

## DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA OU SONEGAÇÃO FISCAL

ALÉCIO ADÃO LOVATTO

Promotor de Justiça

Introdução — 1. A Lei 8.137/90 — 1.1 Conflito temporal de leis — 1.2 Conflito temporal de leis e crime continuado — 1.3 A autoria e a co-autoria — 1.4 Materialidade — 1.5 Tipicidade — 1.5.1 Lei 4.729/65 — 1.5.2 Dos crimes previstos no art. 1.º — 1.6 Pena — 1.7 Agravantes — 1.8 Extinção da punibilidade — 2. Questões processuais — 2.1 Ação penal — Condição de procedibilidade — Conclusão.

### INTRODUÇÃO

Quando se abordam os delitos de sonegação fiscal ou, conforme a lei nova, crimes contra a ordem tributária, cogita-se de verificar as razões de sua criminalização. Dentre elas, destaca-se a de que o Estado objetiva arrecadar o que lhe é devido, sob a ameaça da ação penal. O elemento intimidativo faz o devedor acertar seu débito para com o fisco, aumentando a arrecadação.

Tal justificativa não coincide com o posicionamento do Ministério Público. Há outros delitos nos quais a intenção da lei, na sua aplicação, não é fator decisivo. Para o Ministério Público, a razão determinante da denúncia é a adequação do fato à norma. Havendo tipicidade, a lei obriga-o a agir, porquanto tais delitos são de ação pública incondicionada.

Hoje, a consciência social exige uma ação mais incisiva do Ministério Público e do Judiciário em relação aos crimes de “colarinho branco” e à macrocriminalidade. Isto decorre do princípio constitucional de que “todos são iguais perante a lei”. Se, pois, todos são iguais perante a lei, esta impõe ao Ministério Público, nas ações públicas incondicionadas, o dever de denunciar, independentemente do interesse do Estado arrecadador, ou da posição social do contribuinte, sob pena de se continuar a disseminar a idéia de que a impunidade continua a imperar em nosso país, o que destrutura qualquer instituição.

Assim, busca-se, neste trabalho, alinhar algumas idéias relativas à matéria, quer em relação aos crimes definidos no art. 1.º da Lei 8.137/90,

quer em relação a alguns aspectos processuais, tendo em vista o Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), sem se pretender esgotar a matéria.

## 1. A LEI 8.137/90

A partir de 28.12.90, entrou em vigor a Lei 8.137, que definiu os crimes contra a ordem tributária, em substituição à Lei 4.729/65. Esta tinha penas mais brandas (detenção de 6 meses a dois anos), com o que, geralmente, prescreviam os delitos. Ademais, ensejava a substituição da pena privativa de liberdade pela de multa, o que redundava, no final do processo, em pena prescrita. Com a nova lei, houve um aumento da pena (2 a 5 anos de reclusão), possibilitando a prisão preventiva e afastando a impunidade existente.

### 1.1 Conflito temporal de leis

A primeira questão que surge, na prática, é a do conflito temporal das duas leis.

Como a lei nova é mais severa do que a Lei 4.729/65, porquanto comina pena de reclusão de 2 a 5 anos, aos fatos praticados na vigência da lei anterior aplica-se a lei mais benigna. Resolvem-se as questões pelos princípios gerais de direito penal.

### 1.2 Conflito temporal de leis e crime continuado

No conflito de leis, outra questão que tem surgido é quanto à lei a ser aplicada, se a prática de um ou mais fatos foi sob a vigência da nova lei e outros sob a vigência da lei antiga. Neste caso, ocorreria a ultratividade da lei mais benigna?

Há dois acórdãos sobre a matéria: No crime continuado, aplica-se a lei nova se o último fato foi praticado na sua vigência, sem embargo de ter sido o fato anterior cometido sob o império da lei antiga. (RF, janeiro de 1945, p. 160)

LEI PENAL — Crime continuado — Prática sob o império de duas normas — Aplicação da mais recente, ainda que menos favorável. (Ap. 22.124 — TJSP)

Com muita acuidade, sobre a matéria, discorreu o Prof. Manoel Pedro Pimentel, ao prelecionar:

“*Lex gravior*. A doutrina hesita nesta questão da aplicação da lei nova mais severa, se uma parte dos crimes em continuação foi praticada sob o seu império. O deslinde da dúvida deve obedecer às normas de interpretação, sem se perder de vista as regras atinentes à matéria do crime continuado.

