

*ANOTAÇÕES SOBRE
DIREITO PENAL
TRIBUTÁRIO,
PREVIDENCIÁRIO E
FINANCEIRO*

GEORGE TAVARES

*Advogado criminal e professor de Direito Penal da
Faculdade de Direito da UERJ*

KÁTIA TAVARES

Advogada criminal

ALEXANDRE LOPES DE OLIVEIRA

Advogado criminal

*ANOTAÇÕES SOBRE
DIREITO PENAL
TRIBUTÁRIO,
PREVIDENCIÁRIO E
FINANCEIRO*



Freitas Bastos Editora

Copyright © 2002 by George Tavares, Kátia Tavares,
Alexandre Lopes de Oliveira

Todos os direitos reservados e protegidos pela Lei nº 9.610, de 19.2.1998.
É proibida a reprodução total ou parcial, por quaisquer meios,
bem como a produção de apostilas, sem autorização prévia,
por escrito, da Editora.

Direitos exclusivos da edição em língua portuguesa:

Livraria Freitas Bastos Editora S.A.

Editor: Isaac D. Abulafia
Projeto gráfico: Freitas Bastos Editora
Ger. de produção e capa: Amélia Brandão
Revisão de texto: Hélio José da Silva
Editoração eletrônica: Di Donato / Bruno Iecker

CATALOGAÇÃO NA FONTE DO DEPARTAMENTO NACIONAL DO LIVRO

T231a Tavares, George
Anotações sobre direito penal tributário,
previdenciário e financeiro / George Tavares, Kátia
Tavares, Alexandre Lopes de Oliveira. - Rio de Janeiro:
Freitas Bastos, 2002.
152p.; 21 cm.

ISBN: 85-353-0244-1

1. Crime fiscal - Brasil. 2. Previdência social -
Legislação - Brasil - Disposições. I. Tavares, Kátia. II.
Oliveira, Alexandre Lopes. III. Título.

CDD: 345.810233



Livraria Freitas Bastos Editora S.A.

Av. Londres, 381 CEP 21041-030 Bonsucesso
Rio de Janeiro, RJ telefax (21) 2573-8949
e-mail: fbastos@netfly.com.br

Dedicatória

À memória de Antonio Evaristo de Moraes Filho,
que, por seus exemplos, saber jurídico e
dedicação profissional,
muito nos inspirou na elaboração deste livro.

ÍNDICE

Introdução	1
Responsabilidade penal e denúncias genéricas nos chamados crimes societários	7
Art. 25 da Lei nº 7.492/86	28
Prévio exaurimento da via administrativa e propositura da ação penal nos crimes de sonegação fiscal	45
Garantias constitucionais. O devido processo legal. Direito subjetivo de pagar o tributo antes do recebimento da denúncia e ter extinta a punibilidade ...	58
O art. 83 da Lei nº 9.430/96 – discussão sobre a condição de procedibilidade	62
Tipicidade subjetiva nos crimes de sonegação fiscal	70
A consumação nos crimes de sonegação fiscal	75
A questão das provas obtidas por meios ilícitos e os crimes contra a ordem tributária	91
Apropriação indébita de contribuições previdenciárias. Dificuldades financeiras. Inexigibilidade de conduta diversa. Ausência de <i>animus rem sibi habendi</i> – Breves comentários ao novo art. 168-A do Código Penal	95

Aplicação do art. 34 da Lei nº 9.249/95 aos delitos previdenciários	119
Parcelamento do débito previdenciário	136
Bibliografia	143

INTRODUÇÃO

Este trabalho é resultado de nossa experiência, decorrente da atividade profissional por nós exercida na defesa de vários cidadãos que responderam a processos na justiça criminal, acusados de prática de delitos econômicos, mais precisamente crimes contra os sistemas tributário, previdenciário e financeiro. São em verdade breves anotações, em que se estuda a posição da doutrina e majoritária da jurisprudência diante do excesso de criminalização, visando, através da coerção, *intimidar* os contribuintes e regular o sistema financeiro nacional.

No apagar de luzes do século XX e início do novo milênio, vem dominando a tendência, em vários países, de que a tutela e a proteção desses bens e interesses jurídicos são reservadas a outros ramos do Direito. Somente aqueles bens e interesses jurídicos de maior magnitude ficariam a cargo do Direito Penal.

Daí, decorrem dois princípios estabelecidos pela doutrina hodierna: o *princípio da subsidiariedade e o da intervenção mínima do Direito Penal*. Isso ensejaria a diminuição de figuras penais e a descri-

minalização das existentes, que não têm eficácia para a proteção de determinados direitos por serem socialmente desnecessárias.

A experiência de quase dois séculos demonstrou que a função do Direito Penal de *prevenção* da criminalidade pela *intimidação* e *recuperação* dos criminosos fracassou. Principalmente, diante das circunstâncias, a *intimidação* não funciona na sociedade moderna.

No Brasil, em face da estrutura social, vem-se atravessando, há décadas, inúmeras crises sociopolítico-econômicas. Procuramos, em nosso país, buscar modelos econômicos e nos adaptarmos à chamada globalização em que se prioriza um liberalismo denominado moderno, em detrimento da justiça social. O número de excluídos, de miseráveis, multiplica-se, e nesta política individualista vemos constituir-se a coibiça desenfreada, onde, atingindo todas as camadas sociais, vitimando o particular e o público, o pobre e o rico, deixa o povo estarecido. Inspira-nos estas assertivas o ilustre advogado Antônio Cláudio Mariz de Oliveira,¹ fazendo-as nossas as seguintes palavras:

“Por falta de capacidade para remover as causas de inúmeras violações de direito, ou por ser conveniente mantê-las, procura-se a via cômoda e enganosa da

1 In *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, ano 3, n° 11, 1995, p. 94, artigo “Reflexões Sobre os Crimes Econômicos”.

lei penal, ao invés de se trilhar o penoso caminho do entulho e do lixo, representado pela má distribuição de rendas, pelos privilégios, pela corrupção, pela insensibilidade criminosa por parte das elites e pelo desprezo da classe política, em geral, pelo bem comum”.

E, especificamente tratando da “Improcedibilidade Penal do Projeto de Reforma Tributária”, o jurista Ives Gandra da Silva Martins² enfatiza:

“Por isso, em meu livro Teoria da Imposição Tributária defendo a tese de que no Brasil, o tributo é uma norma de rejeição social, pois todos nós temos absoluta consciência de que pagamos tributos para manter governantes e toda a espécie de corrupção que se exala de escândalos sucessivos, divulgados pela imprensa.

Por esta razão, nem sempre a sonegação no Brasil é dolosa, no mais das vezes sendo uma imposição da sobrevivência, num país em que o Estado tira recursos da sociedade por meio de tributos, mas é a sociedade que se autopresta serviços públicos, porque o Estado não o faz”.

2 *IBCCrim*, nº 83, outubro/1999.

Como se verá nesta nossa singular obra, a Justiça tem reagido, compartilhando com inúmeros doutrinadores intérpretes destas leis extravagantes ditadas pela política econômica dos governantes, que, de fracasso em fracasso, têm ensejado o aumento da miséria e da dependência de nosso país ao estrangeiro, daí, as decisões de todos os tribunais impedindo que se transforme nosso regime em um Estado policial-econômico, em que se procura arrecadar, devida ou indevidamente, através da coação, ou manter o sistema financeiro debaixo de um excessivo terror.

Depois de afirmar, em entrevista ao *Jornal do Comércio*,³ que a obrigação tributária, por ser tributária, é de natureza não-criminal, o Desembargador Alberto Nogueira, Presidente do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF), salienta:

“A regra, hoje, usar a lei penal para exigir deveres de cidadania, como são as obrigações tributárias é uma indiscutível perversão, um paradoxo econômico e social”.

Finalmente, o ilustre magistrado é, também, candente, ao afirmar que a situação econômico-financeira do País é deformada, no modelo tributário nacional, o que denominou “Frankenstein”, e aduz:

3 Publ. em 5/4/2000, p. 8.

“Os critérios tributários adotados não resistem à crítica, pois o sistema está economicamente errado, moralmente indefensável, obscuro e discriminatório”.

RESPONSABILIDADE PENAL E DENÚNCIAS GENÉRICAS NOS CHAMADOS CRIMES SOCIETÁRIOS

Em se tratando dos chamados delitos societários, que envolvem pessoas jurídicas, grandes debates doutrinários e jurisprudenciais vêm sendo travados no sentido de se aceitar, ou não, denúncias genéricas, que são oferecidas contra todos os sócios, cotistas, diretores ou gerentes de uma empresa, pelo simples motivo de constarem do contrato social ou estatuto da firma, sem que se descreva, ainda que sucintamente, como teria *cada um* deles concorrido para a prática do crime imputado.

Tal descrição genérica do libelo inicial viola o art. 41 de nosso Código de Processo Penal, além de impedir que a defesa seja exercida em toda sua plenitude.

Não existe espaço, diante do atual processo penal, bem como das garantias constitucionais insculpidas em nossa Carta Magna de 1988, para peças acusatórias que levem cidadãos ao banco dos réus unicamente por constarem de estatutos ou contratos so-

ciais, sob o argumento de que, no curso da instrução criminal, se poderá individualizar condutas.

É de se atentar, sempre, para os efeitos deletérios que o simples “sentar no banco dos réus” acarreta na vida do inocente, que nenhum ato praticou para o cometimento do crime, ou que não teve qualquer participação no evento delituoso. Uma vez aceita a denúncia genérica — esta denominação foi dada pela doutrina e jurisprudência —, o inocente é que terá de provar, numa inversão do ônus da prova (é isto o que se tem sentido na prática), que não teve poderes de gestão, de decisão, de administração da pessoa jurídica quando o delito foi praticado.

Será que o diretor de uma companhia, por exemplo, que, simplesmente, consta de um contrato social, mas que nenhuma ingerência possui na empresa, que não toma decisões, deve passar pelo percalço da instrução criminal, de um processo onde se apura crime de sonegação fiscal, que pode durar anos, amargando seus dissabores? Ainda mais quando é possível, por meio do inquérito policial, investigar minuciosamente a distribuição de poderes em uma empresa, delimitar, individualizar condutas? Tem-se a certeza de que não.

Celso Delmanto, em interessante tópico no qual estuda a responsabilidade da pessoa jurídica, repele este tipo de imputação, advertindo que

“no sistema jurídico brasileiro, é impossível cogitar-se da responsabilidade pe-

nal das pessoas jurídicas, pois a própria CR/88, em seu art. 5º, XLV, proclama que nenhuma pena passará da pessoa do condenado. Todavia, embora a pessoa jurídica não pratique crimes, estes, muitas vezes, são cometidos em seu nome. Evidentemente, não se pode punir pessoas físicas que a compõem por dela participarem, mas só pelos crimes que — em nome da pessoa jurídica — elas praticarem ou determinarem fossem cometidos (...).”⁴

Como bem salientou o saudoso mestre, foi erigido à categoria de preceito constitucional o corolário de que a responsabilidade penal é pessoal. Portanto, não existe em nossa ordem constitucional a responsabilização penal objetiva, o que impede o oferecimento de iniciais que não descrevem, ainda que em grau mínimo, a participação de cada denunciado nos fatos imputados.

Afrânio Silva Jardim, com a autoridade de professor de direito e de ser membro do Ministério Público, ao discorrer sobre relevância da imputação no processo penal, assevera, analisando o tema à luz de nossa Carta Magna, que

“A exigência de imputações certas e bem delimitadas tem estreita ligação com os

4 *In Código Penal Comentado*, ed. Renovar, 4ª edição, pp. 57/58

princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa no processo (art. 5º, inc. LV, da Const. da República). Para que tenhamos um processo regular, é indispensável que o réu saiba de que conduta ou condutas está sendo acusado, a fim de que possa eficazmente se defender”.

E mais adiante, conclui o ilustre processualista:

*“É de relevo acentuar que a imputação refere-se não só à autoria imediata ou material, como também a todas as condutas penalmente relevantes. Em outras palavras, a peça acusatória deve conter imputação precisa também da autoria mediata e de todas as ações que caracterizam uma determinada forma de participação”.*⁵

Estudando, exatamente, este tema da responsabilidade pelos ilícitos penais que envolvem a atividade de empresas, Antolisei também repudia, com expressões vigorosas, “*la responsabilidad penal colectiva*”, que constituiria “*más que una herejia, una blasfemia jurídica*”.⁶

5 *In Direito Processual Penal*, 4ª edição, ed. Forense, 1992, p. 220.

6 *In Delitos Relacionados con las Quiebras y las Sociedades*, 1964, ed. colomb., p. 325.

Depois de ressaltar que, muitas vezes, a administração coletiva das empresas “*sólo existe en el papel, es decir en la ley y en los estatutos sociales*”, e que, embora haja, formalmente, “*varios administradores*”, conclui Antolisei, aduzindo que, apenas, “*el solo administrador delegado*” exerce, efetivamente, a gerência dos negócios, enfatizando que a situação real do funcionamento de cada empresa não pode, “*de ninguna manera*”, ser esquecida pelo juiz, o qual “*jamás debe perder de vista (...) que la responsabilidad penal es estrictamente personal*”.⁷

Nestas hipóteses de crimes envolvendo pessoas jurídicas, há de estar sempre presente a advertência formulada pelo saudoso Basileu Garcia, no sentido de “*tornar-se mister individuar a responsabilidade*”, para “*corporificá-la nos diretores ou gerentes que tenham, sob o duplo aspecto, objetivo e psíquico, da causalidade, realizado o acontecimento proibido pela lei penal, ou contribuído sensivelmente para executá-lo*”.⁸

Por derradeiro, não podemos deixar de mencionar as palavras de César Roberto Bittencourt,⁹ no seguinte sentido:

“Enfim, a responsabilidade penal continua a ser pessoal (art. 5º, XLV). Por isso,

7 Ob. cit, pp. 326/7.

8 *In Instituições de Direito Penal*, vol. I, tomo I, 1951, p. 215.

9 *In Parte Geral de seu Manual de Processo Penal*, 5ª ed., Ed. RT, p. 202.

quando se identificar e se puder individualizar quem são os autores físicos dos fatos praticados em nome de uma pessoa jurídica, tidos como criminosos, aí sim deverão ser responsabilizados penalmente. Em não sendo assim, corre-se o risco de termos que nos contentar com uma pura penalização formal das pessoas jurídicas que, ante a dificuldade probatória e operacional, esgotaria a real atividade judiciária, em mais uma comprovação da função simbólica do Direito Penal...”

Apesar de toda esta orientação doutrinária, tem-se verificado uma tendência de se imputar, de forma indiscriminada, fatos supostamente criminosos a sócios de empresas, como se o crime fosse ser sócio, sem que se faça, previamente ao oferecimento de denúncia, a necessária investigação policial, onde se poderia verificar a participação de cada um no evento, individualizando-se condutas, evitando-se, assim, submeter homens de bem às agruras de um processo criminal, que, no dizer de Cernelutti, equivale a um verdadeiro cumprimento de pena.

Na jurisprudência, conquanto a matéria não seja pacífica, sobretudo no Superior Tribunal de Justiça e no Supremo Tribunal Federal, as denúncias vagas, que não individualizam condutas, têm sido rechaçadas.

Alguns juízes federais, com alçada criminal na seção judiciária do Rio de Janeiro, vêm rejeitan-

do denúncias que não descrevem, individualizadamente, as condutas em crimes societários. Por exemplo, o Juízo da antiga 4ª Vara Federal, em despacho da lavra do dr. Abel Fernandes, rejeitou a inicial oferecida, aduzindo os seguintes fundamentos:

“... não obstante tratar-se de delito societário, sempre é possível ao MPF, no limiar do oferecimento da denúncia, delimitar objetivamente qual sujeito responsável pelos atos de gestão da empresa, com reflexos na área criminal”.

E aduz, ainda, na referida decisão:

“Em favor de tal posicionamento, aproveito para juntar cópias de denúncias oferecidas em casos semelhantes, pelos ilustres Procuradores da República em exercício nesta Seção Judiciária, os quais obtiveram em investigação policial prévia, os nomes dos responsáveis pela gestão das empresas, os quais foram denunciados.

Tal providência salutar define o responsável pelos atos narrados na denúncia, evitando que pessoas físicas totalmente alheias à vida gerencial da pessoa jurídica, ainda que figurante no contrato social, venham a sofrer o constran-

*gimento de figurarem em ação penal como acusados por fatos, os quais jamais entraram em suas esferas de conhecimento”.*¹⁰

O Tribunal Regional Federal da 2ª Região, desde 1996, vem dando mostras de que repudia as denúncias genéricas, trancando, por via de *habeas corpus*, ações penais deste tipo, oferecidas em processos que versam sobre crimes de sonegação fiscal e apropriação indébita de contribuição previdenciária, ou negando provimento a recursos em sentido estrito, interpostos pelos representantes do Ministério Público, contra despachos que não recebem este tipo de libelo. Abaixo, transcrevemos, em ordem cronológica, ementas de julgamentos de diversas Turmas do TRF, situado no Estado do Rio de Janeiro, que corroboram por completo nossa opinião acima exposta. Senão vejamos.

“Hipótese em que a peça acusatória se baseou na simples condição dos denunciados de diretores ou procuradores da empresa na época dos fatos narrados; Tal condição, por si só, não é crime, e não basta para aceitação da denúncia, sendo indispensável a descrição, ainda que resumida da conduta de cada denunciado, relacionando-a à prática do crime imputado;

10 Despacho exarado em 8/5/96, nos autos do Processo nº 9530978-5.

A aceitação da denúncia genérica, no caso destes autos, viola o disposto nos arts. 41 do CPP e 5º, LV, da CF, não garantindo aos acusados oportunidade de defesa”.¹¹

“... a denúncia há que ser robusta quanto à efetiva atitude dolosa do réu, não se concebendo a presunção de tal conduta delituosa pela simples participação societária da pessoa jurídica que deixa de recolher a referida contribuição”.¹²

“A atenuação dos rigores do art. 41 do CPP, nos chamados delitos societários, não pode ir até o ponto de admitir-se denúncia sem demonstrar nem mesmo em grau mínimo, a participação do denunciado na prática tida por criminoso”.¹³

“O oferecimento de denúncia contra todos os sócios da empresa, sem prévia in-

11 *Habeas Corpus* nº 96.02.13505-0-RJ, 3ª Turma Rel., Des. Valmir Peçanha, julgamento em 4/9/96, publ. no DJU de 12/11/96, p. 86.458.

12 RSE nº 9602398668-0-RJ (Interposto pelo MPF), publicado no DJU em 6/5/97, 2ª Turma, Rel. Des. Alberto Nogueira, julgamento em 5/2/97, publicado no DJU em 6/5/97.

13 *Habeas Corpus* nº 970206549-6-RJ, 1ª Turma, Relª. Desª. Vera Lúcia Lima da Silva Ribeiro, julgamento em 7/5/97, publicado no DJU em 14/10/97.

*investigação policial, com base em mera presunção de que, pelo fato de constarem de contrato social, todos são responsáveis pelo não recolhimento das contribuições parafiscais, viola o art. 41 do Código de Processo Penal e o princípio constitucional da responsabilidade pessoal em matéria criminal, uma vez que não se trata de crime coletivo sendo necessária a descrição individualizada da conduta típica de cada sócio”.*¹⁴

*“... ausência de especificidade na denúncia das condutas de cada sócio, individualizando-as para o fim de estabelecer o dolo omissivo — inobservância do art. 41 do CPP — Orientação Pretoriana emanada do STJ — Improvido o recurso”.*¹⁵

“... se a denúncia limita-se a sustentar que os réus teriam praticado o ato previsto no art. 5º da Lei nº 7.492/86, tendo em vista que deixaram de recolher as

14 RSE nº 970208219-6-RJ (Interposto pelo MPF), 4ª Turma, Rel. Des. Clélio Erthal, julgamento em 13/8/97, publicado no DJU em 17/2/98, p. 184.

