIA DEMONSTRADAS. DOMÍNIO DO FATO PELO APELANTE. CONSEQUÊNCIAS DO CRIME COMO CIRCUNSTÂNCIA DESFAVORÁVEL. AFASTAMENTO. GRAVE DANO À COLETIVIDADE (ART. 12, I, DA LEI Nº 8.137/90). CONCURSO FORMAL. INOCORRÊNCIA.

1. Apelação interposta em face de sentença que o condenou um dos réus como incurso nas penas do art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90, em concurso formal (art. 70 do CP), com aplicação, ainda, da causa de aumento prevista no art. 12, I, da Lei nº 8.137/90. [...]

9. *Mediante apenas uma ação - declaração falsa de rendimentos relativa ao ano-calendário 1998 -, houve supressão de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS. Entretanto, não se pode falar que houve a prática de dois ou mais crimes, porquanto é corolário lógico da falsidade em questão o não recolhimento de mais de um tributo. Afasta-se, portanto, o aumento decorrente do disposto no art. 70 do CP (concurso formal).*

10. Apelação parcialmente provida, para, mantida a condenação, reduzir as penas impostas ao apelante para 2 anos e 8 meses de reclusão, inicialmente em regime aberto, substituída por duas sanções restritivas de direitos, mais o pagamento de 60 dias-multa, cada um no valor de 1/10 do salário mínimo vigente ao tempo do fato.¹⁰³

Além da tese desenvolvida por Andreas Eisele, segundo o qual o concurso formal de crimes se originaria em virtude da quantidade de tributos sonegados, há outra corrente que pretende defender a possibilidade de concurso formal de crimes tributários a partir da constatação de lesão a mais de um bem juridicamente protegido, independentemente da quantidade de espécies tributárias defraudadas. Sob esta perspectiva, Anderson Furlan¹⁰⁴ discorre que a redução ou supressão de tributos como IPI, Cofins, IR, CSL e ICMS através da inserção de elementos inexatos em nota fiscal, consuma a modalidade delitiva prevista no art. 1º, II, Lei nº. 8.137/90, ofende a arrecadação tributária da União e a arrecadação tributária do Estado, “na medida em que cada qual depende basicamente de suas próprias receitas fiscais

¹⁰² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação Criminal nº. 9425/SE, Relator: Desembargador Federal Geraldo Apoliano, Terceira Turma, Julgamento: 23/05/2013, Publicação: 04/06/2013 - Página 163. Disponível em <<http://www.trf5.jus.br/InteiroTeor/publicacoes.jsp?numproc=00022972920114058500>> Acesso em: 25/03/2014.

¹⁰³ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação Criminal nº. 10021/PE, Relator: Desembargador Federal Francisco Cavalcanti, Primeira Turma, Julgamento: 23/05/2013, Publicação: 31/05/2013 - Página 126. Disponível em <http://www.trf5.jus.br/data/2013/05/200683000002370_20130531_5116312.pdf> Acesso em: 25/03/2014.

¹⁰⁴ FURLAN, Anderson. **Sanções Penais Tributárias**. In **Sanções Penais Tributárias**, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005, Pp. 37-42.

para poder realizar as despesas necessárias”. Neste raciocínio, disciplina o autor¹⁰⁵:

Duas ordens jurídicas restam ofendidas pela mesma conduta. Dois bens jurídicos distintos são afetados pelo mesmo ato delituoso. De um lado a arrecadação tributária da União; de outro a arrecadação tributária estadual. Duas pessoas jurídicas distintas terminaram sendo atingidas criminosamente por uma única ação.

Portanto, sob esta ótica, pouco importaria a quantidade de tributos evadidos, posto que a quantidade de bens jurídicos violados adquire maior relevância. Deste modo, caso o autor promovesse a supressão ou redução somente de tributos federais, estaria consumado um só crime. Contudo, se a fraude perpetrada culminasse na evasão de tributos federais e estaduais, restaria configurado o concurso formal de crimes, uma vez que a ofensa a dois bens jurídicos distintos (arrecadação de tributos federais e arrecadação de tributos estaduais) implicaria na consumação de dois crimes tributários, originados a partir da mesma conduta¹⁰⁶.

Embora se demonstre respeito por mais esta tese acerca do concurso formal de crimes tributários, imperioso salientar que a conduta que importa na sonegação ou supressão de tributos promove afronta à ordem jurídica em geral e não ao patrimônio de cada pessoa jurídica de direito público em específico. O único sujeito passivo da Lei nº 8.137/90 é a Ordem Tributária. Neste sentido, firmou-se o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça:

RECURSO ESPECIAL. DIREITO PENAL E PROCESSUAL PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SUPRESSÃO DE MAIS DE UM TRIBUTOS. CONCURSO FORMAL. INOCORRÊNCIA. CRIME ÚNICO.

1. *No crime de sonegação fiscal o bem jurídico tutelado não é o patrimônio ou erário de cada pessoa jurídica de direito público titular de competência para instituir e arrecadar tributos - fiscais (entes federativos) ou parafiscais (entidades autárquicas) - mas, sim, a ordem jurídica tributária como um todo.*

2. A conduta consistente em praticar qualquer uma ou todas as modalidades descritas nos incisos I a V do art. 1 da Lei nº 8.137/90 (crime misto alternativo) conduz à consumação de crime de sonegação fiscal quando houver supressão ou redução de tributo, pouco importando se atingidos um ou mais impostos ou contribuições sociais.

3. *Não há concurso formal, mas crime único, na hipótese em que o contribuinte, numa única conduta, declara Imposto de Renda de Pessoa Jurídica com a inserção de dados falsos, ainda que tal conduta tenha obstado o lançamento de mais de um tributo ou contribuição.*

4. Recurso improvido.¹⁰⁷

¹⁰⁵ Idem.