Em se tratando de concurso de lei, ou do conflito intertemporal, é sabido que não é admissível o hibridismo decorrente de se aplicar, ao

mesmo tempo, duas ou mais leis. Este primeiro princípio limita o campo do debate, pois assenta que uma só das leis terá aplicação.

Se a lei posterior é menos favorável, e alcança uma parte da série dos crimes em continuação, enquanto que a outra parte fora cometida na vigência da lei mais benigna, qual das duas se aplica?

Claro é que a lei mais recente, se for mais severa, não se aplicará aos fatos praticados antes da sua vigência, vedada que é sua retroatividade. Na hipótese do crime continuado, porém, fica aberta uma exceção ao princípio, se pelo menos um dos crimes tiver sido praticado sob a sua vigência. Dá-se, aqui, uma solidificação das infrações, e a definição menos favorável contida na lei nova terá aplicação a todas elas, através da unidade de pena.

Esta é a opinião de César Hernandez: "Lei mais severa. Como é lógico, não tem efeito retroativo e, portanto, não poderá ter aplicação para o delito continuado esgotado antes da sua entrada em vigor; porém, quando parte das ações em continuação tenham sido realizadas antes da entrada em vigor da nova lei mais severa e parte depois, entendemos que há de ser aplicada esta".

Pillitu entende que, se o crime continuado foi praticado em parte sob o império de uma lei, e em parte sob o de outra, a aplicação da última lei deve ser sempre feita, ainda que mais grave, porque foi sob ela que o crime continuado se exauriu". (In *Do Crime Continuado — Aplicações Práticas*, Ed. RT, pp. 186-187).

No mesmo sentido é a lição de Nelson Hungria (*Comentários ao Código Penal*, I/136) e a de Álvaro Mayrink da Costa (*Direito Penal*, I/194).

Logo, se o sujeito passivo da obrigação tributária praticou operações, umas na vigência da Lei 4.729/65 (lei mais benigna) e outras ou uma só na vigência da Lei 8.137/90, aplica-se esta última, com o aumento correspondente à continuidade delitativa.

### 1.3 A autoria e co-autoria

Uma das questões mais difíceis do combate à sonegação diz respeito à autoria. Como agem dentro do espírito de "levar vantagem em tudo", capitalizando o lucro e socializando o prejuízo, buscam os sonegadores esquivar-se à responsabilidade pelos fatos ocorridos na empresa.

O autor é quem pratica a ação, quem determina a operação, quem participa da decisão para a operação ser realizada. Em princípio, na sociedade individual, é o titular da empresa; na sociedade por quotas de responsabilidade limitada, o gerente, o detentor do poder administrativo da empresa; nas Sociedades Anônimas, os diretores que determinaram a operação e os membros do conselho de administração, se, consultados, anui-

ram. Se um dos sócios de uma empresa não participa das decisões, nem toma ciência do que nela ocorre, está excluído da responsabilidade penal. Esta é subjetiva no direito penal, diferentemente da responsabilidade no direito tributário (objetiva).

Nas disposições gerais, a Lei 8.137, art. 11, determina: Quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta Lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade. Desnecessário seria o artigo. Já o Código Penal define a co-autoria. Segundo Manoel Pedro Pimentel, ao discorrer sobre a lei anterior, com propriedade observava:

“Portanto, uma vez que o legislador desnecessariamente, entendeu de se pronunciar a respeito, melhor que o tenha feito no sentido certo, repudiando o autoritário princípio do *versari in re illicita*, que fundamenta a responsabilidade objetiva.

Ao contrário, o princípio da culpabilidade subjetiva informou a moderna doutrina do concurso de agentes e a atual colocação do problema da responsabilidade pelo fato de outrem.

A mais recente formulação teórica a respeito do concurso de pessoas é a que a doutrina convencionou chamar de “domínio do fato”, exposta por Maurach e que paulatinamente foi sendo acolhida pela jurisprudência germânica e, atualmente, é adotada pelos nossos tratadistas, e que pode ser sintetizada, nas palavras do próprio Maurach, da seguinte forma: “Dominio del acto es el doloso tener las riendas del acontecimiento típico, esto es la posibilidad, conocida por el agente, de dirigir finalmente la configuración del tipo. Dominio del acto lo tiene todo cooperador que se encuentra en la situación real, por él percebida, de dejar correr, detener o interrumpir por su comportamiento, la realización del tipo”.