15 RSE nº 970217121-0 (Interposto pelo MPF), 1ª Turma, Rel. Des. Ney Fonseca, julgamento em 16/9/97, publicado no DJU em 7/4/98, p. 193.

*contribuições previdenciárias, sem fazer qualquer referência que pudesse caracterizar a participação positiva dos acusados nos fatos configuradores do delito, impõe-se a rejeição da denúncia, por falta de justa causa. — Há que se considerar, ainda, in casu, que os débitos reclamados já se encontram integralmente quitados”.*¹⁶

*“... a denúncia, pelo cometimento do mesmo fato, subsumido na alínea “d” do art. 95 da Lei nº 8.212/91, contra dois acusados, deve descrever como a conduta de cada qual contribuiu para o cometimento do tipo, sob pena de incidir em inépcia ...”.*¹⁷

“Não basta a simples indicação dos Diretores ou Sócios da Empresa — que recolheu as parcelas da previdência social para o INSS, descontadas de seus Empregados — para caracterizar o indício suficiente de autoria a que se refere o Di-

16 RSE nº 970234652-5-RJ (Interposto pelo MPF), 4ª Turma, Rel. Des. Frederico Gueiros, julgamento em 11/2/98, publicado em 13/8/98, p. 358.

17 RSE nº 970208214-5 (Interposto pelo MPF), 4ª Turma, Rel. Des. Rogério Vieira de Carvalho, julgamento em 4/3/98, publicado no DJU em 13/8/98, p. 366.

ploma Processual Penal em moldes a autorizar a denúncia como peça inicial da ação penal.

A impossibilidade jurídica de imputação penal à pessoa jurídica, não transfere, virtualmente, a autoria para as pessoas físicas que a representam, sem a demonstração inequívoca de atuação personalíssima do dirigente no contexto criminoso, ainda que indiciariamente...”.¹⁸

“Denúncia que não descreve a conduta dos denunciados vulnera a garantia constitucional da ampla defesa. Em relação aos segundo e terceiro pacientes, a peça acusatória somente reporta-se ao fato de serem administradores da empresa referida, o que denota afronta ao art. 11 da Lei nº 8.137/90. É proscrita a responsabilidade penal objetiva no direito penal brasileiro. Não é necessário que seja integrante da empresa para responder pelo crime contra a ordem tributária: outras pessoas, como um contador, podem ser incursadas. Mas, por outro

18 RSE nº 970234654-1 (Interposto pelo MPF), 2ª Turma, Rel. Des. Paulo Espírito Santo, julgamento em 24/3/98, publicado no DJU em 13/8/98.

lado, não basta que seja integrante: o crime nunca é ser sócio".¹⁹

“É inepta a denúncia que deixa de narrar, ainda que de forma genérica a participação de indiciado no evento delituoso, por impedir o exercício de contraditório e de defesa ampla.

Simples invocação da condição de diretor-superintendente não basta para demonstrar existência de nexo de causalidade entre resultado danoso e participação do agente em prática de crime societário".²⁰

Como se vê, o Tribunal Regional Federal da 2ª Região praticamente consolidou o entendimento de que não se pode admitir denúncias contra sócios, diretores ou gerentes de pessoas jurídicas, que versem, principalmente, sobre delitos fiscais, previdenciários e financeiros, que não descrevam como cada um dos denunciados contribuiu para o resultado delituoso. Para este Tribunal a qualidade de sócio, cotista, diretor etc. não basta para que se figure no pólo passivo da ação penal.

19 *Habeas Corpus* n° 970210686-9/RJ, 1ª Turma, Rel^a. Des^a. Vera Lúcia Lima da Silva, julgamento em 14/4/98, publicado no DJU em 6/10/98.

20 *Habeas Corpus* n° 980242630-0-RJ, 4ª Turma, Rel. Des. Fernando Marques, julgamento em 24/5/99, publicado no DJU em 28/9/99.

Enfim, o argumento de que a individualização pode ser feita no decorrer da instrução criminal não vem encontrando guarida na ora citada Corte Federal.

Já no Superior Tribunal de Justiça e no Supremo Tribunal Federal a matéria não é tão sólida e pacífica, podendo-se encontrar decisões contrárias à tese acima esposada. Ainda assim, a partir do ano de 1990, quando a questão passou a ser mais debatida, estes dois tribunais, em alguns momentos, repudiaram as chamadas denúncias genéricas em crimes societários. Analisemos algumas delas:

“A denúncia deve descrever os elementos constitutivos do crime e suas circunstâncias. Importante é a narração do fato. A capitulação normativa é inócua. A imputação, além disso, precisa individualizar a conduta de cada autor. A regra é válida também para o caso de concurso de agentes. Decorrência da imprescindibilidade dos princípios do contraditório e defesa plena. O aditamento não supre, no Estado de Direito Democrático, a deficiência da acusação. A Constituição da República consagra o princípio da personalidade. Rejeita, pois, a responsabilidade pelo fato de outrem”.²¹

21 Recurso de *Habeas Corpus* n° 759/SP, STJ, Rel. Min. Vicente Cernicchiaro, publicado no DJ em 5/8/91, p. 10.014.

*“A denúncia, imputação do delito, deve descrever o fato com todas suas circunstâncias. Imprescindível particularizar ou individualizar o crime, demonstrando se o denunciado, ao omitir, em suas declarações fatos que deveriam constar por imposição legal, alterando, assim, a verdade sobre o fato juridicamente relevante, teve ou não a intenção de mascarar a sua situação patrimonial, propiciando o exercício do contraditório e da defesa plena”.*²²

“Tratando-se de denúncia referente a crime de autoria coletiva, é indispensável que descreva ela, ainda que sucintamente, sob pena de inépcia, os fatos típicos atribuídos a cada paciente.

*Revela-se inepta a denúncia, sempre que sem especificar a participação de cada acusado — sendo todos eles diretores ou administradores da mesma empresa ou sociedade vem atribuir-lhes genericamente a responsabilidade pelo evento delituoso”.*²³

22 Ação Penal Originária (Inq. n° 163-7-DF), STJ, Corte Especial, Rel. Min. Waldemar Zveiter, julgamento em 30/11/95. Publicado no DJU em 16/9/96, p. 33.651.

23 *Habeas Corpus* n° 9650845-3-RJ, 6ª Turma do STJ, Rel. Min. Anselmo Santiago, julgamento em 18/11/96, publicado no DJU em 17/3/97.

*“ A mera qualidade de sócio ou diretor de uma empresa, na qual se constatou a prática de sonegação fiscal, não autoriza que contra o mesmo diretor seja formulada uma acusação penal em Juízo”.*²⁴

“A denúncia precisa descrever a conduta delituosa. Decorrência dos princípios constitucionais do contraditório e da defesa plena.

*Qualquer que seja o delito. Os chamados crimes societários não fazem exceção”.*²⁵

“É inepta denúncia, desbordando-se, inclusive, em abuso, que, sem apontar um só fato capaz de fornecer indício — ainda que mínimo — acerca da atuação dos sócios, se limita à referência de ação continuada, com unidade de desígnios, reduzindo o recolhimento de valor do ICMS. O único delito seria o posto ocupado pelos sócios individualmente na empresa que, possuindo, mais de 50 estabelecimentos, em todo o Brasil, tem sede

24 *Habeas Corpus* n° 5.368/PI, STJ, 6ª Turma, Rel. Min. Vicente Leal, publicado no DJU em 5/5/97, p. 17.120.

25 *Recurso Especial* n° 167791/RJ (Interposto pelo MPF), STJ, 6ª Turma, Rel. Min. Luiz Vicente Cernicchiaro, julgado em 23/11/98, publicado no DJU em 17/2/99, p. 00171.

*no Rio de Janeiro, onde reside a diretoria ocorridos os fatos em loja na cidade de Belo Horizonte”.*²⁶

“Nos chamados crimes societários, imprescindível que a denúncia descreva, pelo menos, o modo como os co-autores concorreram para o crime.

*A invocação da condição de sócio, gerente ou administrador, sem a descrição de condutas específicas, não basta para viabilizar a peça acusatória, por impedir o pleno direito de defesa. Denúncia inepta”.*²⁷

“A denúncia nos crimes de autoria coletiva conforme entendimento pretoriano, precisa individualizar a conduta de cada agente. Mas também não é suficiente que simplesmente decline os nomes de todos os sócios, quando, como in casu, um deles sequer foi indiciado pela autoridade administrativa encarregada de toda a apuração.

Houve, não se nega, a descrição de uma conduta que, em princípio tipifica infra-

26 RHC nº 8.143/MG, STJ, 6ª Turma, Rel. Min. Fernando Gonçalves, julgado em 13/4/99, publicado no DJU em 28/6/99, p. 153.

27 *Habeas Corpus* nº 8.258/PR, STJ, 5ª Turma, Rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, Rel. para acórdão Min. Edson Vidigal, julgado em 20/4/99, publicado no DJ em 6/9/99, p. 93.

*ção penal, mas não se indicou ou demonstrou qualquer liame entre ela (conduta) e o paciente, salvo o fato de ser sócio da empresa, situação, evidentemente que não se erige à condição de crime por si só”.*²⁸

“Nos crimes societários é necessário que a denúncia descreva, pelo menos, o modo como os co-autores concorrem para o crime.

*A responsabilidade penal não é objetiva e em razão disso, o simples fato de constar o nome do réu no contrato social, por si só, não é suficiente para ensejar a persecução criminal”.*²⁹

“Contém a mácula da inépcia a denúncia que formula acusação genérica de prática de crime contra o ordem tributária, sem apontar de modo circunstanciado a participação da ré no fato delituoso. A mera qualidade de sócio ou diretor de uma empresa, na qual se constatou a ocorrência de um crime de sonegação fiscal, não autoriza que contra o mesmo di-

28 RHC n° 8.389/RJ, STJ, 6ª Turma, Min. Fernando Gonçalves, julgado em 20/5/99, publicado no DJ em 30/8/99, p. 75.

29 RHC n° 9396/MG, STJ, 5ª Turma, Rel. Min. Jorge Scartezini, julgado em 16/3/00, publicado no DJ em 15/5/00, p. 00171.

*retor seja formulada uma acusação penal em Juízo”.*³⁰

*“Entendo que se reveste de extrema plausibilidade jurídica a tese ora deduzida nesta sede processual pelo ilustre impetrante, eis que a exigência incide sobre o órgão da acusação penal — a quem incumbe definir, com precisão, a participação individual dos supostos autores de qualquer delito —, mais do que simples formalidade processual, constitui expressão de relevantíssimo postulado inscrito na Lei Fundamental que assegura, a todos quantos sofrem a ação persecutória do Estado, a garantia indispensável do contraditório e da plenitude da defesa(...)”.*³¹

“O simples ingresso formal de alguém em determinada sociedade civil ou mercantil — que nesta não exerce função gerencial e nem tenha participação efetiva na regência das atividades empresariais — não basta, só por si, especialmente quando ostente a condição de quotista

30 *Habeas Corpus* n° 11459/PE, STJ, Rel. Min. Vicente Leal, julgado 29/6/00, DJ n° 14/8/00.

31 *Habeas Corpus* n° 73.324-7-RJ, STF, Rel. Min. Celso de Mello, publicado no DJU em 6/12/95, p. 42.459/60.

minoritário, para fundamentar qualquer juízo de culpabilidade penal. A mera invocação da condição de quotista, sem a correspondente e objetiva descrição de determinado comportamento típico que vincule o sócio ao resultado criminoso, não constitui, nos delitos societários, fator suficiente apto a legitimar a formulação da acusação estatal ou a autorizar a prolação de decreto judicial condenatório.

A circunstância objetiva de alguém meramente ostentar a condição de sócio de uma empresa não se revela suficiente para autorizar qualquer presunção de culpa e, menos ainda, para justificar, como efeito derivado dessa particular qualificação formal, a decretação de uma condenação penal.”³²

Para finalizar os comentários sobre este tema, é importante mencionar que, nestes tipos de delito, as denúncias, em sua grande maioria, não são precedidas de inquérito policial, que existe, como se sabe, para verificar a existência de crime e apurar a autoria. Geralmente, as peças vestibulares vêm instruídas, somente, por autos de infração lavrados por autoridades

32 *Habeas Corpus* n° 73590 SP, STF, 1ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 6/8/96, publicado no DJU em 13/12/96, p. 50.162.

fazendárias ou peças semelhantes oriundas da fiscalização previdenciária. Destaque-se que tais peças nada mais são do que iniciais de um procedimento administrativo, que se desenrolará, partindo-se em várias fases, até final julgamento.

Ao se abrir mão do inquérito policial, e assim afirmamos pois temos visto que são pouquíssimos os processos por crime de sonegação fiscal e apropriação indébita de contribuições previdenciárias que vêm precedidos do procedimento inquisitorial, perde-se a oportunidade de se individualizar a autoria, acabando por se denunciar, aleatoriamente, qualquer um que esteja constando de um estatuto da empresa ou de um contrato social, porquanto nas peças de informação que servem de supedâneo para as denúncias constam como responsáveis pela administração das firmas atuadas todos os que fazem parte dos contratos ou estatutos.

Presidentes de empresas complexas ou grandes conglomerados, por exemplo, que têm unicamente poderes de representação externa da companhia, que delegam poderes de gestão, que contratam profissionais especializados (executivos) nas áreas financeira e administrativa, que sequer são cientificados de decisões que são tomadas nestas áreas, passam a constar de denúncias e passam a ter de provar não serem responsáveis por atos que acabaram por reduzir ou suprimir impostos devidos, e isto, diante de nosso ordenamento processual penal, não se pode admitir.

ART. 25 DA LEI nº 7.492/86

Até agora, discutimos o entendimento doutrinário e jurisprudencial, que fulminam por inépcia denúncias que não descrevem a conduta de cada acusado, inculpando-os pelo simples fato de integrarem uma diretoria ou de fazerem parte de uma sociedade, nas hipóteses de crimes de sonegação fiscal ou previdenciários. É óbvio, ainda que se aceite a divergência jurisprudencial no sentido de que a instrução criminal demonstrará a participação de cada réu, indiscutível que a sentença há de especificar a conduta de cada condenado. Ninguém pode responder pelo fato de que não participou, sendo responsabilizado somente por integrar a diretoria ou a sociedade de uma pessoa jurídica.

Como a pessoa jurídica não tem responsabilidade penal (excetuando-se os casos elencados na Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998, que dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente) em face de nossa sistemática, por ser uma entidade moral ou uma ficção, os fatos cometidos em seu nome são de responsabilidade pessoal. Por isso, ninguém pode ser

acusado ou condenado por fato de outrem, senão cairíamos na responsabilidade objetiva, não aceita penalmente.

O problema, aparentemente, surge nos casos de *crimes contra a ordem financeira*.

O art. 25 da Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986, que trata de tais delitos, institui: “São penalmente responsáveis, nos termos desta Lei, o controlador e os administradores da instituição financeira, assim considerados os diretores, gerentes”. E no § 1º inclui: “Equiparam-se aos administradores de instituição financeira o interventor, o liquidante e o síndico”.

Ao exame frio da lei, parece apresentar-se como se fora um *numerus clausus* indicativo das pessoas que necessariamente teriam responsabilidade penal pelos fatos típicos nela previstos. Entretanto, como mostraremos, isso não ocorre.

Antes, todavia, convém assinalar que algumas de nossas leis especiais anteriores, também, ao tratar da matéria penal econômica, haviam tentado configurar delitos próprios — aqueles que só podem ser cometidos por determinadas pessoas — através de um dispositivo que qualifica o sujeito ativo.

A Lei nº 4.595/64, no § 7º do art. 44, determina: “Quaisquer pessoas físicas ou jurídicas que atuem como instituição financeira, sem estar devidamente autorizada pelo Banco Central da República do Brasil, ficam sujeitas à multa referida neste artigo e detenção de 1 (um) a 2 (dois) anos, ficando a estas sujeitos, quando se tratar de pessoas jurídicas, seus *diretores*

e administradores” (grifamos). Também, a Lei nº 4.728/65, ao disciplinar o *mercado de capitais*, no seu § 2º do art. 73, estatui: “A violação de qualquer dos dispositivos constituirá crime de ação pública (...), recaindo a responsabilidade, quando se tratar de pessoas jurídicas, em *todos os seus diretores*” (grifos nossos). Já com outra redação e de forma imprecisa a Lei nº 4.729/65, ao definir crimes de sonegação fiscal, em seu art. 6º, dispõe: “Quando se tratar de pessoa jurídica, a responsabilidade penal pelas infrações previstas nesta Lei será de todos os que, *direta ou indiretamente* ligados à mesma, de modo permanente ou eventual tenham *praticado* ou *concorrido* para a prática do crime de sonegação fiscal”. Por essa redação, vê-se que o legislador procurou afastar-se da responsabilidade objetiva. Da mesma forma, a Lei nº 8.137/90, no seu art. 11, evidencia: “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”.

Diante da legislação acima citada, cabe discutir-se o árido problema da *responsabilidade penal por fato de outrem*, consideradas pelo saudoso jurista João Marcelo de Araújo Júnior “*assunto extremamente delicado que precisa ser encarado pelo legislador com a máxima prudência*”.³³

33 Em conjunto com o professor e penalista espanhol Marino Bartero Santos, João Marcelo escreveu *A Reforma — Ilícitos Penais Econômicos*, p. 105, Forense, 1987.

Não resta dúvida, em face da redação do art. 25 de Lei nº 7.492/86, trata-se de *crimes próprios*, que só podem ser praticados por determinados sujeitos ativos.

Entretanto, repita-se, ainda que pertençam à administração da pessoa jurídica, pelo simples exercício dos cargos mencionados no referido dispositivo, não podem ser responsabilizados criminalmente, porquanto não se admite em nosso sistema penal a responsabilidade objetiva e solidária, pois “*a conjugação dos princípios da reserva legal e da responsabilidade pessoal fornece subsídio para demonstrar que a Constituição repele a responsabilidade pelo fato de outrem e a responsabilidade objetiva, assinalam Luiz Vicente Cernicchiaro e Paulo José da Costa Jr.*”³⁴

Após mostrar que com o veto ao trecho originário que incluía no art. 25 a expressão “*e membros de conselhos estatutários*” contido na Mensagem 252, “*porque de abrangência extraordinária, institui uma espécie de responsabilidade solidária, inadmissível em matéria penal*”, Manoel Pedro Pimentel faz um longo e exaustivo estudo, apoiado na doutrina e na jurisprudência, e assinala:

“*Entretanto, vigentes os postulados da responsabilidade subjetiva (grifos do autor) não há como*

34 “Direito Penal na Constituição”, Ed. P T, São Paulo, 1991, p. 76, *apud* Rodolfo Tigre Maia, in *Dos Crimes Contra o Sistema Financeiro Nacional*, p. 145, 1996.

punir a pessoa jurídica, e os crimes praticados contra a sociedade somente podem ser punidos através da apuração da responsabilidade individual dos mandatários da sociedade, e desde que comprovada a participação nos fatos”.³⁵

Esse problema tem aspectos similares na legislação argentina. A Lei n° 11.683 no art. 49, em se tratando de pessoa jurídica, mandava punir os diretores, gerentes, administradores, mandatários ou representantes legais que fossem responsáveis pelas obrigações tributárias, quando houvesse infração penal tributária. Para dissipar qualquer dúvida ou impedir que se apenasse por responsabilidade objetiva, a Lei n° 23.771 revogou o dispositivo da anterior, em seu art. 12, exigindo, textualmente, a *atuação direta dos dirigentes e representantes* da empresa ou entidade. Daí, o jurista argentino Hector B. Villegas ter assinalado em seu recente livro: “*La diferencia fundamental entre ambos dispositivos es que el art 12 de la Ley 23.771 exige la actuación personal y directa de los directivos y representantes, lo qual es un avance significativo y se adecua a los principios generales del derecho penal en cuanto a la personalidad de la pena*”.³⁶ Também, Lilian Gurplel Wendy e Eduardo Angel Russo acentuam que: “*Al elemento objetivo contenido en el tipo penal del citado art. 12, que*

35 *In Crimes Contra o Sistema Financeiro Nacional*, p. 172, Ed. RT. 1987.