¹⁰⁶ VAZ, Carlos; PARAGUASSU, Monica. **Sanções penais tributárias**. In: **Sanções Penais Tributárias**, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005, Pp. 237-238.

¹⁰⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº. 1294687/PE, Rel. Ministra Maria Thereza De

Encontrava-se já pacificada a concepção relacionada à unidade da conduta do autor que promovia a sonegação tributária conforme as modalidades estabelecidas no Art. 1º, Lei nº. 8.137/90. Todavia foi necessário equacionar que, no processamento de crimes de sonegação fiscal, é desnecessário averiguar se o responsável pela fraude dispunha ou não do propósito específico de defraudar o IR, IPI, ICMS ou ISS ou mesmo de causar déficit na arrecadação tributária federal, estadual ou municipal. Quanto aos crimes previstos no art. 1º da Lei nº. 8.137/90, impende analisar apenas se o autor tinha dolo genérico em promover o aminguamento de sua carga tributária, pouco se importando se suprime ou reduz um, dois ou dez tributos¹⁰⁸, em situação análoga ao que prevê o crime de Descaminho ou Contrabando (Art. 334, CP)¹⁰⁹. Oportuno mencionar que as notas fiscais servem para o cálculo de tributos diversos, sendo impossível, impraticável mensurar o direcionamento da vontade do agente em suprimir o imposto de renda ou a contribuição sobre lucro líquido, por exemplo. Sobre o assunto, disserta Ítalo Farias Pontes¹¹⁰:

De início é importante destacar que, quando determinado contribuinte insere elementos inexatos em uma nota fiscal, ele não visa apenas evitar o pagamento *deste* ou *daquele* tributo.

Na verdade, essa conduta tem por finalidade reduzir ou suprimir o máximo de obrigações tributárias, até porque como a nota fiscal é o principal meio de atestar o volume das suas operações comerciais, a escrituração deficiente ou a menor desta irá repercutir no cumprimento de várias obrigações tributárias.

Seja como for, o que importa é que com a aposição de elementos estranhos a uma nota fiscal, o contribuinte não pratica vários crimes. A rigor, o crime é um só e terá como consequência direta a supressão ou a redução de vários tributos.

Assim, como para a configuração do crime em questão é irrelevante o gênero do tributo suprimido ou reduzido (seja federal, estadual ou municipal), bastando apenas que o mesmo não tenha sido recolhido no todo ou em parte, temos que o

Assis Moura, Sexta Turma, Julgado em 15/10/2013, Publicação: 24/10/2013. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=31968404&num_registro=201102899718&data=20131024&tipo=5&formato=PDF> Acesso em: 25/03/2014.

¹⁰⁸ Neste sentido, cf. MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 3ª edição, Atlas, São Paulo, 2011, Pp. 337.

¹⁰⁹ Para a consumação deste delito, basta que o agente se furte de promover a adequada internalização ou exportação de mercadorias, com o desembaraço aduaneiro, ou que pratique algumas das condutas previstas nos parágrafos primeiro a terceiro do mesmo artigo, cuidando-se de um crime único, ainda que sejam inúmeros os tributos devidos e sonegados na entrada ou saída de determinados produtos do território nacional.

¹¹⁰ PONTES, Ítalo Farias. **Sanções Penais Tributárias**. In **Sanções Penais Tributárias**, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005, Pp.455-456.

crime é um só, independentemente do número de notas fiscais, muito embora haja uma repercussão patrimonial direta na esfera de cada pessoa política.

A título de ilustração, suponha-se o fato de inserir elementos inexatos em diversas notas fiscais, promovendo redução do valor de Imposto de Renda, IPI, Cofins, PIS, CSLL e ICMS¹¹¹. Pergunta-se: em face da redução de múltiplos tributos, concorreriam múltiplos crimes? Por se tratar de inúmeras notas fiscais objeto de fraude, constitui-se um crime, vários crimes para cada nota ou apenas um crime continuado? Em consonância com os argumentos adotados, Deborah Sales e Raul Nepomuceno¹¹² esclarecem:

Tem-se ainda que, conquanto da mesma operação praticada pelo sujeito passivo da obrigação tributária possa decorrer o surgimento de múltiplas obrigações tributárias, cujo respectivo crédito pertença a diferentes pessoas políticas tributantes, tal conduta única configura um crime previsto no inciso V, do art. 1º da Lei nº. 8.137/90 e atrairá a competência da Justiça Federal para o seu deslinde, caso tenha a sua prática ofendido interesse patrimonial da União.

Sendo assim, se constarem elementos inexatos em cinquenta notas fiscais, estará configurado apenas um crime continuado, ficção legal, porquanto o agente praticou vários crimes da mesma espécie, nas mesmas condições de tempo, lugar e valendo-se da mesma maneira de execução, aplicando-se a pena nos termos do art. 71 do Código Penal Brasileiro.

Diante de prejuízo na arrecadação de entes federativos diferentes, não há que se considerar consumado o delito de sonegação fiscal com base nas pessoas jurídicas de direito público prejudicadas, tendo em vista o desacerto em se considerar a existência de mais de uma ordem tributária ou a cisão de ordens tributárias federal, estadual e municipal.

Como bem leciona Hugo de Brito Machado¹¹³:

Pode ocorrer que uma única ação meio tenha como resultado a supressão ou a redução de um só ou de vários tributos. No caso da emissão, por uma empresa industrial, de uma nota fiscal de venda de produto seu com preço menor do que o efetivamente praticado, é possível que se tenha como resultado a redução de ICMS, do IPI, da COFINS o da CSL. Isso não quer dizer que vários crimes estejam configurados. O crime é um só [...]