Consoante a clara lição de Wessels: “Na jurisprudência, no setor das teorias material objetiva e final objetiva mais recentes, impôs-se, em cunhagem parcialmente diversa, a teoria do domínio do fato, que desenvolveu a partir de critérios objetivos e subjetivos o conceito subsistente do “domínio do fato” como princípio diretor para a delimitação entre autoria e participação. Domínio do fato neste sentido significa o tomar nas mãos o decorrer do acontecimento típico compreendido pelo dolo” (Maurach, AT & 49 II C 2).

O domínio do fato é, pois, essencial, e até mesmo para o reconhecimento da co-autoria, quanto mais para dar certeza da autoria direta.” (In “Crime de Sonegação Fiscal”, RT 617/265).

#### 1.4 Materialidade

A materialidade dos crimes contra a ordem tributária é comprovada através dos livros e documentos fiscais. Qualquer documento é elemento probatório. Na área dos crimes contra a ordem tributária, o agente usa

de vários artifícios a fim de obter a redução ou a supressão do tributo. Os papéis particulares, onde constam anotações das operações reais, são elementos importantes de prova.

Geralmente, o auto de lançamento feito pela Fiscalização Tributária é a prova inicial, mas pode ser comprovado o delito independentemente da existência de auto de lançamento. Havendo este, devem ser juntados aos autos criminais cópias reprográficas dos elementos (notas fiscais, ras-cunhos, livros, etc.) que serviram de fundamentação para o lançamento do imposto sonegado. Como o fiscal de tributos tem fé pública, por ele autenticar os documentos xerocados, dispensando-se os originais.

## 1.5 Tipicidade

Ao tipificar os crimes contra a ordem tributária, a Lei 8.137/90 centraliza a ação do agente em dois verbos nucleares: suprimir ou reduzir tributo. Neles se concentra o elemento subjetivo do tipo. A ação do sonegador objetiva, justamente, ou reduzir ou suprimir tributo (ou contribuição social e qualquer acessório). Variam as formas de conduta, mas sempre há de estar presente o objetivo do verbo nuclear. Deve, pois, o agente (contribuinte) ter o dolo de reduzir ou suprimir tributo através de uma conduta especificada nos incisos. Todas elas expressam modalidades de falsidade (material ou ideológica), à exceção do inciso V e do parágrafo único, embora, naquele, o que move o agente seja o elemento de falsidade através da omissão.

As condutas podem ser comissivas ou omissivas. A descrição delas, por vezes, sobrepõe-se em casos práticos: aquele que emite "nota calçada", fornece-a em desacordo com a legislação (inc. V) e, também, enquadra-se na modalidade de conduta consistente em inserir elemento inexato na via cativa, base para seu registro no Livro de Registro de Saídas de Mercadorias (inc. II).

### 1.5.1 Lei 4.729/65

A lei anterior (Lei 4.729/65), no art. 1.º continha, também, modalidades de falsidade previstas no Código Penal, mas que, em razão do princípio da especialidade das normas, ficava como elementar do delito de sonegação fiscal. Em razão da benignidade da Lei 4.729 em relação ao Código Penal, alguns buscaram a aplicação do Código Penal, postergando a lei especial. Contudo, tal posicionamento, face aos princípios gerais de direito, foi afastado pelos Tribunais, entendendo eles que a falsidade ou o uso de documento falso é crime-meio, sendo crime-fim a sonegação. Prepondera o princípio da especialidade das normas penais. A falsidade está contida na norma da Lei 4.729/65, bem como na nova lei, donde não importar o fato da lei especial abrandar a pena do crime-meio. Tal ques-

tão, hoje, perdeu, em parte, sua razão, porquanto houve, com a Lei 8.137/90, agravamento da pena.

### 1.5.2 Dos crimes previstos no art. 1.º

Diz o art. 1.º e incisos da Lei 8.137/90:

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;*

O inciso contempla a ação comissiva ou omissiva. Pune a falsidade ideológica cujo objetivo seja reduzir ou suprimir tributo ou contribuição social e acessórios. Encontra nele adequação típica o fato de um contribuinte declarar que seu estabelecimento é microempresa, cujo faturamento não ultrapassa o limite, a fim de não pagar tributo (ICMS). Neste caso, há omissão do faturamento anual e há informação falsa de quanto fatura a empresa, presente o dolo de reduzir ou de suprimir tributo.