36 *In Regimen penal tributario argentino*, p. 162, ed. 1995, Buenos Aires.

mencionamos como representación legal de la persona jurídica, se añade otro requisito del mismo carácter: que los sujetos allí designados hubiesen intervenido en el hecho punible".³⁷

Apesar de nosso texto legal ser obscuro no sentido da responsabilidade pessoal e subjetiva das pessoas mencionadas no aludido art. 25, os princípios gerais que norteiam nossa Constituição, como já se demonstrou, impõem não só à doutrina, como à jurisprudência de nossos tribunais a não responsabilização objetiva daqueles dirigentes ou administradores. Assim, a 4ª Turma do Tribunal Regional da 2ª Região, por unanimidade, concedeu a ordem para trancar a ação penal por falta de justa causa porque:

“A simples condição de Diretor-Presidente ou Diretor de uma instituição financeira, por si só, não é crime e não basta, portanto para a aceitação da denúncia”.³⁸

Em recente decisão, a 6ª Turma do STJ, também, mandou trancar a ação penal, como se vê da ementa *in verbis*:

“A interpretação do art. 25 da Lei n° 7.492/86, que se vê como norma de pre-

37 *In Ilícitos tributarios*, p. 59, ed. 1993, Buenos Aires.

38 4ª Turma, 2ª Região, HC n° 98.02 18475-6, em que foi relator o Juiz Valmir Peçanha.

*sunção absoluta a responsabilidade penal, é infringente da Constituição da República e do direito penal em vigor, enquanto readmite a proscrita responsabilidade penal objetiva infringe o princípio nullum crimen sine culpa.*³⁹

Em decisão anterior, a mesma colenda 6ª Turma do STJ, por unanimidade, já havia proclamado:

*“Para ser incluído na denúncia, não basta ser sócio de pessoa jurídica, ou, nela exercer atividade de administração. Fundamental é evidenciar (juízo de probabilidade) haver praticado a conduta (comissiva, ou omissiva), penalmente relevante”.*⁴⁰

Assim, para figurar na denúncia não basta a qualidade de controlador ou administrador da entidade financeira (ou diretor e gerente que exerçam tais funções): é necessário que fique evidenciada a *conduta relevante* praticada pelo acusado.

O art. 25 citado criou uma situação esdrúxula em nosso sistema penal, em se tratando de crimes financeiros. Tudo demonstra que a *mens legislatoris* teria o escopo de adotar a responsabilidade objetiva, incul-

39 DJ 13/12/99, HC n° 9.031-SP, relator o Ministro Hamilton Carvalhido.

40 DJ 8/9/97, p. 42.604, relator o Ministro Luiz Vicente Cernicchiaro, no HC n° 5834.

pando controladores e administradores da instituição, sendo assim considerados os diretores e gerentes, que obviamente representassem a empresa na área em que fossem praticados os delitos nela previstos, ainda que não tenham praticado uma conduta relevante.

Da mesma forma, no parágrafo único, equiparou a administradores da instituição financeira o interventor, o liquidante e o síndico. Como vimos, diante de nossa doutrina e jurisprudência, não se admite a responsabilidade objetiva: O agente, ainda que tenha tal qualidade prevista no aludido dispositivo, tem de agir dolosamente, através de ação, omissão própria ou imprópria. Assim, como em todos crimes próprios, não fica excluída a co-autoria ou participação do *extraneus*. Pelo princípio da divisão de trabalho, pode um funcionário da empresa subordinado às pessoas mencionadas, ou um terceiro não pertencente ao quadro da entidade, cooperar dolosamente para a prática do delito. Aplica-se, *in casu*, o art. 30 do CP, pois tal circunstância pessoal se comunica ao partícipe.

Entretanto, *quid iuris*, se o fato for praticado por quem não tenha a qualidade dos mencionados no art. 25 e seu parágrafo único? Não concordamos com Manoel Pedro Pimentel, quando, por exemplo, ao comentar o art. 6º da Lei nº 7.492/86, considera imprecisa a redação daquele dispositivo que

“deixa uma dúvida: poderia um contador ou auditor praticar a conduta des-

crita no tipo independente de solicitação do diretor ou gerente, objetivando alcançar objetivos de caráter pessoal? Neste caso não seria destoante afirmar que seria legitimamente considerado sujeito ativo”.⁴¹

E acrescenta:

“Por isso, admitimos que será sujeito ativo desta infração, qualquer pessoa, que, dispondo da informação devida, a sonegue ou a preste falsamente induzindo sócio, investidor, ou repartição pública competente”.⁴²

A nosso ver, por se tratar de crime próprio, o *extraneus* só poderá agir em co-autoria ou participação com o *intraneus*. Nesses casos aludidos pelo citado autor, há possibilidade de o agente praticar outro crime, se previsto em nosso Diploma Penal.

Aliás, vários dispositivos da Lei nº 7.492/86 dão margem à confusão, por não ser necessariamente aplicado o art. 25. Vejamos, por exemplo, o problema do sujeito ativo, no crime previsto no art. 2º da citada lei, que tipifica:

41 *In Crimes Contra o Sistema Financeiro*, pp. 62/63, Ed. RT, 1987.

42, Ob. cit., p. 63.

“Imprimir, reproduzir ou de qualquer modo, fabricar ou pôr em circulação escrita da sociedade emissora, certificado, cautela ou outro documento representativo de título ou valor imobiliário”.

Também seu parágrafo único que pune com a mesma pena do “caput”:

“quem imprime, fabrica, divulga, distribui ou faz distribuir prospecto ou material de propaganda relativo aos papéis referidos neste artigo”.

Diante de tais dispositivos, tem razão Manoel Pedro Pimentel, quando assevera que o sujeito ativo desses delitos pode ser qualquer pessoa, aliás, Rodolfo Tigre Maia é da mesma opinião.⁴³

Por isso, podemos concluir ser, sob todos os aspectos, despiciendo o art. 25 da mencionada lei. Se as pessoas nele mencionadas só têm responsabilidade subjetiva, como já se demonstrou, não seria necessário que se qualificasse o sujeito ativo. Assim, vários dispositivos existentes em tal lei, evidentemente, podem ser praticados por *qualquer pessoa*.

É bem verdade que, em outros dispositivos, como, por exemplo, o art. 5º ou 17 que aludem a “quaisquer

43 Ob. cit., p. 35.

das pessoas mencionadas no art. 25”, ou o art. 15 que se refere ao “interventor, liquidante ou a síndico”, pessoas referidas no parágrafo único do mencionado art. 25, entende-se que estas qualidades do agente são *circunstâncias personalíssimas*, e são chamados *crimes de mão-própria*. A diferença destes dispositivos dos demais previstos na Lei nº 7.492/86 é que se exigiu a atuação pessoal do sujeito ativo, isto é, os delitos são formulados de tal modo que o autor só pode ser aquele que esteja em situação de executar imediata e corporalmente a ação proibida. Então, os estranhos, nos delitos de mão-própria, podem intervir somente como partícipes, jamais, como autores ou co-autores.⁴⁴

Nas modalidades de delitos praticados por omissão própria, não resta qualquer dúvida: aquele que se omitir dolosamente será responsabilizado. No entanto, seria o controlador, administrador (diretor ou gerente) responsável pelos delitos omissivos praticados nas áreas em que for gestor? Da mesma forma que nos crimes por ação, a conduta omissiva só é possível se o fato for de seu conhecimento.

Ademais, tirante princípios gerais, tradicionalmente aceitos, que balizam a responsabilidade penal dentro dos limites da causação objetiva e subjetiva — de que falava o mestre Basileu Garcia — o direito penal moderno confere um tratamento específico à deno-

44 Maurach, in *Tratado de Derecho Penal*, trad. Juan Cordoba Roda, vol. I, p. 287, Barcelona, Ed. Ariel, 1962.

minada “*atuação em nome de outrem*”, matéria que passaremos a abordar.

Considerando o envolvimento cada vez mais intenso de pessoas jurídicas em problemas penais, notadamente em sede de criminalidade econômica, tornou-se necessário estabelecer as regras que permitissem a punição dos que representassem os entes coletivos, de direito ou de fato. Muitas vezes, cuidando-se de crimes próprios, em que o sujeito ativo deveria possuir determinada qualidade (v. g. o controlador, o administrador, o diretor ou gerente de entidade financeira), abria-se a larga porta da impunidade nos casos em que a ação delituosa fosse praticada por um representante da empresa, que não reunisse aquela qualidade fixada no tipo penal para o agente.

Em face disso, a partir da reforma da Parte Geral do Código Penal alemão, fixou-se o princípio: “*quien actúa en representación de una persona jurídica será responsable en lugar de esta por los delitos especiales que le haga cometer*”.⁴⁵

As reformas do direito penal espanhol (art. 15 bis) e do português (art. 12), adotaram regras semelhantes, cuja necessidade Jescheck também justifica pelo fato “*de que la economía y la administración modernas, basadas em la **división del trabajo (grifo nosso)**, obligan a menudo al propietario de un esta-*

45 Santiago Mir Puig, in *Derecho Penal*, Parte General, 2ª ed. 1985, pp. 144/145.

blecimiento o al director de una oficina administrativa a delegar la responsabilidad del cumplimiento de obligaciones penalmente sancionadas, y es preciso entonces que también los representantes queden sujetos a la responsabilidad penal".⁴⁶

Esclarece o renomado professor alemão que a lei se contenta “*con la existencia de relaciones fácticas de representación o mandato*”(ib., p. 305). Também, os códigos espanhol e português referem à “*representación legal o voluntária*”⁴⁷ ou “*representação legal ou voluntária de outrem*”.⁴⁸

O corolário do princípio do “*atuar em nome de outrem*” é que o representante “*responderá personalmente*” pelo crime.⁴⁹

Tal responsabilidade do representante, no campo penal, não se comunica ao representado que não haja concorrido para o crime com algum “*hecho propio*” (Altavilla, cit.). Nesse sentido, Leal Henrique e Simas Santos transcrevem ementa da Corte da Relação de Évora, do seguinte teor:

“Presumem-se da responsabilidade das empresas que exploram a indústria de

46 *In Tratado*, ed. esp. trad. Mir Puig e Muñoz Conde, vol. 1, 1978, p. 304.

47 Vide Francisco Muñoz Conde, *in Teoría General del Delito*. 2ª ed., 1989, p. 29, grifo nosso.

48 Vide “Código Penal de 1982”, de Leal Henrique e Simas Santos, vol. 1, 1986, p. 133.

49 Muñoz Conde, ob. e p. cites.

aluguer de veículo automóveis sem condutor, as infrações previstas no Decreto n° 28/74, de 23 de abril.

Quando porém, a circulação de um veículo dessa natureza, em contrário das prescrições do referido diploma, se ficou a dever à actuação de um funcionário da empresa locadora, a dita presunção não se verifica.

*A **responsabilidade**, então, é do **funcionário** e assenta no princípio geral da responsabilidade por actuação em nome de outrem (art. 12, Cód. Penal)”.⁵⁰*

Assim, o mais atualizado entendimento sobre matéria veio reforçar a colocação clássica de restringir a responsabilidade penal, exclusivamente, à pessoa que, em verdade, praticou o fato delituoso, ainda que desempenhando, *em nome de outro*, determinada atividade.

À luz da legislação argentina, onde, à semelhança da nossa, inexistente preceito expresso referente à actuação em nome de outro, os professores David Baigún e Salvador Dario Bergel desenvolveram acurado estudo em torno da questão da possível responsabilidade penal do “*delegante*” por ações delituosas cometidas pelo “*delegado*”. De início, mostram ser freqüente

50 Ob. cit., p. 135, *grifos nossos*.

que “*el administrador natural, el gerente o el directorio deleguen “parcial” o totalmente en un tercero las funciones que le fueran encomendadas*”.⁵¹ A delegação, observam, pode ser “*de jure*” ou “*de hecho*”. De qualquer forma, a regra fundamental na “*teoria dominante*” é a de que o representado “*no puede ser castigado, ya que no há actuado ni teniendo conocimiento de lo realizado por su representante*”.

Agora, examinaremos a omissão imprópria do controlador e dos administradores da instituição (diretor ou gerente, a estes equiparados), quando têm o dever de impedir o resultado.

É óbvio que qualquer um que represente as pessoas definidas no art. 1º, no seu parágrafo único, n.ºs I e II, estão nas hipóteses do art. 13, § 2º, do CP. Assim, inócuo seria invocar o art. 25 da Lei nº 7.492/86. Pelo princípio de divisão de trabalho, muitas vezes, o representante delega a outrem determinadas funções, na área de sua gerência, principalmente, em instituições de grande porte, como, por exemplo, os Bancos. Estes são divididos em áreas, setores, departamentos e agências.

Um controlador do Banco não pode ser responsabilizado pelo que ocorre numa de suas agências. Da mesma forma em relação ao diretor da área, do setor, ou do departamento, se o fato ocorre em áreas ou se-

51 *In El Fraude en la Administración Societaria*, 1988, pp. 172 e segs., grifo nosso.

tores distintos. Cabe o dever de vigilância ao gerente da agência. E mesmo este, nas modalidades dolosas, só pode praticar um crime omissivo impróprio, se não impedir um resultado, quando era possível fazê-lo, e, claro, tendo tomado conhecimento dele.

Nos crimes contra o sistema financeiro não há modalidade culposa (mesmo na gestão temerária — parágrafo único do art. 4º).

Esbarra-se, ainda, no art. 25 da aludida lei. Como muito bem evidencia Manoel Pedro Pimentel:

*“o vocabulário **gerente** somente designa os agentes pela condução da instituição financeira, na **administração superior da empresa**, e não os agentes, executivos, assalariados, que respondem por agências ou filiais, sem autonomia nas decisões nas questões relevantes da vida empresarial (grifos do autor)”*.⁵²

No exemplo acima, em face do art. 25, somente estes **administradores** são **garantidores** dos crimes próprios nela previstos, apesar de existirem delitos cujos autores não têm as qualidades das pessoas mencionadas naquele dispositivo.

Por isso, Juarez Tavares doutrina “*que deve conhecer o omitente todas as circunstâncias que compõem a chamada situação típica e, nos crimes*

52 Ob. cit. p. 175.

*omissivos impróprios, ainda dados fáticos que fundamentam sua posição de garantidor”.*⁵³ Da mesma forma, Sheila de Albuquerque Bierrenbach acha que o dolo, como nos crimes comissivos, na omissão imprópria, **consiste consciência e vontade de preencher todos os elementos do tipo.**⁵⁴

Dessarte, o controlador ou administrador só podem ser responsabilizados penalmente se tiverem conhecimento do fato e não quiserem impedir o resultado lesivo ao bem jurídico.

53 Vide: Juarez Tavares, *in As controvérsias em torno dos CRIMES OMISSIVOS*, p. 95, ed. 1996.

54 *In Crimes Omissivos Impróprios*, p. 94, ed. 1996.

PRÉVIO EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA E PROPOSITURA DA AÇÃO PENAL NOS CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL

Talvez, hoje, a questão mais debatida e que vem causando maior controvérsia entre doutrinadores e aplicadores do direito, em termos de direito penal tributário, diz respeito à possibilidade, ou não, de se intentar ação penal, nos crimes de sonegação fiscal, antes do prévio exaurimento da via administrativa.

A matéria é tão relevante que, novamente, passou a ser tema de discussão no Congresso Nacional, dentro dos estudos elaborados quanto à Reforma Tributária, uma vez que a Proposta de Emenda Constitucional nº 175/95 dispõe que “ninguém será processado por crime contra a ordem tributária antes de encerrado, na via administrativa, o processo respectivo”.

Independentemente de qual seja o resultado da votação da aludida proposta de emenda, o simples fato de o legislador se ter preocupado com a questão, demonstra que o pensamento daqueles que não admitem a propositura de ação penal, por crime de sonegação

fiscal, antes de estar esgotada a via administrativa, ecoou, a ponto de se pensar em incluir um dispositivo específico em nossa Carta Magna.

De fato, não se pode admitir, diante do que dispõe o art. 1º da Lei nº 8.137/90, a propositura de ação penal antes de exaurido o processo fiscal.

Impende ressaltar que houve significativa mudança na legislação, com a substituição de tipo penal de mera conduta, crime formal (Lei nº 4.729/65), pelo tipo penal cujo elemento essencial é a supressão ou a redução de tributo, ou seja, crime material ou de resultado (Lei nº 8.137/90).

Com efeito, a Lei nº 4.729/65 definiu o crime de sonegação fiscal sem indicar o resultado como elemento integrante do tipo. Já a Lei atual, 8.137/90, em seu art. 1º, ao definir o crime de sonegação fiscal, utilizando-se das expressões “redução ou supressão” dos tributos, criou um delito material, de dano.

Hoje, vem ganhando vulto o entendimento em nossa jurisprudência de que somente o Fisco — através do julgamento definitivo do processo administrativo-fiscal, iniciado com a lavratura de auto de infração, onde serão oferecidas ao contribuinte todas as oportunidades de defesa, no sentido de demonstrar que o tributo não é devido ou que o *quantum* não está correto — é que possui competência para afirmar se houve a efetiva “redução ou supressão” de tributo.

Esta *redução ou supressão* do tributo constitui o *elemento material do delito* e, sem ele, não há que

se falar em tipicidade objetiva, sendo de ressaltar que, na hipótese de ser acolhida a impugnação interposta pelo contribuinte, onde questiona a existência do débito ou seu valor, deixará de existir o referido objeto material da ação.

Aliás, a interposição de impugnação aos autos de infração lavrados suspendem a exigibilidade do crédito tributário, conforme preceitua o art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, ao dispor que “*suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) II — as reclamações e os recursos nos termos das leis reguladores do processo tributário administrativo*”.

Acerca da impugnação, que nada mais é do que um recurso administrativo com efeito suspensivo, Maria Sylvia Zanella Di Pietro, com o peso de seu magistério, adverte:

“quando a lei prevê recurso com efeito suspensivo, o ato não produz efeito e, portanto, não causa lesão, enquanto não decidido o recurso interposto no prazo legal. Não havendo lesão, faltará interesse de agir para a propositura de ação”.⁵⁵

Assim, de acordo com os mais renomados doutrinadores, falta interesse de agir para a propositura da

55 *In Direito Administrativo*, 1997, 8ª ed., p. 481, grifos nossos.

ação penal, enquanto o auto de infração estiver pendente de decisão administrativa.

Por seu turno, é evidente que, nas ações penais, onde a acusação é de sonegação fiscal, na modalidade “*reduzir ou suprimir tributos*”, iniciadas sem o desfecho da discussão na via administrativa, quanto à configuração da própria relação tributária, inexistente justa causa, posto que, **não havendo decisão definitiva do Fisco, não há, nunca é demais repetir, materialidade, não existindo, por conseguinte, a própria tipicidade.**

Cabe invocar a lição de Edmar Oliveira Andrade Filho,⁵⁶ *in verbis*:

“a consumação dos crimes contra a ordem tributária só se pode ser afirmada, depois de esgotadas todas as instâncias administrativas de que dispõe o sujeito passivo para discutir a exação”,

até porque o lançamento tributário

“pode perfeitamente ser desconstituído, hipótese em que desapareceria o núcleo do tipo penal; a supressão ou redução ilegal do tributo ou contribuição”.