Pode parecer [...] que o fato do haver sido reduzido tributo estadual e federal configuraria dois delitos. Na verdade, porém, assim não é. O tipo penal de que se cuida é integrado por uma *ação-meio*, que se perfaz mediante uma das condutas descritas em um dos incisos, e por um resultado com a mesma visado,

¹¹¹ Questionamento presente na obra **Sanções Penais Tributárias**, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005, Pp. 8.

¹¹² SALES, Deborah; NEPOMUCENO, Raul. **Sanções Penais Tributárias**. In **Sanções Penais Tributárias**, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005, Pp. 287.

¹¹³ MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit., Pp. 334.

consubstanciado pela *ação nuclear* do tipo, indicada na cabeça do art. 1º da Lei nº 8.137/90 [...] (grifos no original)

Portanto, para aprimorado estudo do tema, imperioso mencionar que deve-se considerar a ação meio, ou seja, a fraude perpetrada, vinculado ao resultado de supressão ou redução de tributos. Portanto, urge salientar que o tipo descrito no Art. 1º, Lei nº. 8.137/90 é tão somente a supressão ou redução de tributo ou contribuição social e qualquer acessório, mediante uma ou mais das condutas meios ali dispostas em *numerus clausus*, não restando razão para se considerar a existência de crimes tributários concorrentes em quantidade diretamente relacionada aos fatos geradores prejudicados e, por consequência, aos tributos evadidos.

Ademais, certo é que aqueles que defendem a pluralidade de delitos com fundamento nos entes federados atingidos não se atém ao verdadeiro bem jurídico tutelado pelos crimes contra a ordem tributária. Como disciplinam Márcio Severo Marques e Alexandre Yoshio Hayashi¹¹⁴, a Lei nº. 8.137/90 não se limita a proteger o “patrimônio público”, sendo este os recursos arrecadados pelos tributos, mesmo porque estes dispõem de função extrafiscal, como instrumento de política econômica e social. Em verdade, o bem jurídico tutelado pelas normas penais tributárias é a arrecadação tributária aliada ao direito de o Estado em regular condutas através de tributos, sendo meios de política econômica. Positivados na Constituição Federal e norteadores do sistema tributário nacional, estes valores merecem a tutela jurídica penal¹¹⁵.

Diante da intervenção do Direito Penal, justificada pela relevância do bem jurídico tutelado, por não haver outros meios mais eficazes de efetivar esta proteção e existir adequação às finalidades preconizadas pela norma penal, a redação do tipo penal requer minucioso estudo, a revelar a unidade da conduta do agente. Neste sentido, Zelmo Denari¹¹⁶ leciona:

¹¹⁴ MARQUES; Márcio Severo; HAYASHI, Alexandre Yoshio; **Sanções Penais Tributárias**. In **Sanções Penais Tributárias**, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005, Pp. 541-545.

¹¹⁵ Idem, Pp. 543.

¹¹⁶ DENARI, Zelmo. **Sanções Penais Tributárias**. In **Sanções Penais Tributárias**, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005, Pp. 648.

Leitura atenta da Lei nº. 8.137/90 revela que todos os tipos penais ali previstos, dependentes ou não de resultado, integram a categoria mais ampla dos *crimes contra a ordem tributária*, pouco importando a espécie tributária versada. Assim sendo, quer se trate de redução do valor de IPI, da Cofins, do IR ou do ICMS devidos, o bem tutelado é a ordem tributária e não cada espécie isoladamente considerada.

Assim sendo, o crime tributário material previsto na Lei nº. 8.137/90 se trata de infração penal que atinge um único bem jurídico, restando afetada a ordem tributária e os instrumentos de política econômica e fiscal do Estado, após o manejo de métodos fraudulentos, que culminam quase que invariavelmente na sonegação de mais de uma espécie tributária. A execução destas condutas delituosas podem, todavia, afetar diferentes entes federados, entendidos como vítimas do crime¹¹⁷, o que não descaracteriza a unidade delitiva, descabendo suscitar o concurso formal de crimes tributários.

4.2.3 A multiplicidade de tributos evadidos como fator de agravamento da pena

O desenvolvimento de uma atividade empresarial no Brasil é permeado por obstáculos burocráticos, além de outros de conotação econômica. Quando não se encontra sob condições excepcionais de incentivos fiscais por parte do estado, em diversas ocasiões, o contribuinte, sob o manto da personalidade jurídica, suporta alta carga tributária, cujas obrigações pecuniárias podem deter os mesmos instrumentos de aferição do valor devido, a exemplo de notas fiscais ou escrituração em livros fiscais. Ocorre que a falsidade ou vagueza eventualmente presente nestes substratos de fiscalização¹¹⁸, quase sempre, atinge o núcleo de mais de um fato gerador, promovendo a supressão ou redução de mais de um tributo (IR, IPI, Cofins, PIS...). Nestas recorrentes situações, partindo-se de uma visão superficial, pode-se entender pela configuração de um caso de concurso de crimes formal homogêneo e impróprio, em que deveria incidir a regra do cúmulo de penas, equivalente ao concurso material de crimes. Contudo, primeiramente, urge salientar a unidade da conduta que deve ser considerada no delito material do art. 1º da Lei nº. 8.137/90, razão que de plano afasta a possibilidade de ocorrência de concurso material. Sobre o assunto, esclarecem Carlos César

¹¹⁷ Neste sentido, cf. MACHADO, Schubert de Farias. **Sanções Penais Tributárias**. In **Sanções Penais Tributárias**, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005, Pp. 590.

¹¹⁸ Embora tenha-se referido às notas fiscais como um instrumento de fiscalização, não se olvida das demais facetas adquiridas por este documento, a exemplo de ser também um meio de obter creditação, em caso de tributos que adotam a regra da não cumulatividade.