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

Trata-se de falsidade ideológica prevista no art. 299 do CP. Mais comum são os casos de uso de “nota calçada”, pelo qual o contribuinte insere, na via cativa (a que fica retida no bloco de notas fiscais e deve ser lançada no Livro de Registro de Saídas de Mercadorias), valor inferior ao da operação, com o que reduz o imposto a pagar. A conduta exterioriza, de forma límpida, o dolo. Além desta sistemática, enquadram-se, no inciso, as condutas que simulam operações de compra e venda, com ICMS destacado, nas quais o objetivo é inserir tais créditos falsos nas guias e no Livro de Informação e Apuração do ICMS, reduzindo ou suprimindo o imposto. Ou quando deveria recolher o ICMS numa venda, mas insere a informação de que o ICMS é deferido, com o que busca transferir a responsabilidade tributária para outrem, sendo ela sua.

Pode ocorrer que a simulação seja somente da operação, sendo que a firma emitente da nota fiscal (a firma vendedora) tem crédito a transferir. A transferência deveria ser procedida com a autorização da Fazenda Pública, nos termos da legislação própria, mas as partes evitam a norma legal, fazendo a transferência direta. Nesta hipótese, como a Fazenda Pública não sofre prejuízo, havendo emissão de duplicatas, ocorre o delito previsto no art. 172 do CP (emissão de duplicata simulada) e não crime contra a ordem tributária.

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

No inciso III há falsidade material de documento público (art. 297, § 2.º, do CP). O agente falsifica ou altera nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento relativo à operação tributável. Destaca-se, como enquadrável na espécie, a “nota paralela”. A nota fiscal (documento) é controlada pelo fisco através da Autorização para Impressão de Documento Fiscal (Aldof). Imprimindo outro bloco de notas fiscais, com os mesmos números e seriação, cada nota emitida será falsa. O dolo fica comprovado pelo fato de tal nota não ser lançada no Livro de Registro de Saída de Mercadorias, com o que o contribuinte suprime o tributo correspondente. Com a “nota paralela” há incidência, também do inc. II, pois tal conduta resulta em omissão de operação (usa a nota fiscal “paralela” a fim de satisfazer o comprador, dando aparência de contribuinte honesto, mas não registra tal operação. Por sua vez, o comprador, havendo ICMS destacado, irá creditar-se de falso crédito).

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

As ações descritas pelos verbos relacionam-se com documento de cuja falsidade saiba ou deva saber. Subsume-se, na norma, a utilização de um crédito de ICMS inexistente, sem que houvesse circulação de mercadoria. O contribuinte que fornece suas notas fiscais para outrem utilizá-las sem que haja uma operação mercantil; quem fornece notas fiscais de firmas “fantasmas” (firmas inexistentes ou baixadas de ofício) para que sejam preenchidas e inseridas na contabilidade de empresas, gerando falso crédito de tributo, corresponde ao inciso. Enquadrável também é o tipógrafo que imprime “nota fiscal paralela”, porquanto, para impressão é necessário a autorização do fisco. Se imprime, sem autorização, ou imprime dois blocos com os mesmos números e seriação, sabe ser falso o impresso, por excluído do controle.

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

A ação pode ser comissiva ou omissiva, Pune-se a negativa (ação comissiva) ou a omissão do fornecimento da nota fiscal (etc.). É a forma de conduta mais usual. O contribuinte não fornece ou nega-se a fornecer a nota fiscal, porquanto pretende omitir a operação, com o que suprime o tributo.

*Parágrafo único — A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 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 inc. V.*

Determina a lei que o contribuinte deve entregar os documentos obrigatórios à autoridade fazendária. Para tanto, a sistemática estabelece que o fiscal intime o contribuinte. O desatendimento, pelo parágrafo único, caracteriza infração prevista no inciso V. Tal dispositivo deve ser conjugado com o *caput*, tendo em vista os verbos nucleares: reduzir ou suprimir tributo. Sem o elemento subjetivo do injusto (redução ou supressão do tributo) não é aplicável o parágrafo único. O obstaculizar da ação do fisco, instaurada a ação fiscal ou para que ela não o seja, constituem condutas puníveis em razão do motivo ensejador: redução ou supressão de tributo. O legislador pretende que não seja beneficiado o delinqüente com sua própria torpeza.

## **1.6 Pena**

Nos crimes contra a ordem tributária, aplica-se, conforme o art. 8.º, combinado com os arts. 1.º a 3.º, da Lei 8.137/90, a pena de reclusão (arts. 1.º e 3.º) ou detenção (art. 2.º) e multa. A lei anterior previa a possibilidade de ser convertida a pena de detenção em multa. A atual preconiza sua aplicação cumulativa, sem possibilitar a conversão. O limite fica entre 10 e 360 dias-multa, podendo o juiz, em razão da situação econômica do réu, reduzi-la até a décima parte ou aumentá-la ao décuplo. O dia-multa fica entre 14 a 200 BTN's.