56 *In Direito Penal Tributário — Crimes Contra a Ordem Tributária*, ed. Atlas, p. 96, 1995.

Examinando a presente matéria, o respeitado jurista Ives Gandra da Silva Martins,⁵⁷ ao questionar “a possibilidade de um sujeito passivo da relação tributária ser condenado por crime fiscal relacionado a processo em que a própria Administração ou o Poder Judiciário venham declarar inexistir qualquer responsabilidade de natureza tributária”, se insurgiu contra tal hipótese, porquanto

“seria admitir que alguém fosse condenado por homicídio, estando a vítima assassinada assistindo ao julgamento. Sendo a hipótese criminalizante forma de impor o cumprimento da obrigação tributária, inexistindo responsabilidade tributária, inexistirá responsabilidade penal”.

Aliás, pelo que dispõe o art. 142 do CTN, já se percebe, às claras, que a manifestação definitiva da autoridade administrativa é indispensável para saber se houve ou não a configuração dos delitos definidos na Lei nº 8.137/90. Vejamos:

“Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido

57 Na obra sob o título *Crimes contra a Ordem Tributária*, publicada pela editora Revista dos Tribunais, p. 29.

o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

São inúmeras as decisões de nossos tribunais no sentido de trancar ações penais, cuja imputação é de crime de sonegação fiscal, previsto na Lei nº 8.137/90, em que não houve o prévio esgotamento da via administrativa.

À guisa de exemplo, transcrevemos abaixo decisões recentes de quatro Turmas do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, com sede no Rio de Janeiro.

*“Não há base para o oferecimento da denúncia em infrações penais fiscais, quando não ocorre a prévia apuração administrativa da conduta delitiva...”*⁵⁸

“Não é razoável a propositura de ação penal se a própria Administração não pode afirmar a existência de sonegação fiscal, porquanto não encerrado o pro-

58 1ª Turma, HC nº 980234505-9, Rel. Des. Ricardo Regueira, DJ de 7/6/99, p. 69.

cedimento administrativo para esse fim instaurado.

Em razão das atribuições constitucionais do Ministério Público, nada obsta que seja deflagrado procedimento criminal, independentemente do resultado administrativo.

Tal procedimento fica vedado, entretanto, quando a ação penal for única e exclusivamente arrimada em procedimento fiscal, tida como fonte de informações para propiciar a materialidade e a autoria, o que constituiria em coação ao contribuinte no exercício de seu direito de impugnar o débito fiscal”.⁵⁹

“Denúncia oferecida antes do término de processo administrativo fiscal representa açodamento do Ministério Público. Assim como a Fazenda não pode ajuizar execução fiscal, enquanto houver a pendência de recursos na esfera administrativa, porquanto somente após o julgamento de tais recursos o débito passa a ser inscrito em dívida ativa, também não pode o Ministério Público, antes disso,

59 1ª Turma, RSE nº 970220064-4, interposto pelo MPF, Rel. Des. Ney Fonseca, DJ 31/3/98, p. 201.

*propor ação penal, até porque inexistente ainda ilícito fiscal. Se não há sequer ilícito tributário, muito menos se pode pensar na existência de ilícito penal”.*⁶⁰

*“O núcleo do tipo descrito no art. 1º, da Lei nº 8.137/90 consiste na supressão ou redução do Tributo. Daí consubstanciar-se em crime de dano, não se contentando a lei com a fraude pura e simples para caracterizar o crime ali previsto”.*⁶¹

*“Em que pese o dogma de independência entre as esferas administrativa e penal, não se pode admitir a deflagração de processo criminal pela prática de qualquer um dos delitos tipificados no art. 1º da Lei nº 8.137/90 antes da confirmação da efetiva ocorrência de sonegação fiscal, que é objeto material dos tipos e deve ser apurada em procedimento administrativo fiscal onde se proporcione direito de defesa ao contribuinte”.*⁶²

60 2ª Turma, HC nº 960220225-4, Rel. Des. Castro Aguiar, DJ de 12/12/96.

61 3ª Turma, HC nº 970211064-5, Rel. Des. Valmir Peçanha, DJ de 23/10/97.

62 4ª Turma, HC nº 980250678-8, Rel. Des. Rogério de Carvalho, DJ de 28/9/99.

Interessante reproduzir as palavras do Desembargador Rogério de Carvalho, em seu voto, nos autos do writ acima referido, no sentido de que não se compece *“com a ordem constitucional vigente em nosso país a submissão de um indivíduo ao constrangimento que representa uma ação penal sem que tenha certeza, ao menos, da ocorrência da sonegação fiscal”*. Mais adiante, o Desembargador, concluindo seu voto, assevera, quanto ao argumento da independência das esferas penal e administrativo-fiscal, que *“não se trata de romper com o dogma da independência das instâncias, mas tão-somente de impedir a deflagração de um processo criminal arriado na simples autuação fiscal, que nada prova em relação à materialidade delitiva, a qual pressupõe — repita-se — a existência de crédito tributário legal e exigível”*.

A 4ª Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, em recente decisão, deixou consignado o seguinte:

“Uma vez que a peça inaugural da ação penal teve por base auto de infração declarado sem efeito em sede administrativa, não há como se falar em crime contra o ordem tributária definido no dispositivo legal mencionado, porquanto a existência do débito é elementar do delito de sonegação fiscal — Inexistindo o tipo penal em face da inexistência do débito

*fiscal, impõe-se o trancamento da ação penal”.*⁶³

Seguindo a mesma linha de raciocínio, o Superior Tribunal de Justiça, por meio de sua 6ª Turma, assim decidiu:

*“Em sede de crime contra a ordem tributária, instaurada a ação penal fundada em autos de infração, a subsequente decisão administrativa, de caráter definitivo, que julga improcedente o lançamento, faz desaparecer a justa causa para o curso da ação, impondo-se o seu trancamento”.*⁶⁴

*“A nulidade do auto de infração fiscal, declarada na esfera administrativa, suprime à ação penal a justa causa, impondo o seu trancamento, se já proposta”.*⁶⁵

Estas três últimas irretocáveis decisões corroboraram os inúmeros julgados transcritos neste capítulo,

63 4ª Turma, HC nº 98233103-1, Rel. Des. Frederico Gueiros, julgado em 21/10/98, DJ de 16/3/99.

64 Recurso Ordinário de *Habeas Corpus* nº 99/0007458-0, STJ, relator o Ministro Vicente Leal, em acórdão do ano de 1999, DJ 14/6/99, p. 228.

65 RHC nº 8762/DF, STJ, 6ª Turma, Min. Hamilton Carvalhido, julgamento em 2/9/99, DJ de 28/2/00, p. 00125.

no sentido de que, enquanto não exaurida a discussão na esfera administrativa, não pode ser deflagrada ação penal por crime de sonegação fiscal, pois, julgada a questão pelo Fisco, decidindo ser improcedente o lançamento fiscal, desaparecerá a justa causa para o processo criminal, sendo que o acusado já terá sido submetido ao constrangimento de sentar no banco dos réus. Assim, não há lógica em se intentar ação penal antes do pronunciamento definitivo da autoridade administrativa sobre a existência da efetiva *redução ou supressão* do tributo. Mais ainda: *não há tipicidade*.

O atual Procurador-Geral da República, professor Geraldo Brindeiro, nessa linha de raciocínio se posiciona, conforme a matéria publicada em *O Globo*, do Rio de Janeiro, em 20/2/98, p. 4:

“Brindeiro espera decisão final da Receita para denunciar Collor por sonegação fiscal.

Brasília. O Procurador-Geral da República, Geraldo Brindeiro, anunciou ontem que aguarda a decisão do processo administrativo movido pela Receita Federal contra o ex-presidente Fernando Collor por crime de sonegação fiscal, para avaliar a possibilidade de oferecer denúncia à Justiça. Collor teve sua dívida com o IR reduzida em dois terços porque o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda concluiu que não

houve provas que atestem a existência da Operação Uruguai.

O empréstimo de US 5 milhões num banco uruguaio foi usado como prova por Collor para explicar a origem dos elevados gastos realizados pelo Esquema PC. A Receita queria cobrar uma multa de US 5 milhões do ex-presidente, por ele não ter declarado no IR a operação financeira. A confirmação do crime de sonegação levaria o Ministério Público Federal a oferecer denúncia contra Collor à Justiça. Brindeiro mostrou-se surpreso com o resultado que beneficiou Collor:

‘— Tinha-se como certa uma série de questões acerca desse processo e agora a própria Receita diz o contrário. Ela desdisse o que disse. Caso eu tivesse oferecido denúncia com base nas informações preliminares da Receita, corria sérios riscos, porque a decisão tomada agora é radicalmente diferente. Ainda é cedo para dizer o que se pode fazer. Vamos aguardar a decisão final para estudar quais providências podem ser tomadas’, disse (...)”

Conclui-se, destarte, que se não for esgotada a via administrativa não estará constituído o crédito tribu-

tário, não havendo sequer imposto devido, o que só ocorrerá com a decisão definitiva do Fisco, afirmando se houve ou não a redução/supressão do tributo. Sem este pronunciamento definitivo inexistente o objeto material da ação e, conseqüentemente, tipicidade.

Observe-se, ainda, que ocorrendo a suspensão da exigibilidade do crédito, bem como tendo em vista que o tributo ainda está sendo questionado pela via administrativa, inexistente a certeza se houve ou não a violação ao bem jurídico tutelado.

GARANTIAS CONSTITUCIONAIS. O DEVIDO PROCESSO LEGAL. DIREITO PÚBLICO SUBJETIVO DE PAGAR O TRIBUTO ANTES DO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA E TER EXTINTA A PUNIBILIDADE

É inquestionável o direito de o contribuinte, quando autuado pela fiscalização, apresentar impugnação e se defender, contando com várias fases no processo administrativo, sendo-lhe assegurado, nesta oportunidade, o princípio do contraditório, bem como da ampla defesa, com fulcro no art. 5º, IV, da Constituição Federal.

Ao final do procedimento administrativo, apurado o valor real da dívida, tem o contribuinte o direito de quitá-la, de acordo com o art. 34 da Lei nº 9.245/95, quando, então, estará extinta sua punibilidade.

Admitir-se a propositura da ação penal, nos crimes tributários, antes do exaurimento da via administrativa, além de vulnerar as garantias constitucionais do *contraditório* e da *ampla defesa*, também viola o

princípio do devido processo legal, pois é suprimido o direito público subjetivo do contribuinte de, posteriormente ao esgotamento de todos os meios de defesa garantidos no curso do processo, em caso de ser julgado procedente o lançamento, pagar e ter extinta a punibilidade, como se viu acima.

Ressalte-se que, se o crédito tributário não estiver definitivamente constituído, não pode o contribuinte fazer o pagamento do tributo, pois sequer se sabe o *quantum debeat*, tornando-se, assim, inexistível o imposto, em razão de recurso administrativo (art. 151 CTN). Portanto, o contribuinte somente poderá exercer o direito de quitar o débito e ter extinta a sua punibilidade, quando restar concluído o processo fiscal, no caso de ser considerado procedente, total ou parcialmente, o lançamento tributário, após, repita-se, esgotados todos os meios de defesa e encerrada a via administrativa, momento em que se definirá o valor exato do tributo.

Não se pode olvidar que o contribuinte tem o direito de impugnar o auto de infração lavrado, não concordando total ou parcialmente com este. Há casos em que o contribuinte não se conforma, simplesmente, com o valor do débito, e, apesar de admitir que algo deve à Receita Federal, apresenta impugnação para discutir o *quantum*.

A ação penal deflagrada nestes casos, antes de esgotada a esfera administrativa, é, *data venia*, uma intolerável forma de coagir os cidadãos a recolher, de pronto, os valores arbitrados nos autos de infração,

sem que, previamente, se discuta, na instância competente, a quantia correta a ser recolhida, em caso de condenação. Suprime-se, através de uma ação penal precipitada, o direito de o contribuinte discutir administrativamente a questão, pois é ele compelido a pagar antes do término do processo fiscal.

Sobre o tema, valiosa é a contribuição do Juiz Federal Hugo de Brito Machado, conforme preleciona:

“Admitir-se a ação penal por crime de supressão ou redução de tributo, sem que a autoridade administrativa competente tenha dito existente o próprio objeto do cometimento do ilícito, é excluir o direito do contribuinte de ter apurada na via própria a existência da relação tributária e feita sua correspondente quantificação econômica. Sobretudo agora, quando o pagamento do tributo, antes da denúncia, extingue a punibilidade, é evidente que o contribuinte tem o direito de ter regularmente apurada a existência, e determinado o valor do tributo, antes da denúncia, para que possa, se exercitar o seu direito de extinguir a punibilidade, pelo pagamento”.

E conclui o referido autor:

“A ameaça da ação penal, antes mesmo de que a autoridade administrativa de-

*cida a respeito da impugnação feita pelo contribuinte a um auto de infração, constitui forte e inadmissível instrumento de coação, que contraria flagrantemente a garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa do processo administrativo fiscal”.*⁶⁶

O Tribunal Regional Federal da 2ª Região também se manifestou favoravelmente a este entendimento. Citamos, a seguir, uma ementa, à guisa de exemplo:

*“Art. 1º, da Lei nº 8.137/90. Trancamento da Ação Penal — Nos crimes contra a ordem administrativa, é necessário o esaurimento da via administrativa, antes da propositura da ação penal — o oferecimento de denúncia antes do desfecho do processo fiscal caracteriza falta de interesse de agir do Ministério Público — o contribuinte tem o direito antes da denúncia, para que possa, se quiser, exercitar o seu direito de extinguir a punibilidade pelo pagamento...”.*⁶⁷

66 *In Revista Brasileira de Ciências Criminais*, ano 4, nº 15, 1996, p. 236.

67 4ª Turma, HC nº 960238001-2, Rel. Des. Frederico Gueiros, DJ de 6/5/97.

O ART. 83 DA LEI nº 9.430/96 — DISCUSSÃO SOBRE A CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE

Antes da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, denúncias, em regra, eram oferecidas, com base em meras presunções, pois se lastreavam, apenas, em cópias do auto de infração, impondo ao contribuinte o constrangimento de responder a uma ação penal, antes do término do procedimento administrativo, e sem que ficasse, assim, demonstrada a existência da relação jurídico-fiscal, ou seja, a configuração efetiva do crédito tributário. E mais. Abriu-se o ensejo para que houvesse a condenação no juízo criminal, quando ainda a autoridade administrativa pudesse, após o desfecho do procedimento fiscal, afirmar a inexistência de qualquer tributo devido, ou seja, que não se operou a supressão ou redução do tributo. Por isso, procurou o legislador evitar essa situação esdrúxula e constrangedora.

Recentemente, ao ser promulgada a referida Lei nº 9.430/96, estabeleceu-se o momento oportuno e próprio em que cabe à Receita Federal, através de seus

agentes, encaminhar ao *parquet* todo o expediente necessário, contendo a *notitia criminis*, nos casos em que se caracterize, efetivamente, a materialidade do delito de sonegação fiscal, pois, como se estipulou no art. 83, a representação fiscal será formulada “*após proferida decisão final na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente*”.

É certo que a mencionada norma (art. 83) não restringe a ação do Ministério Público no que concerne à propositura da ação penal, conforme preceitua o art. 129, inciso I, da Constituição Federal.

Convém recordar, porém, como bem preleciona Frederico Marques, que, em nosso sistema processual penal, inexistente a figura do Juiz inquisitivo, sendo o Ministério Público o *dominus litis* da ação penal. Todavia, não é ele “*proprietário da ação penal e, sim, o seu agente*”, havendo, pois, uma verdadeira separação entre “*acusação e jurisdição*”.⁶⁸ Ademais, há alguns princípios norteadores que delimitam e vinculam a atuação do Ministério Público na *persecutio criminis*, como, por exemplo, o princípio da legalidade.

Assim, apesar de *dominus* da ação penal, não detém o *Parquet* poder absoluto, visto que há o controle jurisdicional da obrigatoriedade da ação penal, manifestado pelo magistrado, na qualidade de fiscal — ou melhor, de controlador deste princípio —, eis que cabe

68 *In Elementos de Direito Processual Penal*, p. 307, ed. Bookseller, 1997.

a ele: *rejeitar a denúncia quando o fato narrado evidentemente não constituir crime; já estiver extinta a punibilidade do agente; houver manifesta ilegitimidade de parte; ou faltar condição exigida pela lei para o exercício da ação penal*, nos termos do art. 43, incisos I, II e III, do CPP.

Por outro lado, não se confunde a representação do ofendido, prevista no parágrafo primeiro do art. 100 do Código Penal, na ação penal pública condicionada (legitimidade *ad causam*), com a representação prevista no art. 83 da Lei n° 9.430/96, eis que, em verdade, constitui esta uma condição de procedibilidade que embasa o poder de agir do Ministério Público, estatuído no art. 43 do CPP (legitimidade *ad processum*).

Por conseguinte, o art. 83 da Lei n° 9.430/96 está em consonância com o que dispõe a regra do art. 43, III, do CPP, impondo-se que a denúncia, no crime de sonegação, venha sempre precedida da representação da autoridade competente, *após a decisão final no procedimento administrativo*, sendo tal formalidade condição de procedibilidade da ação penal. Logo, a falta dessa condição invalida a denúncia, por faltar “*condição exigida pela lei para o exercício da ação penal*”.

Sobre o mencionado art. 83, o Tribunal Regional Federal da 2ª Região assim se manifestou:

“Não é outro, aliás, o sentido que deflui da norma do art. 83 da Lei n° 9.430/96,

*que praticamente condiciona, nas infrações tributárias, a propositura da ação penal ao esgotamento da esfera administrativa. Ao contrário do que busca sustentar o Ministério Público Federal (...), o pronunciamento do eminente Ministro Neri da Silveira, ao apreciar a ADIN n° 1.571, proposta pelo Senhor Procurador-Geral da República, e rejeitá-la, não significa possa o Ministério Público simplesmente oferecer denúncia contra qualquer pessoa que se veja em conflito com os critérios de apuração de débito tributário usados pela Receita Federal (...). Podemos dizer, então, que sempre que a decisão da autoridade administrativa constitua elemento essencial à própria demonstração de infração penal, a persecução penal, com relação a esta, só pode ser proposta depois que aquela se torna definitiva”.*⁶⁹

Ainda sobre o tema, interessante transcrever a opinião do Desembargador Federal Fernando Marques, da 4ª Turma do TRF-2ª Região:

“(...) penso que o art. 83 da Lei n° 9430/96 exige que a remessa, ao MP, dos ex-

69 TRF, 2ª Região, HC n° 970229597-1, Rel. Des. Silvério Cabral, DJ de 28/10/97.

pedientes versando sobre crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.173/60 arts. 1º e 2º), só seja feita após a conclusão do procedimento administrativo fiscal, embora sem ter restringido a atuação daquele órgão, por força da reza do inciso I do art. 129 da CF/88, eis que verdadeiro titular do direito de ação.