Sousa Cintra e Ivson Coêlho¹¹⁹:

Retomando a questão referente à circunstância de aquela redução proveniente de uma só conduta (utilização de documento fiscal falso, *verbi gratia*) repercutir no âmbito de mais de um tributo (ICMS, IPI, IR, PIS, Cofins, CSSL, etc.), preliminarmente poder-se-ia supor que a situação encerraria típico caso de concurso formal homogêneo impróprio (ou imperfeito) – art. 70, CP.

Entretanto uma investigação mais acurada revela que na aludida situação não há como se pretender identificar o indigitado concurso formal impróprio, equiparável ao denominado concurso material (pluralidade de condutas e delitos – art.69, CP).

A uma porque o infrator valeu-se de um único comportamento (uso de nota fiscal falsa). A duas por força de que o art. 1º, da Lei nº 8.137/90, define um único crime, que pode ser perpetrado por meio das ações descritas nos incisos integrantes do citado preceito normativo.

Acostamo-nos ao que professa Hugo de Brito Machado, que examinando a matéria elucida que “irrelevante saber se de qualquer das condutas descritas em qualquer um dos incisos do art. 1º, da Lei nº 8.137/90, resulta a supressão ou a redução de um de mais de um tributo.

No entanto, a partir do estudo de uma situação análoga, a incerteza se dissipa por completo, impondo-se reconhecer a unidade de conduta e de resultado, quando diante da supressão ou redução de vários tributos. Para isto, utiliza-se como parâmetro o delito do qual se originou o tipo descrito no art. 1º, Lei nº. 8.137/90.

Imagine-se que determinado estelionatário se utilize de um cheque falsificado em seu próprio nome como meio fraudulento para obter vantagem ilícita. Por ocasião do recebimento desta vantagem, decide realizar compras diversas em um mesmo estabelecimento, onde apresenta o instrumento ardiloso ao momento do pagamento. Posteriormente, o gerente ou caixa da loja, outrora induzido a erro, verifica a inautenticidade da cártula, apresentando-a ao banco correspondente. Neste caso, seria lícito afirmar que o autor do delito praticara tantos delitos de estelionato quantos foram os produtos adquiridos indevidamente? Logicamente, não, pois a figura descrita no tipo do art. 171, Código Penal, impõe como resultado do crime “vantagem ilícita”, independentemente da forma ou produtos em que se materializar. Ademais, inconcebível a ilação de que o autor dispunha da vontade de se assenhorar de cada objeto individualmente, sendo assim impraticável a dedução acerca da existência de dolo quanto a cada item adquirido em específico. Insta mencionar que a finalidade imediata da atividade delituosa é unicamente “obter vantagem ilícita”, havendo conduta única que requer resultado único para se chegar à consumação do crime,

¹¹⁹ CINTRA, Carlos César Sousa; COÊLHO, Ivson. **Ponderações sobre as Sanções Penais Tributárias**. In **Sanções Penais Tributárias**, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005, Pp. 182-183.

independente da quantia ou quantidade em que se materializar.

Portanto, partir da quantidade de tributos sonegados, através de uma nota fiscal ou outro meio fraudulento, para justificar a ocorrência de concurso formal, seria o mesmo que considerar a multiplicidade de furtos e seu concurso formal na situação em que alguém furtasse uma cesta de frutas. No caso, os defensores deste raciocínio se voltam para o resultado, considerado de forma fracionada, como elemento identificador do crime, olvidando da conduta descrita no tipo penal correspondente, conforme analisam Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado¹²⁰:

[...] Não há, entretanto, o citado concurso formal. Nem mesmo a hipótese de vários serem os “titulares” dos bens jurídicos violados.

Comparação com outra situação menos complexa pode ser instrutiva na apreensão do raciocínio. Imagine-se, por exemplo, que alguém, encontrando um ônibus turístico estacionado e aberto, sem ninguém por perto, nele entra e furta diversos objetos deixados em seu interior (óculos, máquinas fotográficas, cds, etc.). Nesse caso, terá havido *um* furto, ainda que os objetos furtados sejam vários, e pertençam a pessoas diferentes. Não há concurso. O mesmo ocorre no caso de supressão de tributos mediante a falsificação de uma nota, ainda que haja efetiva redução de tributos federais, estaduais e municipais.

Cairon Ribeiro dos Santos¹²¹ discorre sobre o assunto, demonstrando a impropriedade em se utilizar o número de tributos evadidos como parâmetro de análise da multiplicidade de delitos tributários em concurso formal:

No caso da emissão de apenas uma nota fiscal com elementos inexatos, decorrendo supressão ou redução de vários tributos, como o IPI da União, o ICMS dos Estados e ainda outros tributos federais, tais como Imposto de Renda, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a Cofins e o PIS, facilmente se poderia imaginar a ocorrência do *concurso formal* de crimes, já que houve uma ação (emissão da nota fiscal com elementos inexatos) que resultou em vários crimes (tributos reduzidos ou suprimidos). Entretanto, não é assim que acontece, pois o elemento identificador do tipo penal está contido na conduta definida na Lei nº 8.137/90, e não nos diversos tributos não pagos ou com pagamento parcial. A conduta é única e não se trata de querer diversos resultados, pois a tipicidade está contida no texto do artigo 1º da lei penal-tributária. No caso em tela não há *concurso formal* de crimes, mas sim crime tributário único a ser julgado pela Justiça Federal. (grifos no original)

Logo, repise-se que não merece guarida a tese de que o autor do crime de

¹²⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Sanções Penais Tributárias**, In **Sanções Penais Tributárias**, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005, Pp. 426-427.