## **1.7 Agravantes**

Prevê o art. 12 circunstâncias que podem agravar de 1/3 até metade as penas dos arts. 1.º e 2.º. A primeira é se o crime ocasionar grave dano à coletividade (I). A circunstância relaciona-se com o volume do imposto sonegado, porquanto o imposto destina-se ao bem comum. Grave será em razão de seu valor e o dano ocorre pela ausência de recursos para o Estado investir no bem comum. A segunda agravante é ser o crime cometido por servidor público no exercício de suas funções. Pode sê-lo de forma direta ou indireta. Sendo servidor público, tem o dever de zelar pelo bem público. Agindo ao contrário, sua situação se agrava. Não se aplica a agravante nos casos do art. 3.º. Neste, servidor público é elemtar do tipo.

A terceira agravante (ser o crime praticado em relação à prestação de serviços ou ao comércio de bens essenciais à vida e à saúde) não se aplica aos delitos contra a ordem tributária, destinando-se aos crimes contra a ordem econômica.



## 1.8 Extinção da punibilidade

Embora muito criticado, permaneceu o dispositivo que extingue a punibilidade se o sonegador efetuar o pagamento do tributo devido antes do recebimento da denúncia (art. 14 da Lei 8.137/90). Inicialmente, a Lei 4.729/65 previa que o pagamento fosse efetuado antes de ter início a ação fiscal. O processo fiscal é instaurado, segundo o art. 16 da Lei estadual 6.537/73, pelo primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor a quem compete a fiscalização do tributo. Assim, se houve apreensão de documentos ou papéis na empresa do contribuinte, descabe a denúncia espontânea (art. 138, § 1.º, do CTN), e, segundo o texto, afastava-se a extinção da punibilidade. Com o decorrer do tempo, ampliou-se a matéria, admitindo-se o pagamento, como causa extintiva, mesmo que efetivado durante o processo administrativo, para, finalmente, ser admitido até o recebimento da denúncia, o que está consagrado pelo art. 14 da Lei 8.137/90.

O pagamento do tributo deve ser do principal e dos acessórios. No RHC 66.455-5, o STF decidiu: Crime de sonegação fiscal: art. 1.º, II, c/c o art. 6.º da Lei 4.729/65. *Habeas corpus* para trancamento de ação penal, por inexistência de conluio entre as empresas envolvidas, por ausência de dolo dos agentes e em face da extinção da punibilidade pela prescrição da pretensão punitiva, com o pagamento do tributo (art. 2.º da Lei). Alegações repelidas no caso. *Habeas corpus* indeferido. Recurso de *habeas corpus* improvido. (RT 634/377).

E, no voto, o Min. Sydney Sanches, acolhendo parecer do Ministério Público diz:

E a assertiva concernente ao recolhimento do tributo devido constitui, *data venia*, verdadeira falácia.

Primeiro porque não há prova incontroversa no sentido de que o valor recolhido refira-se exatamente ao valor do tributo realmente sonegado.

Demais disso, pretende-se recolher o valor histórico do tributo, atualizado apenas e tão-somente o padrão da moeda, cruzados ao invés de cruzeiros, desconsiderando multa, juros, além da natural correção monetária, que, em resumo, importa em mera atualização de valores, e ver com isto elidida qualquer responsabilidade fiscal e tributária constitui verdadeira temeridade. (RT 634/379 e 380).

O acórdão citado, pois, afasta a extinção da punibilidade quando o pagamento é incompleto. Duas são as situações para a não-extinção da punibilidade: se o depósito for posterior à denúncia e se não *abranger* todos fatos praticados, inclusive acessórios.

Diversa, contudo, será a solução se houver o parcelamento do débito. Com este estabelece-se uma novação da dívida, sendo o todo negociado, com pagamento de uma parcela e escalonamento das demais, as quais, embora devidas, sem o novo vencimento, não são exigíveis.

Hoje, com a Lei 8.383/91, publicada no *DOU*, de 31.12.91, o privilégio da extinção da punibilidade pelo pagamento foi revogado pelo art. 98 da citada lei. Aos fatos anteriores a 31.12.91, há que se aplicar o benefício da lei mais benigna.