Mesmo reconhecendo que a decisão proferida pela Administração não deva, validamente, ser considerada condição de procedibilidade da ação penal, deve a atuação do Parquet se dar quando tenha sido concluído o procedimento administrativo fiscal com evidências de autoria e materialidade em desfavor do contribuinte, diante das conseqüências que o seu ajuizamento, de regra, acarretam para o acusado”.⁷⁰

O Superior Tribunal de Justiça vem se manifestando, por meio de julgados recentes, no mesmo diapasão. À guisa de exemplo, citamos trecho de um voto prolatado pelo Ministro Édson Vidigal:

“A Ação Penal aqui não pode continuar em razão da Lei nova, a de nº 9.430/96 art. 83, que condiciona a instauração do

70 Voto proferido no julgamento no HC nº 980250678-8, DJ 28/9/99.

processo penal às conclusões do procedimento administrativo destinado a aferir a correção do auto de infração.

O débito tributário vincula-se estreitamente à tipicidade penal. Como processar alguém, criminalmente, por sonegação fiscal, quando não se tem, ainda, evidente o que foi sonegado? A discussão na via administrativa resulta como único recurso diante do Direito Constitucional do contribuinte à presunção de inocência. A prudência do legislador mais recente (Lei n° 9.430/96 art. 83) estanca a iniciativa do Ministério Público, titular da ação penal, até que se conclua o processo administrativo.”⁷¹

Ademais, inexistindo a constituição do crédito tributário, conforme já se expôs, será impossível formalizar a aludida representação e, por conseguinte, haverá ausência de uma das condições para a propositura da ação penal: o *legítimo interesse de agir*.

Destarte, não pode o Ministério Público oferecer denúncia, nos casos de sonegação fiscal, enquanto não esgotada a esfera administrativa, isto porque, evidentemente, *o fato não constitui crime* (art. 43, I, CPP); ou, ainda, *falta condição exigida pela lei para o exer-*

71 RHC 99/0048918-7, 5ª Turma, Relator Ministro Edson Vidigal, julgado em 2/9/1999.

cício da ação penal, qual seja, o interesse de agir (art. 43, III, do CPP), como se demonstrou anteriormente.

Outrossim, com a edição do mencionado art. 83 da Lei n° 9.430/96, o legislador veio reforçar o entendimento de que somente o Fisco pode afirmar se houve redução ou supressão de tributo. E mais. O legislador, ao criar este dispositivo, quis dizer que, enquanto a Receita Federal, de forma definitiva, não se pronunciar quanto à redução ou supressão do tributo, não há tipicidade.

Caso assim não fosse, o agente da Receita poderia, a qualquer tempo, elaborar representação criminal e enviá-la ao Ministério Público Federal. Se o legislador criou artigo específico, e a lei não contém palavras inúteis, afirmando que somente ao final pode a autoridade fiscal representar, foi porque quis dizer que não se pode intentar ação penal, nos crimes tributários, antes do esgotamento da via administrativa.

Pelo exposto, não temos dúvidas de que o art. 83 da Lei n° 9.430/96 instituiu uma condição de procedibilidade da ação penal, nos crimes contra a ordem tributária: o exaurimento da via administrativa. A definição da autoridade tributária, no sentido de que houve ou não redução do tributo devido, é imprescindível, nesses casos, para que se tenha aperfeiçoado o tipo penal. Além do que, sem a palavra final da autoridade administrativa quanto ao objeto material da ação, não há o que se falar na tipicidade nos crimes definidos na Lei n° 8.137/90.

Ponto importante a ser destacado, ainda, diz respeito à existência de decisões no sentido de que o processo administrativo fiscal, de apuração e exigência do crédito tributário, tem a mesma natureza jurídica do inquérito policial, a fim de se fundamentar que o exaurimento da via administrativa não poderia ser condição de procedibilidade da ação penal nos crimes contra a ordem tributária.

Entretanto, tal justificativa é absolutamente improcedente. O processo administrativo fiscal não tem a mesma finalidade e natureza do inquérito policial. O processo administrativo destina-se à constituição do crédito tributário, sendo a via pela qual se apura o valor do tributo e a imposição de penalidade pecuniária cujo valor compõe o crédito tributário, objeto da cobrança judicial. Possui duas fases, admitindo o contraditório.

O inquérito policial, além de ser inquisitivo, é mera peça informativa, dispensável para a propositura da ação penal, podendo o Ministério Público pedir o seu arquivamento ou oferecer denúncia, em qualquer fase, sem que esteja concluído e, até, prescindir de sua instauração.

A conclusão do processo administrativo, ao contrário, como já se disse, resulta na constituição do crédito, assegurando ao Estado o direito de arrecadar o imposto, apurado obrigatoriamente pela autoridade administrativa, sendo, assim, condição de procedibilidade para a propositura da ação penal.

TIPICIDADE SUBJETIVA NOS CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL

O artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90 somente admite a modalidade dolosa. Sendo assim, para que se tenha uma denúncia apta, mister se faz a indicação do elemento subjetivo do tipo, consistente no *intuito de fraude*, que caracteriza o ilícito criminal tributário e o distingue da mera infração fiscal.

Saliente-se, por oportuno, que é recente e inusitado o fato de que denúncias têm sido oferecidas, indiscriminadamente, em casos de pagamento a menor de tributos, o que contraria o entendimento que até hoje prevaleceu, no sentido de que não configura crime a falta de pagamento de um tributo, decorrente de simples omissão, não carregada de *dolo*.

Acerca da matéria, farta e conhecida é a doutrina, tanto nacional quanto alienígena. Tratando do assunto, o jurista espanhol Muñoz Conde assevera que:

“... desde el punto de vista político-criminal, porque por muy urgente que se considere la necesidad de identificar a los ciudadanos con la política fiscal del

Estado, la intervención del Derecho penal en esta materia debe reservarse para aquellos casos de abierta discrepancia y, por lo tanto, de incumplimiento intencional de los deberes tributarios, desejando los otros casos de incumplimiento más o menos negligentes para el ámbito de las sanciones administrativas (cfr. art. 77, I, de la Ley General Tributaria)”.

A seguir, remata:

*“No parece, pues, que sea necesario utilizar el Derecho penal para casos en los que ya son suficientes otras medidas sancionatorias menos gravosas y estigmatizantes para los ciudadanos que, además, comprobadamente son más ágiles y eficaces que las penales propiamente dichas. La política sólo en casos muy graves de ataques también graves a los intereses legítimos del Erario público, debe ser asegurada por las sanciones penales, y parece evidente que esta gravedad sólo puede predicarse de los ataques dolosos y de una cierta magnitud económica a la Hacienda Pública”.*⁷²

72 Grifos nossos, *El Error en Derecho Penal*.

Seguindo este diapasão, Misabeu Abreu Machado Derzi, professora nos cursos de graduação e pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, ao analisar o elemento subjetivo nos delitos fiscais, também manifesta-se:

“De fato para evidenciar-se o crime contra a ordem tributária, como na sonegação, além do dolo, como vontade consciente de lesar a Fazenda Pública, é necessário o instrumento: a conduta ilícita, enganosa, fraudulenta”.

E fazendo a devida distinção entre mera infração fiscal e crime tributário, ensina a aludida professora:

“A distinção, pois, está em que, na sonegação, existe o intuito de lesar o Fisco, enquanto na simples evasão do imposto o agente pratica a infração, mas não tem a preocupação de ocultá-la...”,

concluindo que:

*“Portanto, não haverá delito: (...) se embora não tendo havido o pagamento do devido tributo, não há prática dolosa de ações ou omissões desonestas e fraudulentas, destinadas a ludibriar a Fazenda Pública”.*⁷³

73 “Da Unidade do Injusto no Direito Penal Tributário”, *Revista de Direito Tributário*, nº 63.

Na prática, estas ações desonestas e fraudulentas podem ser caracterizadas quando, por exemplo, o contribuinte falsifica um documento ou se utiliza de uma conta bancária fantasma ou fria. Enfim, quando o contribuinte se utiliza de um subterfúgio para burlar o Fisco.

Logo, tanto os autores nacionais quanto os estrangeiros advertem sobre a exigência, nos crimes tributários, da presença da *intenção* de sonegar o Fisco, sendo este elemento diferenciador entre o ilícito penal e o fiscal. Em situações em que ocorreu mero equívoco, à guisa de exemplo, por ocasião do recolhimento de tributos, não se poderá, jamais, denunciar alguém, criminalmente, porque o simples atuar, com culpa, não constitui crime, não tipificando as condutas previstas na Lei nº 8.137/90.

Urge assinalar, sobre o tema, trecho do já citado acórdão da lavra do eminente Desembargador Federal Silvério Cabral, que demonstra ser imprescindível, para a caracterização de crime fiscal, a presença do elemento subjetivo:

“Os delitos contra a ordem tributária não podem ser confundidos com os meros ilícitos fiscais. Não basta para configuração de uma infração penal dessa ordem a simples constatação, pela fiscalização, de que houve determinada omissão de rendimentos, mas que essa omissão constitua um meio fraudulento no sentido de

*manter ou induzir em erro a Receita (...) Falta, ainda, no caso, o elemento subjetivo próprio da conduta delituosa, nem ao menos mencionado na denúncia, qual seja, o dolo de sonegar. Para que subsista este dolo é necessário que o agente tenha, consciente e voluntariamente, omitido declarações ou informações, de modo a induzir ou manter em erro os auditores do tesouro nacional”.*⁷⁴

Desta forma, depreende-se pela necessidade de, antes de iniciar-se um procedimento criminal, que é a “*ultima ratio*”, fazer-se uma prévia verificação para aferir se o contribuinte agiu com a intenção de fraudar o Fisco — aí, sim, haveria justa causa para a propositura da ação penal — ou se, por mero esquecimento, ou por equívoco, deixou de declarar algum tributo.

Portanto, estando ausente o elemento subjetivo do crime de sonegação fiscal, torna-se atípico o fato descrito nas denúncias. Por outro lado, as iniciais que não descrevem este elemento subjetivo, nos crimes previstos na Lei nº 8.137/90, são ineptas, porque havendo ausência do *animus fraudandi*, cairíamos na culpa *stricto sensu*, o que retira o caráter criminoso da conduta do contribuinte.

74 HC nº 97.02.29597-1.

A CONSUMAÇÃO NOS CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL

Antes de serem revogados pela atual Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, o art. 1º, e seus incisos, da Lei nº 4.729/65, definiam o crime de sonegação fiscal, mediante ações ou omissões relativas a obrigações tributárias acessórias, cuidando de crimes formais, ou de mera conduta, cuja consumação perfazia-se com as simples realizações das condutas descritas, tendo como núcleo os verbos prestar, inserir, alterar, fornecer e exigir, sem colocar o resultado como elemento integrante do tipo.

Na verdade, de acordo com a Lei nº 4.729/65, a fraude era o núcleo do tipo representado pelos verbos definidores das várias condutas. A consumação, nesta hipótese, ocorre com a ação, independentemente da efetiva produção do resultado, no momento em que, à guisa de exemplo, o sujeito vem a falsificar os valores de notas fiscais, inserindo-o na contabilidade da empresa, a fim de reduzir os valores devidos à Receita Federal.

Entretanto, a Lei nº 8.137, promulgada em 27 de dezembro de 1990, passou a definir os crimes contra

a ordem tributária das seguintes formas: crime material, que exige, além da conduta, o resultado lesivo, para a concretização da figura penal (art. 1º — afirmando que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social e qualquer acessório, através das condutas apontadas nos seus respectivos incisos). E, no art. 2º, incisos I a V, que diz respeito ao crime que se considera formal, ou de mera conduta, cuja consumação independe do resultado, bastando a simples realização da ação.

É bem verdade que os incisos I a IV do art. 1º da Lei nº 4.729/65 descrevem tipos penais que se adequam aos crimes de falsidade ideológica ou material dos arts. 297 e 299 do Código Penal, semelhança que, também, existe nas condutas definidas no art. 1º da Lei nº 8.137/90. Todavia, os tipos penais descritos nos ns. I a IV da Lei nº 4.729/65 não pressupõem efetiva supressão ou redução do tributo — diversamente do que ocorre com os crimes contra a ordem tributária definidos no art. 1º da Lei nº 8.137/90 — sendo, portanto, considerados crimes formais ou de mera conduta.

Destaque-se que a pena cominada pelo art. 1º da Lei nº 4.729/65 é de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos de detenção e multa, enquanto, na lei atual, a pena passa a ser de 2 (dois) a 5 (cinco) anos de reclusão e multa.

Pode surgir a seguinte questão: qual lei aplicar a um fato (sonegação de imposto de renda de pessoa

física, por exemplo), ocorrido no ano-base de 1990, cujo débito deverá ser pago no exercício de 1991, uma vez que, de acordo com a nossa sistemática, o contribuinte declara e paga seu imposto em um ano relativamente a seus rendimentos do ano anterior? Quando se dá a consumação, no ano-base de 1990 ou no exercício de 1991?

Não se pode perder de mente que, como foi dito, as figuras da Lei nº 4.729/65 constituem crimes de mera conduta. A consumação se dá no momento da ação, ou seja, de acordo com a hipótese acima formulada, a consumação se daria no próprio ano-base de 1990, e não no exercício fiscal de 1991, quando já se aplicaria a Lei nº 8.137/90.

Tal questão é de extrema relevância, pois as penas contidas nas duas leis são muito diferentes, sem contar a influência exercida no tocante aos prazos prescricionais.

A diferença é, portanto, significativa.

Na atual lei que define o delito de sonegação fiscal (Lei nº 8.137/90), ao contrário, criou-se um crime material, exigindo-se para a sua configuração a efetiva supressão ou redução do tributo, não mais se cingindo a conduta descrita pelo núcleo, e, sim, ao alcance do resultado. Hoje, a fraude, representada por várias ações descritas na lei, passou a ser instrumento de realização do tipo, que se concretiza com a supressão ou com a redução dos impostos, com o resultado, que, repita-se, faz parte do tipo penal.

Nesse sentido, preleciona o magistrado cearense Hugo de Brito Machado,⁷⁵ onde sustenta, citando doutrina estrangeira, que os delitos definidos na Lei nº 4.729/65 são, em verdade, considerados crimes de mera conduta, cujo resultado sequer integra o tipo penal, distinguindo-se, assim, da atual Lei nº 8.137, de 27/12/90, porquanto, nesta, trata-se de crime material.

Também o professor Paulo José da Costa Jr. leciona nesse mesmo sentido:

*“Os crimes definidos na Lei nº 4.729/65 são todos de mera conduta, visto que se aperfeiçoam independentemente do resultado lesivo. Com efeito, da leitura dos seus incisos se constata que o resultado não integra os tipos ali descritos. De sua parte, nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137, o núcleo do crime é suprimir ou reduzir tributos com a intenção de causar um dano ao erário público. Trata-se, portanto de um crime de resultado que participa da subespécie dos crimes de dano”.*⁷⁶

75 In “Questão Prejudicial nos Crimes Contra a Ordem Tributária”, artigo publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 9, p. 49.

76 In *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, Ed. Saraiva, 2ª ed., 1996, pp. 102/103.

Por oportuno, merecem transcrição as bem-lançadas conclusões de Gerd W. Rotchmann, no trabalho “Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária”:⁷⁷

*“Nas duas Leis (Leis nº 8.137/90 e 4.729/65), o bem jurídico protegido é distinto. Enquanto que na Lei nº 4.729/65, o bem jurídico protegia o direito do Fisco à informação das situações de fato definidas por lei como fatos geradores da obrigação de pagar tributo, a Lei nº 8.137/90 passou a proteger, no seu art. 1º, a própria receita tributária. Com outras palavras, a Lei nº 4.729/65 punia a sonegação de informações ao passo que o art. 1º da Lei nº 8.137/90 pune a sonegação do próprio tributo”.*⁷⁸

Em suma, a consumação dos crimes de sonegação fiscal praticados até 27 de dezembro de 1990, ainda, sob a égide da Lei nº 4.729/65 (art. 1º), ocorre no momento da própria conduta, com o mero comportamento antijurídico, ou seja, com a lesão ao interesse diretamente protegido (fé pública, administração pública), independentemente se a lesão causada aos

77 Publicado in *Repertório IOB de Jurisprudências* 29/2/95, 2ª quinzena de janeiro, sobre a matéria.

78 *Apud*, Hugo de Brito Machado, ob. cit.

cofres públicos venha acontecer já no exercício fiscal da Lei nº 8.137/90. A prescrição, desse modo, regular-se-á, para efeito de extinção da punibilidade, nos termos do art. 107, IV, do Código Penal, pelo que dispõe a Lei nº 4.729/65.

A QUESTÃO DAS PROVAS OBTIDAS POR MEIOS ILÍCITOS E OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Outra questão relevante que, lamentavelmente, se tem tornado uma praxe é a obtenção de prova por meio ilícito nos crimes contra a ordem tributária.

A primeira hipótese surge quando o contribuinte vem a ser compelido, até sob a ameaça de prisão, a franquear a entrada dos agentes fiscais, em seu local de trabalho, em princípio, para a busca de um documento específico ligado à apuração fiscal relativa a determinado tributo, quando, na verdade, o que se busca, sob o pretexto de mera fiscalização, é a promoção de devassa fiscal, com a apreensão aleatória de documentos.

Note-se que, neste caso — em que o contribuinte é coagido a cooperar na produção de provas que o incriminam —, além da invasão de domicílio, também há a violação do direito constitucional, previsto no inciso LIV, art. 5º, da Magna Carta.

Não se pode negar que a Receita Federal tenha o poder de fiscalizar pessoas físicas, empresas, estabe-

lecimentos comerciais etc. Aliás, o Código Tributário Nacional, em seu art. 195, deixa bem claro que autoridade administrativa tem o “*direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes, industriais ou produtores...*”

No entanto, há limites à devassa fiscal. Nesse sentido vêm se posicionando todos os tratadistas sobre a matéria, como o professor de Direito Financeiro da Universidade de Brasília Igor Tenório.⁷⁹

Por outro lado, o Egrégio Supremo Tribunal Federal, em consonância com a preocupação dos doutrinadores acerca do tema, cristalizou a orientação de que “*estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame ao ponto objeto da investigação*” (Súmula 439, grifamos).

Inexiste dúvida de que a autoridade administrativa tem o poder de examinar a documentação de uma empresa, para fins de fiscalização específica. O que não se admite, segundo exsurge do CTN, da Súmula 439 e da orientação doutrinária, é a extrapolação desse limite, com a invasão de uma empresa, e a apreensão aleatória de documentos.

Frise-se que, tanto a citada súmula da Suprema Corte quanto o Código Tributário Nacional foram promulgados bem antes da atual Carta Magna, que, ao con-

79 In *Direito Penal Tributário*, Editor José Bushatsky, 1973, p. 42.

sagrar a inviolabilidade do domicílio como garantia constitucional, só permitiu a busca e apreensão por meio de mandado judicial.

Além do mais, a moderna hermenêutica prescreve que as disposições infraconstitucionais devem ser interpretadas de acordo com os mandamentos constitucionais.

Parece evidente que todas as normas reguladoras do poder de fiscalizar da administração pública estão subordinadas aos preceitos da Constituição Federal de 1988, devendo obedecer e encontrar limites nas garantias constitucionais consagradas na Carta Magna.

Pode a autoridade administrativa solicitar aos responsáveis pela empresa a entrada no recinto para realizar uma fiscalização de rotina, visando examinar livros e documentos pertinentes à fiscalização. Não podem, contudo, sob pretexto desta rotineira fiscalização, sem o consentimento dos proprietários, e se valendo do “*metus publicae potestatis*”, invadir as dependências da firma — sem que nada fosse examinado —, apenas, buscando e apreendendo todo tipo de documentos que encontrem pela frente. Por esta ação, verdadeira devassa, os agentes do Fisco cometem o crime de invasão de domicílio, uma vez que não estavam munidos do competente mandado de busca e apreensão, exarado por Juiz competente.