¹²¹ SANTOS, Cairon Ribeiro dos. **Sanções Penais Tributárias**, In **Sanções Penais Tributárias**, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005, Pp. 146-147.

supressão ou redução de tributo, ao se utilizar de uma fraude concreta como notas fiscais com elementos inexatos, teria praticado vários delitos idênticos, correspondentes ao número de tributos evadidos. Dispondo de especialidade quanto ao estelionato, o crime disposto no art. 1º da Lei nº. 8.137/90 requer como resultado material apenas a supressão ou redução de “tributo, ou contribuição social e qualquer acessório”, dicção que deve ser considerada em sua unicidade, notadamente em face da impropriedade terminológica da lei, tendo em vista que já se encontra pacífico o conceito de tributo se classificar como gênero, do qual são espécies as contribuições sociais, impostos, taxas, dentre outras. À vista disso, imperioso se concluir que o autor do crime tributário do art. 1º, Lei nº 8.137/90 tem único intuito de reduzir suas despesas tributárias, mediante uma conduta criminosa.

Destarte, ainda que seja descabido o instituto do concurso de crimes formal no caso *sub oculi*, a supressão ou redução de diversos tributos tem o condão de agravar a pena base do autor, seguindo o procedimento trifásico de cálculo de pena (artigo. 5.º, inciso XLVI, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, artigos. 59 e 68 do Código Penal e art. 12 da Lei nº. 8.137/90), em virtude do maior prejuízo ocasionado à ordem jurídica. Em referência a esta concepção, Heloisa Estellita¹²² leciona:

[...] Neste caso, a mesma nota fiscal inexata produzirá uma pluralidade de resultados típicos *iguais*, reduzindo, para empregar o termo utilizado pelo artigo 1º da Lei n. 8.137/90, diversos tributos (v.g., ICMS, IPI, PIS e Cofins).
À outra solução chegarão os que tomarem por objeto de tutela a ordem tributária ou a arrecadação tributária, por exemplo. Neste caso, a unidade de conduta típica com a redução de diversos tributos deverá ser considerada um só crime, mas a pluralidade de tributos reduzidos implicará maior *desvalor do resultado*, ou seja, em maior dano ao bem jurídico tutelado, circunstância a ser avaliada na dosimetria da pena (cf. Artigo 59 do Código Penal e artigo 12, inciso I, da Lei n. 8.137/90). (grifos no original)

Neste sentido, a sentença prolatada nos autos do processo nº. 0000501-39.2011.4.05.8100, que tramitava na 11ª Vara da Justiça Federal no Ceará, fixou pena base de 04 (quatro) anos e 06 (seis) meses de reclusão para os principais envolvidos em crime tributário de redução de tributo. Em investigação realizada sob a alcunha de “Operação Luxo”, apurou-se que os Acusados promoveram a importação de diversos produtos, declarando valores a menor, ocasionando expressiva redução de tributos como o imposto de importação, para o qual foi imputado o delito de descaminho (Art. 334, CP), além de IPI,

¹²² ESTELLITA, Heloisa. **Sanções Penais Tributárias**, In **Sanções Penais Tributárias**, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005, Pp.350-351.

PIS/Cofins e ICMS.

O magistrado *a quo* considerou a grave culpabilidade dos réus, além das consequências do crime, que impuseram a defraudação de um total de R\$ 2.586.563,42 (dois milhões, quinhentos e oitenta e seis mil, quinhentos e sessenta e três reais e quarenta e dois centavos), com relação ao delito tipificado no Art. 1º, Lei nº. 8.137/90, assentando a pena de partida bem acima do patamar mínimo previsto. Urge salientar que, no caso, houve o concurso de crimes com o delito de Descaminho ou Contrabando em virtude de este tipo dispor especificamente sobre a sonegação do tributo de importação, havendo pertinência no concurso formal em razão da especialidade do crime disposto no art. 334, CP, além do lançamento definitivo do crédito tributário relacionado aos tributos sonegados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da análise inicial acerca da criminalização do ilícito tributário, não obstante sejam coerentes os argumentos relacionados à ausência de fundamento moral do Estado, é necessário reconhecer que o contexto social em que vive o país requer maior rigor com os casos de sonegação fiscal, o que se faz recorrendo à tutela do Direito Penal. Ao se cominar penas prisionais aos responsáveis pela defraudação, de fato almeja-se alastrar ameaça à liberdade individual como instrumento para compelir o contribuinte a satisfazer as obrigações tributárias, sejam estas principais ou acessórias.

Deste modo, ainda que o Estado Brasileiro disponha de dificuldades em cumprir seus fins sociais mais importantes, muitas vezes ocasionadas pelas medidas políticas adotadas pelos dirigentes do governo, a ausência do terror penal aos sonegadores fiscais, sem dúvida seria um fator de estímulo à defraudação. Por certo, este cenário pode ser compreendido pelo escasso sentimento de grande parte dos agentes políticos em proteger bens e serviços públicos, tais como saúde, transporte e educação. Os elevados índices ou simples indícios de superfaturamento em obras relacionadas a megaeventos, ou mesmo outros casos de corrupção política, demonstram o descaso de considerável parcela dos representantes do povo em cumprir os objetivos constitucionais de garantir o desenvolvimento nacional, erradicando a pobreza e a marginalização ou apenas reduzindo as desigualdades sociais e regionais (Art. 3º, incisos II, III, da CRFB/88). Sem dúvida, aliada ao corporativismo presente nos arredores dos três poderes, que dificulta a responsabilização dos envolvidos em casos de corrupção, esta

postura contribui para o sentimento de impunidade e para a descrença na efetividade de um Estado Social. Contudo, conquanto sejam revoltantes os muitos casos de desrespeito ao patrimônio público, a evasão fiscal descontrolada, desprovida de efeito intimidativo da sanção penal, dificultaria ainda mais a atenuação da miserabilidade suportada pelo povo e o cumprimento dos deveres do Estado.