## 2. QUESTÕES PROCESSUAIS

### 2.1 Ação penal — Condição de procedibilidade

Prevê a Lei 8.137/90 que o pagamento do tributo antes do oferecimento da denúncia extingue a punibilidade. Tal determinação, embora criticada por muitos, deve ser mantida enquanto não for alterada a legislação. Contudo, daí não se infere ser a ação penal pública condicionada a se aguardar todas as tratativas para que o agente efetue o pagamento. Impõe-se, sim, a distinção entre o direito tributário e o direito penal tributário. Este não se subordina àquele. Para a ação penal, pouco importa que tenha se iniciado o processo fiscal ou que tenha se esgotado a esfera administrativa. Relevante é que haja adequação típica, que haja elementos suficientes relacionados com a autoria e com o fato, que haja a prova da materialidade, tanto que a nova lei, embora não precisasse dizê-lo, afirma que “qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nesta Lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção” (art. 16 da Lei 8.137/90). E a lei anterior, Lei 4.729/65, explicativa: “se os elementos comprobatórios forem suficientes, o MP oferecerá, desde logo a denúncia” (art. 7.º, § 1.º). Ambas determinações enquadram-se nas críticas de Manoel Pedro Pimentel (*RT* 617/261), porquanto desnecessário é determinar o que decorre das normas gerais de direito processual penal. Assim, sendo a ação penal pública, nos delitos de sonegação ou contra a ordem tributária, entender-se ser condição de procedibilidade o esgotamento da esfera administrativa, é negar vigência aos citados dispositivos legais. Se, pois, a lei não estabelece qualquer condição de procedibilidade, não pode o Julgador estabelecê-las, sob pena de infringir o princípio constitucional de que todos são iguais perante a lei. Daí que tal interpretação restritiva à ação penal pública incondicionada, em razão do princípio constitucional, implicaria o aguardo e intimação dos estelionatários para pagarem, a intimação do ladrão para devolver o objeto furtado etc., o que seria absurdo para o direito processual. O delito se perfaz com a prática da ação e não com o processo fiscal. Naquele há adequação típica. Neste, que pode não ocorrer, a matéria não se rege pelo Direito Penal.

O Supremo Tribunal Federal, ao se manifestar sobre o assunto, assim decidiu:

**SONEGAÇÃO FISCAL — PRETENDIDA — CONDIÇÃO AO EXERCÍCIO DA AÇÃO PENAL — A Lei 4.279 não faz alusão ao pro-**

cedimento administrativo como pressuposto ou condição ao exercício da ação penal, que é pública e pode ter início com a simples *notitia criminis*. (RF 245/282).

Delito de sonegação fiscal. Regular procedimento penal. Inexistência de constrangimento ilegal. Recurso de *habeas corpus* a que se nega provimento. (RTJ 65/61).

E, no corpo do acórdão, o relator, Min. Djaci Falcão, argumenta: Improcede, por igual (embora prestigiada pelo venerando acórdão invocado a fl. 12) a alegação de que falta condição de procedibilidade, que seria a prévia inscrição como dívida líquida e certa do tributo sonegado.

Tal condição não foi pela Lei 4.729, nem pelos diplomas posteriores, que cuidaram da sonegação fiscal. Nem pode ser deduzida das regras gerais do processo penal.

Com efeito, a única questão prejudicial a ser resolvida em juízo diverso do penal, e que constitui, não propriamente condição de procedibilidade, mas causa de suspensão necessária da ação penal, é a prevista no art. 92 do CPP. As outras questões, debatidas no juízo cível, apenas facultam a suspensão da ação penal.

Falta, entre nós, regra geral que vincule o Judiciário, em matéria de sonegação fiscal, à decisão definitiva proferida na instância administrativa.

Na ausência de regra excepcional, vigora o princípio geral que reconhece ao juiz penal competência para resolver questões de direito não-penal, integradas na competência normal de outro órgão.

“Se a risolvere la questione pregiudiziale è normalmente competente un organo giuridionale diverso (es: questioni di diritto privato amministrativo), ciò non esclude che se possa essere conosciuta dal giudice penale per quanto occorre al suo giudizio, dato che unico è nello Stato il potere giuridizione, come già abbiamo veduto. Anzi, il giudice penale ha dei regola il potere e il dovere di risolvere la questione attesa al fini del processo penale senza richiederi o attendere la decisione del giudice di altro organo normalmente competente pela questione de cui si tratta”. (Manzini, *Trattato di Diritto Processuale Penale*, 4.<sup>a</sup> ed., I/295, n. 82)

Assim, (a) o juiz penal não está obrigado a aguardar a solução da instância administrativa tributária, para permitir o movimento da ação penal, e (b) no julgamento do fato denunciado como sonegação fiscal não está vinculado à solução eventualmente dada pela instância administrativa. Isto é, pode o juiz condenar quando o contribuinte tenha sido liberado pela administração fiscal, como absolvê-lo, na hipótese contrária. E adiante:

Do exposto resulta que não é possível erigir a inscrição da dívida como condição de procedibilidade. Pois não é a inscrição que constitui o crime de sonegação fiscal que é preexistente e que continua a existir ainda que a dívida não seja inscrita e mesmo que a autoridade fiscal tenha absolvido o sonegador.