Impende ressaltar que nossa lei penal equipara ao conceito de casa qualquer “*compartimento não aberto ao público, onde alguém exerce profissão ou atividade*” (art. 150, parágrafo quarto, inciso III, do CP).

Dentro desta interpretação, o Superior Tribunal de Justiça, julgando caso semelhante, firmou entendimento no sentido de que:

*“No conceito de domicílio, forçoso é reconhecer a abrangência do local de trabalho, desde que fechado, vale dizer sem acesso amplo e irrestrito do público. É o que se extrai do preceito contido no art. 246 do CPP, avalizado pela doutrina especializada e pelo Supremo Tribunal Federal (Ação Penal nº 307-3, Relator Ministro Ilmar Galvão), em recente e rumoroso caso”.*⁸⁰

O Ministro William Patterson, em judicioso voto proferido no julgamento do *writ* acima mencionado, descendo a pormenores, asseverou que

“Com efeito, restou evidenciado que o processo criminal foi instaurado com base na documentação apreendida no escritório do paciente, em operação realizada por agentes da Receita e Polícia Federal.

Também noticiam os autos, segundo depreendi, que a atuação dos representantes daqueles dois órgãos, não estavam

80 STJ, HC 3.912/RJ, 6ª Turma, Rel. Min. Vicente Leal, DJU de 8/4/96, p. 10.490.

autorizados, regularmente, a proceder, no local, à inspeção, e muito menos munidos de mandado judicial para, inclusive, realizar apreensões de tal natureza (...).

Nem se diga, com a devida vênia, que outras provas coligidas no curso da instrução, principalmente a testemunhal, podem servir para demonstrar a prática delituosa. Tratando-se de crime de sonegação só a documentação fiscal constitui elemento material, imprescindível no contexto probatório. Retirada do processo, por sua obtenção irregular, estará o mesmo esvaziado, isto é, desvestido do mínimo suporte para escorar a denúncia, motivo pelo qual a nulidade do procedimento é a consequência lógica”.

De igual maneira, também o Supremo Tribunal, no julgamento da Ação Penal nº 307, em que foram réus o ex-Presidente Fernando Collor, Paulo César Farias e outros, analisando preliminar argüida pelo próprio Paulo César, no sentido de ser declarada inadmissível como prova os dados de um computador apreendido pela Receita Federal, sem mandado judicial, do escritório de sua empresa, decidiu:

“... Inadmissibilidade, como prova, de laudos de degravação de conversa telefônica e de registros contidos na me-

mória de microcomputador, obtidos por meios ilícitos (art. LVI, da Constituição Federal); no primeiro caso, por se tratar de gravação realizada por um dos interlocutores, sem conhecimento do outro, havendo a degravação sido feita com inobservância do princípio do contraditório, é utilizada com violação à privacidade alheia (art. 5º, X, da CF); e, no segundo caso, por estar diante de microcomputador que, além de ter sido apreendido com violação de domicílio, teve a memória nele contida sido degravadada ao arrepio da garantia da inviolabilidade da intimidade das pessoas...”⁸¹

O eminente Relator da Ação Penal acima referida, Ministro Ilmar Galvão, examinando a questão da inviolabilidade do domicílio à luz da atual Constituição Federal, demonstrou, *in verbis*:

“Sendo esta interpretação coerente com o art. 5º, inciso XI, da Constituição Federal, não há como negar que o ato promovido pelo Fisco resultou em restrição à garantia da inviolabilidade do domicílio que, numa extensão conceitual mais larga, abrange até mesmo o local onde

81 STF, julgado em 13/12/94, Rel. Min. Ilmar Galvão, *Revista Forense* n° 335/183.

*se exerce a profissão ou a atividade, desde que constitua um ambiente fechado ou de acesso restrito ao público (...), como é o caso típico do escritórios profissionais. Se a entrada dos agentes fiscais no escritório da empresa (...) não foi consentida pelo morador ou quem a esse fosse equiparável, nem precedida de autorização judicial, ainda que tenham sido cumpridos os demais procedimentos legais o que se pode concluir é que toda a diligência (...) foi maculada por um vício de origem”.*⁸²

O Ministro Celso de Mello, analisando a preliminar suscitada nos autos da mesma Ação Penal, proferiu um voto paradigmático sobre a matéria:

“... entendo que a apreensão dos registros constantes do microcomputador pertencente à empresa Verax, efetivada em seu escritório localizado na cidade de São Paulo/SP, decorreu de procedimento que executado por agentes administrativos do Poder Público da União, vulnerou, de modo ostensivo e frontal, porque ausente o necessário mandado judicial a garantia constitucional básica que dispõe

82 Revista Forense n° 335/206.

sobre a tutela da inviolabilidade domiciliar.

A proteção constitucional ao domicílio emerge, com inquestionável nitidez, da regra inscrita no art. 5º, XI, da Carta Política (...).”

Sendo assim, nem a polícia judiciária e nem a administração tributária podem, afrontando direitos assegurados pela Constituição da República, invadir domicílio alheio com o objetivo de apreender, sem ordem judicial, quaisquer documentos que possam interessar ao Poder Público.

A essencialidade da ordem judicial para efeito de realização das medidas de busca e apreensão domiciliar nada mais representa, dentro do novo contexto normativo emergente da Carta Magna de 1988, a plena concretização da garantia constitucional pertinente à inviolabilidade do domicílio.⁸³

Destarte, a norma constitucional de proteção ao domicílio — conceito no qual se inclui a empresa, o escritório ou local de trabalho — restringiu a atuação das autoridades às hipóteses expressamente previstas: flagrante delito, prestação de socorro, ordem judicial ou consentimento de quem de direito.

Ademais, há previsão legal específica para os casos em que o contribuinte não franqueia a entrada no domicílio ao agente tributário, para que possa proceder à fiscalização. Para esses casos, quando te-

83 *Revista Forense* 335/365.

na de se proceder em “*local a que a fiscalização não tenha livre acesso, devem ser promovidas buscas e apreensões judiciais*” (art. 77, parágrafo 2º, Lei nº 6.374/89).

Ressalta-se que tais documentos, conseguidos através de meios ilícitos (busca e apreensão sem ordem judicial), são inadmissíveis para embasar qualquer processo, segundo o art. 5º, inciso LVI, da Constituição Federal.

Nossa doutrina vem se insurgindo, em uníssono, contra violações constitucionais desta natureza.

Em consonância com a doutrina, nossos Tribunais também vêm se manifestando quanto à inadmissibilidade da prova obtida ilicitamente.

O Tribunal Regional Federal da 2ª Região, sobre o tema, assim se posicionou:

“A prova obtida por meios ilegais ou ilícitos é nula e não pode dar origem a uma denúncia apta (art. 5º, LVI, da Constituição Federal)”.⁸⁴

O Relator do *writ*, Desembargador Federal Ney Magno Valadares, assim finalizou seu brilhante voto:

“Repilo, como ilógica e absurda, a tese de que as provas obtidas por meios ilícitos”

84 DJU de 5/8/97, p. 59.104, *Habeas Corpus* nº97.02.16051-0, julgamento realizado no dia 17 de junho do ano de 1997, pela 2ª Turma.

tos podem revelar indícios de delitos a justificar a persecução criminal. Se a prova é nula, dela não pode resultar nenhum ato válido”.

Vale citar, também, uma decisão do Superior Tribunal de Justiça:

*“Processo visa a projetar a verdade real. Admissível, por isso, qualquer prova. A Constituição da República registra apenas uma ressalva: quando obtida por meios ilícitos (art. 5º, LVI)”.*⁸⁵

Mais recentemente, o STJ, em rumoroso caso, admitiu que a prova obtida por meios ilícitos “afeta o procedimento”, principalmente cuidando-se de crime de sonegação fiscal. Eis a ementa:

“Apreendida no escritório do paciente, a documentação que deu origem ao processo criminal, sem as cautelas recomendadas no item XI, do art. 5º, da Constituição Federal, forçoso é reconhecer que se cuida de prova obtida por meio ilícito, circunstância que afeta o procedimento (inciso nº LVI do citado dispositivo), prin-

85 *In O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas*, 3ª edição, Ed. Renovar, p. 366. Recurso Especial nº 55.165-0-GO, no qual funcionou como relator o Ministro Vicente Cernicchiaro.

*cipalmente cuidando-se de crime de sonegação fiscal. Nulidade que se acolhe. Habeas corpus deferido”.*⁸⁶

No julgamento da Ação Penal em que foram réus o ex-Presidente Fernando Collor, Paulo César Farias e outros, já aludida, o Pretório Excelso, analisando preliminar levantada pelo acusado Paulo César, como já se disse, firmou entendimento de que a busca e apreensão feita sem mandado judicial vicia a prova, não sendo ela admissível.⁸⁷

Mais uma vez, citamos o voto do Ministro Celso de Mello, proferido nos autos da Ação Penal acima referida, quando o eminente julgador advertiu que:

“Impõe-se registrar, como expressiva conquista dos direitos instituídos em favor daqueles que sofrem a ação persecutória do Estado, a inquestionável hostilidade do ordenamento constitucional brasileiro às provas ilegítimas e às provas ilícitas. A Constituição da República, por isso mesmo, sancionou, com a inadmissibilidade de sua válida utilização, as provas inquinadas de ilegitimidade ou de ilicitude (...).

86 STJ, HC 3912/RJ, 6ª Turma, Rel. p/ acórdão Min. William Patterson, DJU de 8/4/96 p. 10.490.

87 *Revista Forense* 335/183.

A absoluta invalidade da prova ilícita infirma-lhe, de modo radical, a eficácia demonstrativa dos fatos e eventos cuja realidade material ela pretenda evidenciar (...)”;

e assim conclui o douto Ministro:

*“A prova ilícita é prova inidônea. Mais do que isso, prova ilícita é prova imprestável. Não se reveste, por essa explícita razão, de qualquer aptidão jurídico-material. Prova ilícita, sendo providência instrutória eivada de inconstitucionalidade, apresenta-se destituída de qualquer grau, por mínimo que seja, de eficácia jurídica”.*⁸⁸

Não se pode, a fim de justificar uma diligência ilícita, nem mesmo dizer, como afirmam alguns, que representantes da empresa franquearam a entrada da autoridade administrativa para proceder à fiscalização. Esta é uma justificativa muito usada pela Receita Federal e pela Polícia Federal para dar um certo tom de legalidade aos atos arbitrários praticados. Ora, como poderiam os proprietários de empresas impedir a entrada dos fiscais, já que, pelo simples fato de estes serem funcionários públicos, incutem o

88 *Revista Forense* 335/362.

temor de seu poder — sem falar nas ameaças e coações a que está sujeito o contribuinte diante de tais circunstâncias?

Ainda que os representantes da empresa venham a permitir o ingresso dos agentes administrativos no recinto da firma, para efetuarem a fiscalização, não teriam eles o poder de invadir todas as dependências de uma companhia e apreender documentos aleatoriamente, sem ordem judicial. A documentação arrecadada nestes termos torna a prova ilícita.

Registre-se que o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o HC n° 79512-9/130, no dia 16/12/99, entendeu que se não houver prova de que os agentes fiscais, desprovidos de ordem judicial, entraram na empresa sem o consentimento dos representantes, não há como se configurar o delito de invasão de domicílio, que eivaria de ilicitude a prova colhida. Como não ficou demonstrada a oposição dos representantes da empresa, a ordem foi denegada.

Diante desta recente decisão, cabe indagar: como provar que os representantes de uma empresa somente cederam à entrada dos fiscais sem ordem judicial, depois de ameaçados de prisão por estes? Seria, em verdade, a ameaça pela prática do crime de desobediência.

Quando comenta o crime de concussão Magalhães Noronha⁸⁹ mostra que este delito pode ser praticado

⁸⁹ *In Direito Penal*, vol. 4, p. 235, 17ª ed., 1986.

de duas formas: O funcionário público, valendo-se do cargo, “*intima, sem rebuços, a pessoa a lhe conceder a vantagem. É a exigência explícita. Pode, entretanto, não revestir essa forma crua e insólita, agindo, antes o concussionário com manha, malícia, ou de modo capcioso*”. E, apoiando-se em Carrara, cita-o: “*o funcionário venal não pede, mas faz compreender que aceitaria; não ameaça, mas faz nascer o temor de seu poder*”. E acrescenta Magalhães Noronha “*que essa modalidade denomina-se implícita*”. Em qualquer dessas modalidades (a explícita e a implícita), segundo o festejado autor há o “*metus publicae potestatis*”.

Como na concussão, o mesmo temor faz com que o responsável pelo estabelecimento ceda à exigência explícita ou implícita dos agentes fiscais ou policiais e não se oponha à busca e apreensão realizada sem o devido mandado.

A prova, assim obtida, é inegavelmente ilícita.

**APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
DIFICULDADES FINANCEIRAS
INEXIGIBILIDADE DE CONDUCTA
DIVERSA
AUSÊNCIA DE *ANIMUS REM SIBI
HABENDI***

Breves comentários ao novo art. 168-A do Código Penal.

A primeira previsão específica, em nossa legislação, no sentido de se tipificar a conduta do agente que não recolhe aos cofres públicos as contribuições previdenciárias retidas nos pagamentos efetuados aos empregados ou a terceiros surge na Lei nº 3.807/60 (Lei Orgânica da Previdência Social), que, em seu art. 86, estatui: “*Será punida com as penas do crime de apropriação indébita a falta de recolhimento, na época própria, das contribuições e de outras quaisquer importâncias devidas às instituições de previdência e arrecadadas dos segurados ou do público*”.

Daí, talvez, venha a expressão comumente utilizada “*apropriação indébita de contribuição previdenciária*”, porquanto o legislador remeteu a cominação de pena, por infração ao art. 86 da lei supra-referida, ao art. 168 do Código Penal (apropriação indébita).

Posteriormente, o legislador, revogando o mencionado art. 86 da Lei nº 3.807/60, tipificou a ação na Lei nº 8.137/90 (art. 2º, II), que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo: “*Art. 2º — Constitui crime da mesma natureza: II — deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos*”.

Com o advento da Lei nº 8.212/91, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social, a hipótese passou a ser tipificada no art. 95, “d”. Eis a letra da lei: “*Constitui crime: d) deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público*”.

Hoje, está em vigor a Lei nº 9.983/00, publicada em 14 de julho de 2000 (com um período de 90 dias de *vacatio legis*), que alterou o Código Penal, instituindo, para os casos de apropriação indébita de contribuição previdenciária, o art. 168-A do CP, que passou a vigor com a seguinte redação: “*Deixar de passar à Previdência Social as contribuições reco-*

lhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional”, cuja reprimenda é de reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos e multa.

Este novo art. 168-A do Código Penal, criado pela Lei nº 9.983/00, por ser mais benéfico que a previsão legal anterior (eis que a Lei nº 8.212/91, em seu art. 95, alínea “d”, remete a cominação da pena ao art. 5º da Lei nº 7.492/86, ou seja, reclusão de 2 (dois) a 6 (seis) anos), retroage para atingir os fatos ocorridos anteriormente a 14 de outubro de 2000, data de sua publicação.

De acordo tanto com a Lei nº 8.212/91 como com o novo art. 168-A do CP, trata-se o delito em epígrafe de ilícito penal omissivo próprio, ou seja, aquele objetivamente previsto como uma conduta negativa, um não fazer o que a lei diz que se deve fazer, no caso, é o “*deixar de recolher*” ou o “*deixar de repassar*” aos cofres públicos as contribuições descontadas dos segurados e contribuintes.

Percebe-se que o legislador, a partir de 1960, começou a se preocupar especificamente em criar um tipo penal relacionado à atividade empresarial e à seguridade social.

Nestas quatro décadas, a sociedade, como, também, a estrutura econômica de nosso país passaram por profundas modificações. As diferentes políticas de governo, os sucessivos planos econômicos, em sua grande maioria recessivos, acabaram por gerar reflexos contundentes nas áreas de arrecadação de impostos e contribuições sociais, sobretudo, em relação à

atividade empresarial. O não recolhimento de contribuições previdenciárias aos cofres públicos chega, nos tempos atuais, a atingir níveis jamais vistos. Tudo isto, não temos medo de errar, é fruto do sucateamento de pequenas, médias e grandes empresas, que não conseguem mais suportar a pesada carga tributária imposta.

Este fator tem de ser levado em conta pelos representantes do Ministério Público e Juízes no momento em que elaboram uma denúncia ou quando exaram uma sentença, pois não é possível, diante do quadro que se apresenta, que a conduta pura e simples de não recolher as contribuições previdenciárias seja a base para uma acusação ou uma condenação. Estas não podem ser proferidas divorciadas das circunstâncias em que ocorre a ação.

Nos chamados crimes societários, sobretudo, os referidos nesta obra, nos itens anteriores (delito de sonegação fiscal e apropriação indébita de contribuição previdenciária), o que temos percebido, em virtude de nossa prática profissional, é que a crise econômica, sentida por todos nós, primordialmente, a partir do Governo do ex-presidente Fernando Collor, tem afetado o comércio e a indústria de forma geral, a ponto de levar um grande número de estabelecimentos e empresas à falência ou ao estado pré-falimentar.

Esta assertiva pode ser comprovada pelo número de processos que versam sobre crime de apropriação

indébita de contribuições previdenciárias, por exemplo, que tramitam nos foros federais. Feita uma estatística, comprovar-se-á que a grande maioria das atuações, que servem de supedâneo para os procedimentos criminais, relativos à aludida apropriação indébita de contribuições previdenciárias, surgiram nesta mesma época.

Portanto, o fator da desordem econômica, que tem feito tantas empresas “*quebrarem*” em nosso país, é um requisito do qual não se pode olvidar no momento do oferecimento de uma exordial ou prolação de uma sentença, neste tipo de delito.

É bem verdade que a crise econômica, que gera a dificuldade financeira das empresas, não pode, unicamente, servir de pilar genérico para a absolvição de todos os sócios ou dirigentes de empresas que deixarem de pagar seus impostos, pois, caso assim fosse decidido, se estaria colocando em igualdade de condições pessoas honestas, cumpridoras de seus deveres, mas que sentiram os efeitos da crise econômica, com verdadeiros criminosos, que, em boa situação, se valeriam, sempre, da crise financeira como fundamento para não pagar o devido ao Estado.

A maioria dos gestores de empresas que decidem não recolher aos cofres públicos contribuições descontadas de seus empregados, segundo temos visto, em processos dos quais participamos, são pessoas de bem, as quais, nos casos concretos, não agiram com

o dolo específico da apropriação (o *animus rem sibi habendi*), ou das quais não se poderia exigir outra conduta, uma vez que, durante determinado período, tiveram a difícil tarefa de optar pelo não pagamento das contribuições, evitando a falência de companhias, o que significaria o desemprego de milhares de pessoas.

Na maior parte dos casos, fica claro que a desesperadora situação financeira das empresas, cujos representantes sentaram no banco dos réus, não fora fruto, por exemplo, de uma má administração, ou de qualquer outro fato isolado ou sazonal.

Constatamos, e acreditamos, que esta é a tônica da grande porcentagem dos casos que chegam à esfera judicial criminal. A partir de 1990, grandes segmentos industriais e comerciais passaram de um estado de boa saúde financeira para um estado de pré-falência.

Tal quadro, acima descrito, tem feito surgir, em quase todas as hipóteses, para o empresário-administrador (o que toma as decisões dentro de uma companhia), a seguinte situação: Não há dinheiro para recolher impostos e ao mesmo tempo manter a operacionalidade da empresa. Então, o que fazer? Recolher os tributos aos cofres públicos ou pagar salários e contas, manter empregos, enfim, fazer com que a empresa continue operando?