Quando do julgamento de um ilícito penal, a conduta se apresenta como elementar fator de análise, desde as primeiras diligências de investigação até a prolação da decisão final. Neste momento, é possível se verificar a ocorrência de mais de um crime realizado na mesma ocasião, impondo-se esclarecer os atos de execução, com o intuito de analisar a hipótese de concurso de crimes. A consumação de vários delitos originados a partir de uma ação ou omissão do autor configura o concurso formal de crimes, ensejando a exasperação da pena, com a aplicação daquela mais grave, se não idênticas, com uma majoração que pode variar entre um sexto até a metade da pena base, conforme preceitua o artigo 70 do Código Penal.

Erigiui-se, no presente trabalho, a análise acerca da hipótese de proliferação de delitos e o concurso de crimes do tipo descrito no Art. 1º, Lei nº. 8.137/90, nos casos em que se constatar a unidade de conduta e a supressão ou redução de múltiplos tributos. Para tanto, inicialmente foram detalhados os principais aspectos objetivos e subjetivos do crime de sonegação fiscal, salientando que a redação legal impõe a verificação de um resultado, a redução da carga tributária do contribuinte, alcançada mediante o emprego de alguma das condutas elencadas taxativamente.

A matéria ainda é objeto de divergências jurisprudenciais. O Tribunal Regional Federal da 5ª Região apresenta recentes julgados em que considera configurado o concurso formal de crimes em face da supressão ou redução de vários tributos. Pelo entender dos eminentes desembargadores da Quarta Turma, ao se utilizar de única conduta fraudulenta, o autor teria ocasionado a consumação do delito do art. 1º, Lei nº. 8.137/90 tantas vezes quantos tenham sido as espécies tributárias suprimidas ou reduzidas.

Em discordância desta tese, destacou-se a natureza plurissubsistente do crime *sub oculi*, posto que este é constituído de vários atos, que fazem parte de uma única conduta. Destarte, concluiu-se que a evasão fiscal pressupõe a variedade de atos executórios, que integram as condutas delituosas relacionadas no art. 1º, Lei nº. 8.137/90.

Ademais, ressaltou-se que o bem jurídico tutelado pelo dispositivo legal ora

analisado é a ordem tributária, razão pela qual se constata que o crime se aperfeiçoa com o resultado de supressão ou redução de tributos, independente da quantidade de espécies afetadas com a mesma conduta, tendo em vista que os meios fraudulentos utilizados quase sempre culminam na sonegação de diversos tributos concomitantemente. Muito embora não seja razoável a aplicação do instituto do concurso formal de crimes quando da supressão ou redução de vários tributos, analisou-se que, juntamente do montante não recolhido, a quantidade de tributos evadidos deve ser considerada para fins de cálculo da pena prevista no art. 1º, Lei nº. 8.137/90. Neste aspecto, procedeu-se em breve análise da “Operação Luxo”, deflagrada na 11ª Vara da Justiça Federal no Ceará, cujo Nobre Julgador arrazoadamente ponderou o resultado de sonegação múltiplos tributos não como um meio de proliferação de delitos, mas sim como mais um fator de majoração da pena base, consubstanciando as consequências do crime, conforme preceitua o art. 59 do Código Penal.

Outra conclusão não parece ser mais razoável senão aquela a que chegaram a Primeira e a Terceira Turmas do Tribunal Regional Federal da 5ª Região em entendimento partilhado pelo Superior Tribunal de Justiça, quando declararam a inoccorrência de concurso formal, mesmo diante da defraudação de vários impostos. Assentaram os julgadores que o corolário lógico da sonegação é o não recolhimento de mais de um tributo, notadamente analisando o resultado que deve ser considerado a partir de interpretação da redação do art. 1º, Lei nº. 8.137/90. Em adequado posicionamento, consolidou-se que o *animus* do Autor deste crime é a redução das prestações tributárias, o prejuízo da ordem tributária em seu benefício, o que se perfaz através de uma fraude que alcance mais de uma espécie tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal – Parte Geral**, 12ª ed. atual., São Paulo: Saraiva, 2008.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**, 15ª edição, São Paulo, Malheiros, 2004.

CINTRA, Carlos César Sousa; COELHO, Ivson. **Ponderações sobre as Sanções Penais Tributárias**. In **Sanções Penais Tributárias**, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005.

DENARI, Zelmo. **Sanções Penais Tributárias**. In **Sanções Penais Tributárias**, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005, Pp. 643-655.

EISELE, Andréas. **Crimes contra a Ordem Tributária**, Dialética, São Paulo, 1998.

ESTELLITA, Heloisa. **Sanções Penais Tributárias**. In **Sanções Penais Tributárias**, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005, Pp. 327-385.

FURLAN, Anderson. **Sanções Penais Tributárias**. In **Sanções Penais Tributárias**, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005, Pp.13-99.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 11ª edição, 2006.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal – Parte Geral**, Rio de Janeiro, Ed. Impetus, 2003.

_____. **Direito Penal do Equilíbrio: uma visão minimalista do Direito Penal**, 5ª ed. - Niterói, RJ: Impetus, 2010.

GUERRA, Marcelo Lima. **Filosofia da Linguagem, Ontologia Jurídica e as Relações Possíveis entre Legislação e Jurisdição**, In I Congresso Internacional Revisitando o Direito Público, realizada em 22.11.2005, Porto Alegre/RS.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Martins Fontes, trad. João Baptista Machado, 6ª ed., 3ª tiragem, São Paulo:1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, 27ª edição,

2006.