Aliás o Supremo Tribunal Federal já consagrou o entendimento de que a Lei 4.729 não erige "tal procedimento administrativo como pressuposto ou condição para o exercício da ação penal. Ao contrário, esta, sendo pública, pode ter início com a simples *notitia criminis*, segundo princípio elementar" (RTJ 57/167), (fls.).

Acrescente-se que o STJ, em decisão do RHC 1.145, pub. no DJU n. 159, p. 11.001, de 19.8.91, julgou que "No crime de sonegação fiscal como, de resto, nos demais crimes, o depósito judicial da quantia alcançada para posterior discussão da exigência tributária em ação civil, como também, a reparação do dano, não elide a caracterização da figura típica, caso ela for encontrada".

O fundamento básico para a interpretação de que o esgotamento da esfera administrativa é condição de procedibilidade para a ação penal, relaciona-se com a pena. Esgotada a esfera administrativa, saber-se-ia, com exatidão, o valor do débito, possibilitando o pagamento ou, não efetuado este, a dosimetria da pena de multa.

O argumento relativo à dosimetria da pena, com a vigência da Lei 8.137/90, perdeu sua razão de ser, porquanto, como, no caso, aplica-se a pena de reclusão e multa fixa, não mais está relacionada com o *quantum* da sonegação. Se, pois, o agente pratica fatos na vigência da lei nova, a pena é fixada pela lei nova, incidindo o aumento pela continuidade delitiva, mais a pena de multa com valores fixos, conforme já decidiu a 3.<sup>a</sup> CCrim do TJRS, sendo relator o Dr. Vasco Della Giustina, no HC 691093546: "*HABEAS CORPUS*. Crime contra a ordem tributária. Delito praticado sob o império de duas leis, das quais a última, mais gravosa; aplica-se esta, em se tratando de crime continuado, pois o agente estava advertido da maior gravidade da *sanctio juris!*, caso assim continuasse agindo".

Além disso, a denúncia deve descrever fatos típicos. Para a aplicação da pena, exige-se que os fatos sejam provados. Se, penalmente, um dos fatos não foi provado, de que adiantaria o esgotamento da esfera administrativa? A pena deveria ser aplicada para os fatos provados, e, estando estes provados, fácil é verificar qual o imposto sonegado. A argumentação, pois, não procede.

Outro argumento usado na defesa da tese de que necessário é esgotar a esfera administrativa, sustentada pela Câmara de Férias do TARS, é de "no entender da maioria dos integrantes da Câmara, no entanto, essa condição decorre do sistema. Isto porque, pelos termos da regra prevista no § 3.<sup>o</sup> do art. 11 da Lei 4.357/64 e no parágrafo único do art. 2.<sup>o</sup> do Dec.-lei 326/67, a ação penal pela prática do crime de apropriação indébita, consistente no não recolhimento dos tributos que nos referidos diplomas se especifica, está condicionada à decisão final condenatória proferida na esfera administrativa. Essa norma possui caráter geral, estendo seus efeitos às hipóteses fáticas definíveis como crimes de sonegação fiscal.

Inexiste razão alguma para se tratar de forma diversa situações em tudo assemelhadas de ofensa ao mesmo bem jurídico tutelado. Observe-se que no art. 5.º do Dec.-lei 1.060/69 o legislador, de forma indireta, estendeu dita condição de procedibilidade aos crimes de sonegação fiscal, ao estatuir que dever-se-ia aplicar ao crime previsto no art. 1.º da Lei 4.729/65 as normas que regulam a extinção da punibilidade prevista no art. 11 da Lei 4.357/64 e no art. 2.º do Dec.-lei 326/67. A rigor, não haveria razão para restringir-se a remissão à causa extintiva de punibilidade, posto que a Lei 4.739/65, no seu art. 2.º, expressamente a contemplava. Na verdade o que se estendeu à lei definidora do crime de sonegação foi não apenas a causa extintiva da punibilidade, mas também a condição de procedibilidade naqueles diplomas legais contemplados.” (HC 291071702, Câmara de Férias Criminal do TARS, rel. Vladimir Giacomuzzi).