Os que decidem por não demitir, por não fechar as portas, por não aumentar ainda mais o número de

desempregados em um país onde a pobreza atinge graus alarmantes, deixando, momentaneamente, de recolher as contribuições devidas à Seguridade, acabam por responder a ações penais, mesmo quando não agiram com o ânimo de se apropriar, ou quando lhes era inexigível atuar de forma distinta.

Os Juízes Federais do Estado do Rio de Janeiro, em sua quase totalidade, ao se depararem com o quadro acima descrito, de fatos ocorridos sob a égide da Lei nº 8.212/90, vêm absolvendo, aliás, como tem de ser, administradores, sócios, diretores, gerentes de empresas, ora de acordo com a tese da inexigibilidade de conduta diversa, ora pela ausência de dolo específico. Alguns chegam até mesmo a afirmar que nas situações em que se demonstra a adversidade financeira, ao não recolher aos cofres do Estado as contribuições descontadas dos prepostos, faltaria aos acusados a real possibilidade de agir, que integraria o tipo penal. Outros aduzem que tem de se demonstrar o intuito de fraude por parte daquele que deixa de recolher aos cofres públicos as aludidas contribuições previdenciárias descontadas de seus funcionários. Vejamos alguns exemplos.

O Juízo da antiga 25ª Vara Federal,⁹⁰ ao proferir um decreto absolutório (sentença exarada pelo dr. Flávio Oliveira Lucas), deixou registrado:

90 Nos autos do Processo nº 960067297-0, em 1/9/98.

“Preliminarmente, considero apropriado consignar que embora a norma do art. 95, alínea d, da Lei nº 8.212/91, utilize-se de conceitos e institutos tributários vitalmente importantes, é acima de tudo norma penal e sua interpretação deve norteadada por princípios criminais.

(...) Ocorre que o tipo penal omissivo próprio, como entendendo ser o sub examen, exige do agente, para se caracterizar sua conduta como típica, a denominada ‘real possibilidade de agir’ que não restou evidenciada nos autos. Não é demais lembrar que tal prova, a toda evidência, é de incumbência do Ministério Público, eis que integra o próprio tipo penal. Vê-se, pois, que sob essa ótica, as alegações de dificuldades financeiras da empresa não são deslocadas para a esfera da culpabilidade (inexigibilidade de conduta diversa), mas passam a ser tratadas quando da análise do próprio tipo penal”.

Seguindo o mesmo caminho, o Juízo da 6ª Vara Federal Criminal,⁹¹ em 9 de agosto de 1999, nos autos do Processo nº 950029519-9, prolatou sentença ab-

91 *Decisum* da lavra da Juíza Ana Paula Vieira de Carvalho.

solvendo sócios de empresas, acusados de se apropriarem de contribuições previdenciárias, asseverando o seguinte:

“Não se duvida, pois, estarmos diante de crime omissivo, que, por não se referir à evitação de um resultado pelo garantidor, mas sim ao simples não cumprimento de um dever de agir, é entendido pela doutrina como omissivo próprio.

Ora, bem se sabe que a omissão, por não se cuidar de categoria pertencente mundo do ‘ser’, pressupõe sempre se analise a chamada ‘ação esperada’, ou, mais precisamente, pressupõe sempre não faça o sujeito ativo algo que dele se espera.

Assim é que apenas existirá omissão penalmente relevante quando o agente frustrar as expectativas que sobre ele eram depositadas, no sentido de que agisse de uma determinada maneira. Quando nada se espera de alguém, a inação não constitui omissão.

Partindo-se desta premissa, parece bastante razoável entender que a ação esperada deva ser de realização possível ao agente. Deveras seria chocante exigir do sujeito ativo, sob pena de inflicção de uma pena, uma ação que não se pudesse empreender.

Por esta razão, o ‘poder de agir conforme à norma’ normalmente inserido na culpabilidade, faz parte da própria tipicidade dos delitos omissivos próprios, havendo quanto aos impróprios alguma controvérsia na doutrina, em vista das peculiaridades da posição de garantidor.

(...)No caso presente, parece evidente que o crime em questão exige para que se considere típica a conduta do responsável tributário, que este efetivamente possa recolher o numerário a ser pago para fim de quitação das contribuições previdenciárias. Inexistindo esta possibilidade, quer porque não existe o dinheiro a ser utilizado, quer porque as dificuldades financeiras da empresa impelem o sócio gerente a priorizar pagamentos vitais para a continuação do negócio, imperativo reconhecer a ausência de crime”.

O Juízo da antiga 25ª Vara Federal, além de já ter decidido, dentro do tema que ora tratamos, faltar ao acusado, representante de empresa que passa por dificuldade financeira, real possibilidade de agir, quando este deixa de recolher aos cofres do INSS as contribuições descontadas dos prepostos, conforme já citamos, enveredou, outrossim, pelo caminho da inexi-

gibilidade de conduta diversa, causa extralegal de exclusão da culpabilidade. Em *decisum* de 3 de fevereiro de 1997,⁹² prolatado pelo dr. Guilherme Calmon Nogueira, foram absolvidos dois acusados, sob o argumento de que:

“Restou evidenciado, assim, não somente pela própria natureza da empresa, de sociedade civil sem fins lucrativos, aliada aos demais elementos de prova, que os acusados não tiveram outra solução a não ser deixar de recolher as contribuições previdenciárias no mês de janeiro de 1994, aguardando o aparecimento de receita suficiente para tal. E, logo que obtiveram o numerário suficiente, procederam ao recolhimento do encargo previdenciário, numa demonstração de que realmente agiram sob a excludente da culpabilidade da inexigibilidade de conduta diversa”.

O Juízo da 7ª Vara Federal Criminal⁹³ proferiu sentença absolutória, sedimentando o entendimento que ora reproduzimos:

92 Nos autos do Processo n° 9441690-3.

93 Em decisão prolatada em 3 de agosto de 1999, nos autos do Processo n° 9761529-4, pelo Juiz Marcello Granado.

*“Outra circunstância que vem endossar a falta de comprovação da fraude é a questão das dificuldades financeiras demonstradas neste e em outros processos que já examinei: a **inexigibilidade de conduta diversa** como causa suprallegal de exclusão da culpabilidade dos acusados.*

(...)Tenho, por tudo isso e pelo mais que consta dos autos, que, nas circunstâncias em que se encontrava o acusado, não lhe era exigível maior sacrifício de seus bens para satisfação do débito previdenciário constatado, ainda mais quando se verifica que, na medida do possível, e mesmo com todas as adversidades, tentou o acusado pagá-lo integralmente, havendo parcelado a dívida.

(...).

Não se exige em casos como este que o agente chegue à penúria para, aí sim, indetificar-se como inexigível o comportamento ditado pela norma.

Tenho que os bens jurídicos postos em conflito guardam o mesmo valor social, não sendo exigível, no caso, maiores sacrifícios para superar as dificuldades da sociedade e da sua própria condição pessoal, especialmente quando se observa,

como, aliás, feito acima, que o débito já está sendo parcelado”.

Em processos onde se evidenciam as dificuldades financeiras, o Juízo da 7ª Vara Federal Criminal parece estar sendo pioneiro em sustentar uma outra tese, qual seja, a de que o tipo penal em que se capitula a apropriação indébita de contribuições previdenciárias requer a demonstração da fraude por parte do agente. No mesmo *decisum* supra-reproduzido, além de entender estar presente a excludente de culpabilidade, o Juízo Monocrático asseverou o seguinte:

“A conduta imputada (...) se enquadrava no tipo penal da apropriação indébita (art. 168 do CP, ex vi do art. 155, II, da Lei nº 3.807/60), atualmente encontra subsunção típica no art. 95, ‘d’, da Lei nº 8.212/91 embora tenha a pena remetida ao preceito secundário do art. 5º, da Lei nº 7.492/86, dispõe, em sua essência, da mesma forma que dispunha o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90.

*O seu objeto material, em essência, também não difere, pois, daquele do crime de sonegação fiscal definido no art. 2º, II, por último citado e é, no caso, a **fraude** ao Fisco, caracterizada pela apropriação mediante retenção, invertendo portanto a posse sobre o numerário*

*além do prazo estipulado para o recolhimento dos valores que recebeu de terceiros para tal finalidade e em razão de seu envolvimento na relação jurídica que caracterizou o fato gerador da contribuição. A ação física do agente atinge a ordem tributária, pois ocorre aqui desvio puro e simples de tributos ou contribuições sociais, de modo que pode ser ampliado o entendimento e aceitar-se que ocorreu efetivamente **fraude ao Fisco**.*

Vê-se, portanto, que o legislador caminhou da simples apropriação indébita remetida, crime material contra o patrimônio para tipo penal especial ‘sonegação fiscal’. A penação de condutas dessa natureza deixou seu berço (Código Penal) e rumou para a área especial da sonegação fiscal, no particular, pouco importando o hodierno lugar de sua previsão: mesmo que alíneas anteriores à de que se trata também estampam condutas com núcleos de sonegação.

Por isso, entendo que a natureza jurídica da infração penal em questão, de direito penal, permanecendo ou não no Diploma Legal, assim denominado, está afetada à ordem tributária em seu sentido amplo. Está a exigir o mesmo elemento subjetivo antes exigido pela Lei nº

8.137/90, qual seja o dolo especial e direto do agente de obter a supressão ou redução de contribuições que, por sua vez, caracteriza a sua ação dirigida para a sonegação integral ou parcial.

(...)Esse desiderato será plenamente alcançado se considerarmos como integrante do tipo nesses crimes **o especial fim de agir** mediante a prática fraudulenta no sentido de descumprir as obrigações fiscais acessórias com o objetivo de **suprimir ou reduzir** tributo ou contribuição social.

Podemos, então, afirmar que a **fraude** está implícita no próprio dolo específico dessas figuras delituosas. Pouco importa que neles haja previsão de fraude, porquanto esta é a única exegese capaz de harmonizar os tipos previstos no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, como também as normas penais concernentes à falta de recolhimento das contribuições sociais (art. 95, Lei nº 8.212/91), com o princípio constitucional que impede a prisão por dívida (art. 5º, LXVII, CR).

(...)Tenho pois, como imprescindível em casos como o presente, a demonstração, ab initio, do elemento subjetivo do tipo, a demonstração da fraude, elemento diferenciador entre a infração adminis-

trativo-tributária-fiscal e a penal, sob pena de ferir-se o princípio da razoabilidade, subverter-se a justiça penal em agente de cobrança coercitiva de tributos em favor do Fisco que já tem foro e procedimento próprios para tanto”.

As turmas do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, com sede no Rio de Janeiro, nos casos que se apresentaram com o arcabouço probatório demonstrativo de que empresas cujos responsáveis deixaram de recolher as contribuições sociais dos empregados passavam por dificuldades financeiras, no momento do recolhimento, entenderam ora aplicar a tese da inexigibilidade de conduta diversa, ora a tese da ausência de dolo por parte dos administradores, absolvendo-os. Trazemos à baila algumas ementas elucidativas, em ordem cronológica:

“Sócios denunciados por terem deixado de repassar ao órgão previdenciário as contribuições descontadas de seus funcionários.

Configurada, no caso, a inexigibilidade de conduta diversa, tendo em vista a comprovação nos autos, através de prova testemunhal, da inviabilidade econômica da empresa.

Ademais, a alegação de que o crime é comissivo próprio (de mera conduta),

*consumando-se, tão-somente, com o não recolhimento, significa, em última análise, punição de dívida com prisão penal, o que contraria o disposto no art. 5º, LXVII, da Constituição Federal”.*⁹⁴

*“Ausência de indícios de que as importâncias que deveriam ser recolhidas à previdência social, relativas à contribuição descontada da remuneração dos empregados, tenham sido apropriadas indevidamente, ou desviadas para outros fins. Para que haja infração penal, é preciso estar evidenciado o desvio das importâncias em proveito próprio ou alheio, **não sendo suficiente uma simples suposição de dolo.***

*Caso em que ficou demonstrado que a empresa deixou de existir pela própria inviabilidade econômica, emergindo a presunção de que ocorreu causa excludente da ilicitude”.*⁹⁵

“Restando amplamente demonstradas as dificuldades financeiras enfrentadas pe-

94 Apelação Criminal nº 960223178-5 (Interposta pelo MPF), TRF, 2ª Turma, Rel. Des. Silvério Cabral, julgamento em 13/8/97, publicado no DJU em 23/9/97.

95 Apelação Criminal nº 960216239-2, TRF, 3ª Turma, Rel. Des. Valmir Peçanha, julgamento em 22/6/98, publicado no DJ em 15/9/98.

*la empresa, que teve, inclusive, decretada a sua falência, impõe-se o reconhecimento da ocorrência de causa suprallegal de exclusão da culpabilidade, aplicando-se, na hipótese, o princípio da inexigibilidade de conduta diversa”.*⁹⁶

“Existência de provas documentais e testemunhais que sustentam a alegação e dificuldade financeira enfrentada pela empresa, ensejando o reconhecimento da excludente de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa.

O art. 11, § único, da Lei nº 9.639/98, de 26/5/98, mencionada pela Defesa, não pode ser acolhido dada a inconstitucionalidade declarada pelo STF.

*Sentença não merece qualquer reparo, mantendo-se-a in totum”.*⁹⁷

“É elemento do tipo a conduta do desconto das contribuições e, conseqüentemente, há que ser provada pelo MPF.

É insuficiente para a condenação a simples conduta omissiva de recolhimento.

96 Apelação Criminal nº 970229619-6 (Interposta pelo MPF), TRF, 2ª Turma, Rel. Des. Cruz Netto, julgamento em 9/2/99, publicado no DJ em 20/4/99.

97 Apelação Criminal nº 980231740-3 (Interposta pelo MPF), TRF, 5ª Turma, Rel. Des. Raldênio Bonifácio Costa, julgamento em 4/5/99, publicado no DJ em 8/6/99.

A precariedade financeira faz surgir a excludente de inexigibilidade de conduta diversa”.⁹⁸

“Comprovado que o não recolhimento de contribuições previdenciárias se deu em razão de dificuldade financeira de empresa é suficiente para assegurar a aplicação do princípio da inexigibilidade de conduta diversa”.⁹⁹

“A ausência de indícios de que as importâncias que deveriam ser recolhidas à Previdência Social, relativas à contribuição descontada da remuneração dos empregados, tenham sido apropriada indevidamente, ou desviadas para outros fins; Para que haja a infração penal, é preciso estar evidenciado o desvio das importâncias em proveito próprio ou alheio, não sendo suficiente uma simples suposição de dolo”.¹⁰⁰

98 Apelação Criminal n° 970242274-4, TRF, 3ª Turma, Rel. Juiz Federal Conv. André Kozłowski, julgamento em 30/6/99, publicado no DJ em 26/10/99, p. 258.

99 Apelação Criminal n° 970240647-1, TRF, 4ª Turma, Rel. Des. Fernando Marques, julgamento em 4/8/99.

100 Apelação Criminal n° 940222976-0 (Interposto pelo MPF), TRF, 3ª Turma, Rel. Des. Valmir Peçanha, publicado no DJ em 22/7/97.

“Não provada a existência de dolo correspondente à vontade de apropriação dos valores não recolhidos à Previdência, e caracterizada a difícil situação financeira da empresa, não se pode configurar o crime de apropriação indébita. A mera falta de pagamento não indica a existência de crime, podendo conduzir unicamente a sanções de natureza tributária.

*Vedada constitucionalmente a prisão civil por dívida (art. 5º, LXVII), não se justifica a criminalização da desobediência fiscal, com a instauração de uma disfarçada ação penal de cobrança”.*¹⁰¹

“Embora não se aplicando, no caso, o art. 34 da Lei nº 9.249/95, os pagamentos de parcelas dos débitos, adicionados à evidente prova das dificuldades financeiras por que passava a empresa, à época revelam a não ocorrência de dolo, ao não se recolher, no momento oportuno as contribuições previdenciárias.

Sob a nova legislação, com a devida vênia, a questão não se apresenta com maior diversidade jurídica, no ponto,

101 Apelação Criminal nº 950203305-1 (Interposto pelo MPF), TRF, 1ª Turma, Rel. Des. Ricardo Regueira, julgado em 6/10/98, publicado no DJ em 13/4/99.

porque o crime, além dos demais elementos, só se configura se presente o chamado animus rem sibi habendi, ou seja, o efetivo propósito de apropriar-se da quantia descontada dos salários dos empregados e o não recolhimento aos cofres da Previdência, com o ânimo de se apropriar da mesma.

Os fatos apontados são de exame superficial, elementar o que é possível nesta sede. O inadimplemento fiscal da empresa que atua há muitos anos e continua a fazê-lo, foi por período relativamente pequeno. O elemento subjetivo do tipo não ocorreu(...).¹⁰²

“Não é a simples existência da dívida que caracteriza o crime, mas a demonstração de fraude em descontar a contribuição dos empregados em não recolher os respectivos valores ao órgão previdenciário. Urge que haja conduta volitiva e consciente de agir fraudulentamente contra a Previdência Social, pressuposto este imprescindível à caracterização do crime. O único interesse a ser tutelado, no caso é o do erário, não havendo que se falar

102 *Habeas Corpus* n° 980215952-2, TRF, 3ª Turma, Rel. Des. Arnaldo Lima, julgado em 16/12/98, publicado no DJ em 15/6/99.

*em infração penal, porque não houve dolo. Não é possível transformar ação de execução em ação prisional, processo civil em processo penal, sendo necessário separar aquilo que se interessa ao cárcere daquilo que interessa ao erário. Há ausência de justa causa para o processo, podendo persistir essa ausência, ainda que existam recolhimentos por fazer, contribuições previdenciárias não pagas”.*¹⁰³

“Para a configuração do delito tipificado no art. 95, ‘d’, da Lei nº 8.212/91 é imprescindível o dolo do agente em apropriar-se ou desviar para outros fins os valores arrecadados a título de contribuições sociais e previdenciárias;

*Se não restou comprovada nos autos a existência de elemento subjetivo do tipo, impõe-se a absolvição do acusado...”*¹⁰⁴

Como se verifica, o Tribunal Regional Federal da 2ª Região, nos casos em que se demonstra a dificuldade econômica da empresa, cujos dirigentes deixaram de recolher aos cofres do Estado as contribuições des-

103 Apelação Criminal nº 970217128-8, TRF, 2ª Turma, Rel. Des. Castro Aguiar, julgamento em 8/6/98, publicado no DJ em 24/8/99, p. 302.

104 Apelação Criminal nº 980238670-7, TRF, 4ª Turma, Rel. Des. Rogério de Carvalho, julgamento em 18/8/99, publicado em 21/10/99.

contadas dos funcionários, vem mantendo sentenças absolutórias e negando provimento aos recursos do Ministério Público Federal, ora pela tese da excludente da culpabilidade ora pela tese da ausência de dolo específico de se apropriar das quantias (*animus rem sibi habendi*).

Ambos os caminhos parecem estar corretos.

O gestor de uma empresa em dificuldades que desconta dos prepostos as contribuições previdenciárias e não as recolhe ou repassa aos cofres públicos estaria cometendo crime se restasse demonstrado que se utilizou do numerário descontado para enriquecimento próprio, locupletando-se ilicitamente. Todavia, se utiliza o numerário para manter a operacionalidade da companhia, preservando empregos, não se vislumbra o *animus rem sibi habendi*.

Por outro lado, não é reprovável a conduta do empresário que deixa de recolher aos cofres da autarquia federal as contribuições previdenciárias a fim impedir que uma empresa feche as portas, para evitar que trabalhadores percam seus empregos. Não há culpabilidade, por ser inexigível outra conduta.