_____. **Crimes contra a Ordem Tributária**, 3ª edição, Atlas, São Paulo, 2011.

_____. **Estudos de Direito Penal Tributário**, São Paulo: Atlas, 2002.

MACHADO, Schubert de Farias. **Sanções Penais Tributárias**. In **Sanções Penais Tributárias**, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005, Pp. 579-593.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Sanções Penais Tributárias**, In **Sanções Penais Tributárias**, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005, Pp. 413-447.

MARQUES; Márcio Severo; HAYASHI, Alexandre Yoshio; **Sanções Penais Tributárias**. In **Sanções Penais Tributárias**, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005, Pp. 540-564.

PONTES, Ítalo Farias. **Sanções Penais Tributárias**. In **Sanções Penais Tributárias**, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005, Pp. 448-461.

PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro**, Vol. 1, São Paulo: Ed. Revista do Tribunais, 8ª edição, 2008

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**, São Paulo: Saraiva, 27ª edição, 7ª tiragem, 2007.

ROSIER, Camille. **A Luta contra a Fraude Fiscal 1º Estudo**. In **Revista de Direito Administrativo**, Vol. 23, FGV, Rio de Janeiro, 1951, Disponível em <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewArticle/11835>, Acesso em 29.01.2014.

SALES, Deborah; NEPOMUCENO, Raul. **Sanções Penais Tributárias**. In **Sanções Penais Tributárias**, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005, Pp. 274-305.

SANTOS, Cairon Ribeiro dos. **Sanções Penais Tributárias**, In **Sanções Penais Tributárias**, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005, Pp. 134-151.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Sanções Penais Tributárias**. In **Sanções Penais**

Tributárias, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005, Pp. 115-133.

VAZ, Carlos; PARAGUASSU, Monica. **Sanções penais tributárias**. In: **Sanções Penais Tributárias**, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005, Pp. 210-250.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique, **Manual de Direito Penal Brasileiro – Parte Geral**, 5ª ed. rev. e atual., São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004.

REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS

BRASIL. **Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Rio de Janeiro, 7 de dezembro de 1940. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm> Acesso em: 25/01/2014.

_____. **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**. Brasília, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 20/01/2014.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 19/01/2014.

_____. **Decreto n. 847 – de 11 de outubro de 1890**. Promulga o Código Penal dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=66049>> Acesso em 10/03/2014.

_____. **Lei de 16 de dezembro de 1830**. Código Criminal Do Império Do Brasil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/lim-16-12-1830.htm> Acesso aos 10/03/2014.

_____. **Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Brasília, 14 de julho de 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4729.htm> Acesso em: 10/03/2014.

_____. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, 27 de dezembro de 1990. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm> Acesso em: 10/03/2014.

REFERÊNCIAS JURISPRUDÊNCIAIS

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação Criminal nº. 8653/PE, Relator Desembargador Federal Marcelo Navarro, Terceira Turma, julgamento: 14/11/2013, publicação: 21/11/2013 - Página 192. Disponível em <http://www.trf5.jus.br/data/2013/11/200883000090930_20131121_4336152.pdf> Acesso em 19/01/2014.

_____, Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação Criminal nº. ACR8341/PE, Relator Desembargador Federal Manoel Erhardt, Primeira Turma, julgamento: 10/10/2013, publicação: 07/11/2013 - Página 140, Disponível em <http://www.trf5.jus.br/data/2013/11/200583000058530_20131107_4109166.pdf> Acesso em 19/01/2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 24, de 11 de dezembro de 2009. Disponível em <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/0024vinculante.htm> Acesso em:

_____. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº. 87208, Relator: Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, Julgamento: 23/09/2008, Publicação: 07/11/2008, Página 505-509. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=559821>> Acesso em:

_____, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 29.028/PR, Rel. Ministro Celso Limongi (Desembargador Convocado Do TJ/SP), sexta turma, Julgamento: 02/08/2011, Publicação: 28/09/2011. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=919770&num_registro=200301130170&data=20031013&tipo=5&formato=PDF> Acesso em:

_____, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1179082/SP, Rel. Ministra Laurita Vaz, quinta turma, Julgamento: 20/11/2012, Publicação: 30/11/2012. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=25585834&num_registro=201000243733&data=20121130&tipo=5&formato=PDF> Acesso em:

_____, Superior Tribunal de Justiça. Habeas Copus nº. 160.866/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, quinta turma, Julgamento: 10/05/2011, Publicação: 15/06/2011. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=15055881&num_registro=201000160976&data=20110615&tipo=5&formato=PDF> Acesso em:

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº. 107761, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 09/08/2011, Publicação em 13/09/2011. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=627256>> Acesso em:

_____. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº. 95753, Relator(a): Min. Carlos Britto, Primeira Turma, julgado em 11/11/2008, Publicação: 07/08/2009. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=599246>> Acesso Em 18/02/2014.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação Criminal nº. 8176/SE, Relator: Desembargador Federal Élio Wanderley De Siqueira Filho, Terceira Turma, Julgamento: 16/08/2012, publicação: 24/08/2012 - Página 225. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=28487580&num_registro=201300988954&data=20130506&tipo=0&formato=PDF> Acesso aos 06/03/2014.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação Criminal nº. 10180/PE, Relatora: Desembargadora Federal Margarida Cantarelli, Quarta Turma, Julgamento: 15/10/2013, Publicação: 17/10/2013 - Página 377. Disponível em <http://www.trf5.jus.br/data/2013/10/00104382120124058300_20131017_5194132.pdf> Acesso em: 10/03/2014.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação Criminal nº. 6556/PE, Relator: Desembargador Federal Marcelo Navarro, Terceira Turma, Julgamento: 13/09/2012, Publicação: 04/10/2012 - Página 650. Disponível em <http://www.trf5.jus.br/data/2012/10/200783000051580_20121004_3043158.pdf> Acesso em: 10/03/2014.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Processo: 200883000174232, Apelação Criminal nº. 10497/PE, Primeira Turma, Relator: Desembargador Federal Francisco Cavalcanti, Julgamento: 31/10/2013, Publicação: 07/11/2013, Página 191. Disponível em <http://www.trf5.jus.br/data/2013/11/200883000174232_20131107_5383642.pdf> Acesso em: 10/03/2014.