A Lei 4.357/64 é anterior à Lei 4.729/65. Naquela, trata-se de equiparação dos casos à apropriação indébita, o que não foi aceito, em relação aos crimes de sonegação, na Lei 4.729/65. Nesta, não há previsão legal quanto à apropriação do imposto, e preponderam, como elementares do delito de sonegação, os delitos de falsificação material e de falsificação ideológica. Desta forma, não se pode deduzir que os textos legislativos sejam em tudo assemelhados. Na verdade, são situações inteiramente distintas, sendo que a apropriação indébita não é crime-meio do delito de sonegação previsto na Lei 4.729, nem nesta está prevista a inadimplência como crime.

Inicialmente, o legislador exigia que o pagamento do tributo devido, para efeitos de extinção da punibilidade, tivesse ocorrido antes de iniciada a ação fiscal, isto é, antes de qualquer ato da autoridade fazendária. Em 1967, o Dec.-lei 157 ampliou sua aplicação, admitindo que, “mesmo iniciada a ação fiscal, o agente promover o recolhimento dos tributos e multas devidos” “ou não estando julgado o respectivo processo depositar, nos prazos fixados, na repartição competente as importâncias nele consideradas devidas, para liquidação do débito após o julgamento da autoridade da primeira instância” (art. 18, *caput*). E no § 2.º do artigo, distingue: “extingue-se a punibilidade quando a imputação diversa da Lei 4.279/65, decorra de ter o agente elidido o pagamento de tributo, desde que ainda não tenha sido iniciada a ação penal, se o montante do tributo e multas for pago ou depositado na forma deste artigo”. O Dec.-lei 236/67, em seu parágrafo único, especifica que “a ação penal será iniciada por meio de representação da Procuradoria da República, à qual a autoridade de primeira instância é obrigada a encaminhar as peças principais do feito, destinadas a comprovar a existência do crime, logo após decisão final condenatória proferida na esfera administrativa”. Há, no texto legal, norma, visando à conduta da autoridade administrativa, inclusive para efeitos de prevaricação. Daí não se infere uma condição de procedibilidade para a ação penal oriunda de outro texto legal. Finalmente, o Dec.-lei 1.060/69, que trata sobre declaração de bens, dinheiros ou valores no estrangeiro,

insere, no seu art. 5.º, a norma de que se aplicam ao crime de sonegação fiscal, definido no art. 1.º da Lei 4.729/65, as regras que regulam a extinção da punibilidade dos crimes de apropriação indébita previstos no art. 11 da Lei 4.357/64 e no art. 2.º do Dec.-lei 326/67. Dentre elas, qual a norma a ser aplicada aos crimes de sonegação fiscal? O pagamento do tributo antes da decisão administrativa e a existência de crédito do infrator superior aos tributos devidos. Nenhuma nem outra das hipóteses estavam previstas legalmente com causas de extinção da punibilidade.

Inferese, pois, da análise dos textos legais que inexistente norma estabelecendo alguma condição de procedibilidade para a ação penal nos crimes de sonegação fiscal, exceto as previstas no Código de Processo Penal.

## CONCLUSÃO

A Lei 8.137/90 reparou, em parte, a injustiça que havia entre aqueles que praticavam o falso e os sonegadores que o praticavam para reduzir ou suprimir tributo. Havia, antes, em razão da especialidade das normas, um benefício ao sonegador. Manteve, contudo, o privilégio de ver extinta a punibilidade pelo pagamento do tributo devido antes do recebimento da denúncia. Tal privilégio, na prática, demonstrou, pela análise de vários casos concretos, que o pagamento é feito com o resultado de novos mecanismos redutores do imposto. Mas o privilégio foi revogado pelo art. 98 da Lei 8.383/91, porquanto “um dos piores males que o país suporta é o gravíssimo prejuízo social causado pela sonegação”, conforme a Suprema Corte Argentina.

Hoje, há consciência social da imperiosidade de ser combatido o crime do “colarinho branco” ou da “macrocriminalidade”, sob pena de, futuramente, ser inviável o Estado como responsável pelo bem comum. A preservação da ordem jurídica impõe aos homens do direito esta obrigação, em que pese a formação voltada somente para o combate dos crimes comuns. O que não pode, contudo, em razão de tal formação, é querer criar novos empecilhos ao combate do crime do “colarinho branco”, porquanto seria regredir temporalmente, negar o princípio constitucional indicado e negar a possibilidade de independência do Poder Judiciário, atrelando-o ao poder econômico.