_____. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação Criminal nº. 10308/RJ, Relator: Desembargador Federal Marcelo Pereira Da Silva, Segunda Turma Especializada, Julgamento: 03/09/2013, Publicação: 18/09/2013. Disponível em <http://jurisprudencia.trf2.jus.br/v1/search?q=cache:LZfqJ0hOx_UJ:trf2nas.trf.net/iteor/TXT/RJ0108210/1/107/475516.rtf+200150010001839+&client=jurisprudencia&output=xml_no_dt&d&proxystylesheet=jurisprudencia&lr=lang_pt&ie=UTF-8&site=acordao&access=p&oe=UTF-8> Acesso em: 10/03/2014.

_____. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação Criminal nº. 8939, Relator: Desembargador Federal Messod Azulay Neto, Segunda Turma Especializada, Julgamento:

08/05/2012, Publicação: 21/05/2012 - Página 227/228. Disponível em <http://jurisprudencia.trf2.jus.br/v1/search?q=cache:kMHk2KsLgBoJ:trf2nas.trf.net/iteor/TXT/RJ0108210/1/83/402789.rtf+200751018067327+&client=jurisprudencia&output=xml_no_dtd&proxystylesheet=jurisprudencia&lr=lang_pt&ie=UTF-8&site=acordao&access=p&oe=UTF-8> Acesso em: 10/03/2014.

_____. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação Criminal nº. 0001779-72.2003.4.01.3701/MA, Rel. Desembargador Federal Tourinho Neto, Terceira Turma, Publicação: 11/11/2011. Disponível em <http://arquivo.trf1.gov.br/AGText/2003/0001700/00017797220034013701_2.doc> Acesso em: 10/03/2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº. 9.951/PR, Rel. Ministro Vicente Leal, Sexta Turma, julgado em 03/05/2001; Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMGD&sequencia=209518&num_registro=200000389170&data=20010625&formato=PDF> Acesso em: 10/03/2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº. 1074843/PB, Rel. Ministra Laurita Vaz, Quinta Turma, julgado em 04/11/2010, Publicação: 14/04/2011. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=12138332&num_registro=200801606368&data=20110414&tipo=5&formato=PDF> Acesso em: 10/03/2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº. 55.925/PR, Rel. Ministra Laurita Vaz, Quinta Turma, julgado em 05/11/2013, Publicação: 19/11/2013. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=32104764&num_registro=201102284610&data=20131119&tipo=5&formato=PDF> Acesso em: 10/03/2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº. 113418, Relator(a): Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 24/09/2013, Publicação: 17/10/2013. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4678736>> Acesso em: 12/03/2014

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Penal nº. 516, Relator(a): Min. Ayres Britto, Tribunal Pleno, julgado em 27/09/2010, Publicação: 06/12/2010, Republicação: 19/09/2011 Publicação: 20/09/2011. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=627635>> Acesso em: 12/03/2014

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação Criminal nº. 8447/SE, Relator: Desembargador Federal Bruno Teixeira (convocado), Segunda Turma, Julgamento: 26/11/2013, Publicação: 27/11/2013 - Página 126. Disponível em

<http://www.trf5.jus.br/data/2013/11/200885010003104_20131127_4181362.pdf> Acesso em: 19/03/2014.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação Criminal nº. 8317/PB, Relator: Desembargador Federal Rubens De Mendonça Canuto (convocado), Terceira Turma, julgamento: 12/12/2013, publicação: 16/12/2013 - página 86. Disponível em <http://www.trf5.jus.br/data/2013/12/200382000054445_20131216_4098728.pdf> Acesso em: 19/03/2014.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação Criminal nº. 10180/PE, Relatora: Desembargadora Federal Margarida Cantarelli, Quarta Turma, Julgamento: 15/10/2013, Publicação: 17/10/2013 - Página 377. Disponível em <http://www.trf5.jus.br/data/2013/10/00104382120124058300_20131017_5194132.pdf> Acesso em: 21/03/2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 101.925/SP, 2ª Turma, Rel. Min. FRANCISCO REZEK, DJ de 14/03/1986. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=194250>> Acesso em: 21/03/2014

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação Criminal nº. 9425/SE, Relator: Desembargador Federal Geraldo Apoliano, Terceira Turma, Julgamento: 23/05/2013, Publicação: 04/06/2013 - Página 163. Disponível em <<http://www.trf5.jus.br/InteiroTeor/publicacoes.jsp?numproc=00022972920114058500>> Acesso em: 25/03/2014.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação Criminal nº. 10021/PE, Relator: Desembargador Federal Francisco Cavalcanti, Primeira Turma, Julgamento: 23/05/2013, Publicação: 31/05/2013 - Página 126. Disponível em <http://www.trf5.jus.br/data/2013/05/200683000002370_20130531_5116312.pdf> Acesso em: 25/03/2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº. 1294687/PE, Rel. Ministra Maria Thereza De Assis Moura, Sexta Turma, Julgado em 15/10/2013, Publicação: 24/10/2013. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=31968404&num_registro=201102899718&data=20131024&tipo=5&formato=PDF> Acesso em: 25/03/2014.