Qualquer que seja a caminho seguido, todas levam à absolvição, visto que a primeira (ausência de dolo específico) exclui a tipicidade e a segunda (inexigibilidade de conduta diversa) exclui a culpabilidade.

* * *

Todas as teses que se aplicam aos casos ocorridos na vigência da Lei nº 8.212/90 aplicam-se, também,

ao novo art. 168-A do Código Penal, criado pela já citada Lei nº 9.983/00. Este novo art. 168-A do CP tem a mesma natureza da alínea “d” do art. 95 da Lei nº 8.212/91, sendo a redação de ambos os artigos praticamente idêntica.

Destarte, não há qualquer motivo para que os Juízes e Tribunais não continuem dando ao crime de apropriação indébita de contribuições previdenciárias, previsto no recente art. 168-A do CP, o mesmo tratamento e interpretação constantes dos julgados descritos neste trabalho, relativos à Lei nº 8.212/91.

APLICAÇÃO DO ART. 34 DA LEI Nº 9.249/95 AOS DELITOS PREVIDENCIÁRIOS

Algumas controvérsias começaram a surgir após a promulgação da Lei nº 9.249, de 26/12/95, no tocante à extinção da punibilidade nos crimes previdenciários.

O art. 34 do supracitado diploma legal — que veio a restaurar a extinção da punibilidade nos delitos contra a ordem tributária — passou a ter seguinte redação: *“Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”*.

Impende ressaltar que vários diplomas legais sucessivos trataram da extinção de punibilidade nos crimes fiscais e previdenciários, antes de ser promulgada a atual Lei nº 9.249/95.

A primeira lei, de nº 4.357/64, estabelecia em seu art. 11, § 1º que o fato deixava de ser punível no caso

de recolhimento do débito “antes da decisão administrativa de primeira instância”. Logo depois, a Lei nº 4.729/65, no art. 2º, instituiu a extinção da punibilidade se o agente promovesse o recolhimento do tributo devido, antes de ter início a própria ação fiscal; e a Lei nº 8.137/90, de 27/12/90, no seu art. 14, de forma mais abrangente, possibilitava a extinção da punibilidade, quando o agente promovesse o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia. Finalmente, a Lei nº 8.383/91, que criou a UFIR, expressamente revogou o art. 14 da Lei nº 8.137/90.

Destarte, cuidava-se de leis sucessivas, em que se aplicava a intermediária mais benigna (art. 2º, parágrafo único, do Código Penal) às hipóteses cujo período da infração se constituiu o fato gerador da obrigação, época que era permitido o pagamento do débito, antes do recebimento da denúncia (Lei nº 8.137/90), mesmo que já estivesse em vigor na data do processo administrativo a Lei nº 8.383/91, mais severa — princípio do *tempus regit actum*.

Com a promulgação do art. 34 da Lei nº 9.249/95, o antigo art. 14 da Lei nº 8.137/90 foi restabelecido, determinando o legislador que a punibilidade do sujeito passivo da relação tributária considera-se extinta quando o agente promover o pagamento do tributo devido, antes do recebimento da denúncia, não obstante ter sido a conduta praticada na vigência da Lei nº 8.383/91, incidindo a causa extintiva de punibilidade.

Poder-se-ia, de início, como ocorreu, haver questionamentos quanto à aplicabilidade da Lei nº 9.249/95 às hipóteses definidas no art. 95, letra “d”, da Lei nº 8.212/91 que tipifica o não recolhimento das contribuições previdenciárias descontadas dos empregados, eis que a nova legislação, no art. 34, em seu teor, não faz referência expressa à mencionada Lei nº 8.212/91, por omissão do legislador, que, a toda evidência, disse menos do que pretendia.

Com efeito, de uma análise acurada sobre a real vontade da norma, verifica-se que o mencionado dispositivo, quando trata da extinção de punibilidade, se reporta textualmente ao pagamento do tributo ou contribuição social, devendo-se, assim, ampliar o sentido ou o alcance do texto legal, estendendo-se a aplicação dos seus efeitos aos delitos previdenciários, já que, conforme se vê, quis o legislador regular também os crimes definidos na Lei nº 8.212/91.

Note-se, por oportuno, que antes do advento da Lei nº 8.212/91, a conduta descrita na alínea “d”, do art. 95, vinha tipificada de forma idêntica no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90. Assim, em virtude dessa identidade de tipos, decorreu a semelhança de tratamento benéfico em relação às conseqüências jurídicas ocorridas quando efetuados os pagamentos dos débitos fiscais e previdenciários, antes do recebimento da denúncia na forma prevista no art. 14 da Lei nº 8.137/90.

Este posicionamento foi defendido pela nossa doutrina, à época, espancando as possíveis divergên-

cias quanto ao alcance da norma acima mencionada, já que as contribuições sociais nada mais são do que tributos, conforme dispõem os artigos 146 e 195, combinados com os artigos 146, III, e 150, I e III, todos da Carta Federal.¹⁰⁵

Por outro lado, não se poderia deixar de aplicar a analogia *in bonam partem* aos casos de apropriação indevida de contribuições previdenciárias, tendo em vista a omissão do legislador que, no art. 34 da Lei nº 9.249/95, não se referiu, expressamente, ao ordenamento previdenciário, não obstante tenha mencionado a promoção do pagamento da contribuição social.

É inquestionável a relação de semelhança entre os crimes de sonegação fiscal da Lei nº 8.137/90 e de não recolhimento de contribuição previdenciária, este agora definido no art. 95, letra “d”, da Lei nº 8.212/91. O objeto jurídico tutelado pelas aludidas normas incriminadoras é o mesmo, havendo idêntica razão de ser, no que diz respeito ao núcleo do tipo, das duas regras jurídicas. Também há pontos de semelhança entre as respectivas cominações legais. Observe-se, ainda, que contribuições sociais expressamente referidas nas Leis nº 8.137/90 e 9.249/95 e as contribuições previdenciárias regulamentadas pela Lei nº 8.212/91 constituem expressões sinônimas.

105 Neste sentido lecionam: Pedro Roberto Decomain, *in Crimes contra a Ordem tributária*, p. 36, Obra Jurídica; Ives Gandra da Silva Martins, *in Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 6, p. 50.

Em última análise, a aplicação da analogia na hipótese é exigência do próprio princípio da equidade, eis que, caso contrário, haveria duas situações idênticas com tratamentos discrepantes: aquele que tivesse cometido o crime do art. 95 da Lei nº 8.212/91 seria beneficiado com a extinção da punibilidade, até a revogação do art. 14 da Lei nº 8.137/90 pela Lei nº 8.383/91, o mesmo não ocorrendo, todavia, com aquele que, da mesma forma, estivesse sendo processado, como incurso no aludido art. 95 da legislação previdenciária então em vigor, e tudo isto porque, repita-se, não foi, por lapso, expressamente mencionada a Lei nº 8.212/91, no art. 34 da Lei nº 9.249/95. Além do que, como admitir-se extinguir a punibilidade do agente nos crimes de sonegação fiscal que promova o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia, e não conceder o mesmo benefício nos casos descritos na letra “d” da Lei nº 8.212/91?

E a disparidade de tratamento penal, no tocante à extinção da punibilidade, tornar-se-ia ainda mais esdrúxula e gritante, se cotejarmos as seguintes situações, alternativas: na primeira, o agente, na vigência do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 deixou de recolher o valor da contribuição social na época própria, mas veio a fazê-lo posteriormente, quando ainda não havia sido recebida a denúncia. Apesar da revogação do art. 14 da Lei nº 8.137/90, pelo art. 98 da Lei nº 8.383/91, o pagamento da contribuição social tornou a ter eficácia extintiva da punibilidade, com a

repristinação do art. 14 pelo art. 34 da Lei nº 9.249/95. Assim, o referido agente, porque cometeu o delito na vigência da Lei nº 8.137/90, expressamente, mencionada no art. 34, teria agora sua punibilidade extinta, pela retroação da lei mais benigna.

Já, em contrapartida, se prevalecer o entendimento contrário, o agente que cometesse o mesmíssimo crime, já na vigência da Lei nº 8.212/91, que redefiniu o delito previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, que, à semelhança da hipótese anterior, também efetuasse o pagamento antes do recebimento da denúncia, não o teria, por absurdo, sua punibilidade extinta, tão-só porque o art. 34 da Lei nº 9.249/95, por manifesto erro material ou esquecimento, deixou de fazer menção expressa à Lei nº 8.212/91, a qual, repita-se, apenas redefiniu a mesma conduta anterior (não recolhimento da contribuição social) tipificada no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, esta sim mencionada no art. 34 em foco.

Na lição de Ives Gandra este tratamento desigual feriria o princípio da equivalência, instituído no art. 150, II, da Constituição Federal.¹⁰⁶

Ademais, o fim preconizado pelo legislador ao incriminar a conduta do contribuinte em mora foi o de forçar o pagamento do imposto e aumentar a arrecadação e, sendo assim, seria um paradoxo que esse mesmo legislador não determinasse o benefício de

106 Ob. cit., p. 52.

extinção da punibilidade, caso o contribuinte resolvesse quitar o débito, porque se frustraria a própria essência da lei, que é o pagamento do tributo.

Como se já não bastasse toda a confusão criada pelo legislador, relativamente à extinção da punibilidade nos delitos de apropriação indébita de contribuição previdenciária, a Lei nº 9.983/00, já referida no capítulo anterior, que alterou dispositivos do Código Penal, criando delitos específicos contra a Previdência Social, vem colocar mais “lenha na fogueira”.

Com efeito, a aludida Lei nº 9.983/00 criou também o § 2º do art. 168-A do CP, que prevê o seguinte: *“É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importância ou valores e presta as informações devidas à Previdência Social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal”*.

Vê-se que o novo dispositivo trouxe uma mudança radical quanto ao momento do pagamento, pois, se antes, à luz da Lei nº 9.249/95, podia o contribuinte recolher a contribuição até o recebimento da denúncia, sendo-lhe extinta a punibilidade, agora, tem de repassar as importâncias aos cofres públicos até o início da ação fiscal.

Ao contrário do *caput* do novo art. 168-A do CP, que, por ser mais benéfico que a alínea “d” do art. 95 da Lei nº 8.212/91, retroage, para atingir fatos ante-

riores à publicação da Lei (como referimos no capítulo anterior), o mencionado **parágrafo segundo**, que prevê a extinção da punibilidade se o pagamento for efetuado antes do início da ação fiscal, por ser mais gravoso que o art. 34 da Lei nº 9.249/95 (que permite o pagamento até o recebimento da denúncia), **aplicar-se-á, unicamente, aos fatos ocorridos após o dia 14 de outubro de 2000** (a Lei nº 9.983/00 foi publicada em 14 de julho de 2000 somente entrando em vigor 90 dias depois), uma vez que a Lei penal somente retroage se for para beneficiar o réu.

Destarte, com o advento da Lei nº 9.983/00, criou-se, no tocante a esta matéria, um divisor de águas: até 14 de outubro de 2000, aplica-se o art. 34 da Lei nº 9.249/95 para os fatos anteriormente cometidos; para os fatos cometidos depois dessa data aplica-se o parágrafo segundo do novo art. 168-A do Código Penal, criado pela Lei nº 9.983/00.

Ainda sobre o mencionado parágrafo segundo, não podemos deixar de dizer que se trata de dispositivo draconiano, criado com o propósito único de coagir, compelir, o contribuinte a pagar o que o Estado, através de seus agentes administrativos, diz que ele deve, sem que se possa defender.

Segundo o tratamento dispensado pelo art. 34 da Lei nº 9.249/95, que possibilitava o pagamento até o recebimento da denúncia, tinha o contribuinte uma margem de tempo maior para o recolhimento da contribuição previdenciária, que ia desde a autuação, pas-

sando pelo processo administrativo, até o recebimento da denúncia, por crime de apropriação indébita. Podia ele, ao menos, impugnar a autuação, e iniciar sua defesa na esfera administrativa.

Agora, não. **Sequer** tem o contribuinte o direito de impugnar a autuação. **Sequer** pode ele iniciar sua defesa na ação fiscal. **Sequer** se pode valer de suas garantias constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório. Se quiser se ver livre das agruras do processo criminal, por meio da extinção da punibilidade, deve pagar ao Estado sem discutir, sem se defender, sem questionar o que entender ser fruto de um equívoco da fiscalização.

Ademais, o que o legislador quis dizer com início da ação fiscal? Ação fiscal, pura e simplesmente, é a própria fiscalização levada a efeito pelos fiscais do INSS. Caso constatem alguma irregularidade no decorrer desta fiscalização, lavram e apresentam ao contribuinte a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD), sendo que, somente ao receber a NFLD tem o contribuinte o ciência do *quantum* devido, tendo prazo de 15 dias para se defender.

Parece ter havido mais um equívoco do legislador. Deve-se entender, então, por início da ação fiscal, o momento em que o contribuinte recebe a NFLD, ou seja, é notificado sobre o lançamento do débito, tem ciência do valor apurado pelo INSS, sob pena de tornar este parágrafo segundo uma norma inaplicável.

Este dispositivo, como se disse, por impossibilitar o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, é inconstitucional, além de estar na contramão das diretrizes jurisprudenciais recentes.

O **parágrafo terceiro** do recém criado art. 168-A, trouxe à baila outra novidade. Segundo a mencionada norma “*é facultado ao Juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que: I — tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes do oferecimento da denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios*”; “*II — o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela Previdência Social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais*”.

Este parágrafo terceiro vem consagrar a concessão de perdão judicial, nos casos de crime de apropriação indébita de contribuição previdenciária, deixando o magistrado de aplicar qualquer tipo de sanção penal. Prevê ainda o parágrafo terceiro a não aplicação da pena corporal, mas somente a de multa. Estas duas hipóteses estão condicionadas, **alternativamente**, à verificação do inciso primeiro ou do inciso segundo, ou seja, um ou outro.

Pelo inciso primeiro, para que o contribuinte possa obter o perdão ou seja condenado a pena de multa é preciso que “*tenha promovido, após o início da ação*

fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios”. Fixou o legislador o termo inicial (após o início da ação fiscal) pelo simples motivo de que se o contribuinte quitar o débito antes da ação estará extinta a punibilidade, de acordo com o já citado parágrafo segundo). Deu o legislador, neste dispositivo, um tempo maior ao contribuinte (até o oferecimento da denúncia).

A concessão desse perdão judicial ou da aplicação somente da pena de multa é um direito do contribuinte ou um favor do Juiz? Tal questão poderá trazer controvérsias.

Antes de mais nada, insta frisar que estamos diante de uma imposição legal, porquanto, no dizer de Celso Delmanto,¹⁰⁷ *“quando a lei concede ao agente a possibilidade de alcançar certo benefício (exemplo sursis, livramento condicional, diminuição ou não-imposição de pena, extinção da punibilidade etc.), tal possibilidade legal insere-se nos chamados direitos públicos de liberdade do acusado. Sendo cabível a aplicação daquela possibilidade legal em favor do réu, não pode o julgador deixar de deferi-la por capricho ou arbítrio”*.

Em outras palavras, se preenchidos os requisitos legais (ser contribuinte primário, ter bons antecedentes e quitar o débito depois de iniciada a ação fiscal e

107 In *Código Penal Comentado*, Ed. Renovar, 5ª ed., p.193.

antes da denúncia), deve o Juiz deixar de aplicar pena de prisão ou aplicar somente a de multa. Não se trata de poder discricionário do Juiz, mas, sim, de poder vinculado. A discricionariedade, no caso, existe somente quanto à análise dos requisitos. Por exemplo, pode o magistrado verificar não ter o contribuinte bons antecedentes ou não ser primário ou não ter quitado integralmente a dívida. Todavia, se entender estarem os pressupostos preenchidos, só tem um caminho a seguir: conceder o perdão ou aplicar a multa.

Pouco importa a se a Lei usou a expressão “é facultado ao Juiz”. Em várias passagens do Código Penal e do Código de Processo Penal, utilizou-se o legislador do vocábulo “pode”, parecendo, a princípio, e numa interpretação unicamente literal, um arbítrio do julgador, quando, em verdade, segundo a pacífica doutrina e jurisprudência, trata-se de um dever legal.

Quando a lei utiliza a expressão “**é facultado ao juiz**” ou “**pode o juiz**” ou “**poderá o juiz**” etc., isto não constitui um mero arbítrio do julgador, diante das condições impostas pela legislação. Trata-se de permissibilidade para que o juiz analise os pressupostos. Satisfeitas as condições legais para conceder o benefício, torna-se um direito público subjetivo do réu, e impõe-se a sua concessão.

Da mesma forma de que no Código Penal (arts. 77, 83, 121 § 1º etc.), o art. 310 do CPP, à guisa de exemplo, prevê que, “*quando o juiz verificar pelo*

*auto de prisão em flagrante que o agente praticou o fato, nas condições do art. 19, I, II e III do Código Penal, **poderá**, depois de ouvir o Ministério Público, conceder ao réu liberdade provisória, mediante termo de comparecimento a todos os atos do processo, sob pena de revogação” (grifamos).*

Conquanto a utilização da expressão **poderá**, segundo Mirabete, em comentários ao art. 310 do CPP, *“trata-se, pois, de um direito subjetivo processual do acusado, e não uma faculdade do juiz, que permite ao preso em flagrante readquirir a liberdade por não ser necessária sua custódia”*.¹⁰⁸

Carlos Maximiliano, ao estudar a hermenêutica, recorre ao direito moderno internacional para buscar o porquê desta questão. Segundo ele,

“em geral o vocábulo pode (may, de anglo-americanos; soll, koenne, dos teutos) dá idéia de ser preceito em que se encontra, meramente, permissivo, ou diretório, como se diz nos Estados Unidos; e deve (shall, must, de anglo-saxônicos; muss, dürfe, de alemães) indica uma regra imperativa.

Entretanto, estas palavras, sobretudo as primeiras, nem sempre se entendem na

108 Júlio Fabrini Mirabete, *in Código de Processo Penal Interpretado*, Ed. Atlas, 7ª ed., p. 672.

*acepção ordinária. Se, ao invés do processo filológico de exegese, alguém recorre ao sistemático e ao teleológico, atinge, às vezes, resultado diferente: desaparece a antinomia verbal, pode assumir as proporções e o efeito de deve. Assim acontece quando um dispositivo, embora redigido de modo que traduz, na aparência, o intuito de permitir, autorizar, possibilitar, envolve a defesa contra males irreparáveis, a prevenção relativa a violações de direitos adquiridos, ou a outorga de atribuições importantes para proteger o interesse público ou franquia individual. Pouco importa que a competência ou autoridade seja conferida, direta, ou indiretamente; em forma positiva, ou negativa: o efeito é o mesmo; os valores jurídico-sociais conduzem a fazer o poder redundar em dever, sem amparo do elemento gramatical em contrário”;*¹⁰⁹

o mesmo se aplicando quando a lei diz “faculta-se ao juiz” ou “é faculdade do juiz”.

Sendo o contribuinte primário e tendo bons antecedentes, mas não quitando o débito entre a ação fis-

109 *In Hermenêutica e Aplicação do Direito*, Ed. Forense, 9ª ed., pp. 270/271.

cal e oferecimento da denúncia, tem ele, ainda, outra oportunidade de receber o perdão judicial ou somente a pena de multa. Isto acontece, de acordo com o inciso segundo do parágrafo terceiro do recente art. 168-A do CP, “*quando o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela Previdência Social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais*”.

Da mesma forma, sendo o contribuinte primário e tendo bons antecedentes e verificando-se a hipótese deste inciso segundo, é um dever do Juiz deixar de aplicar pena ou aplicar somente a de multa.

Cabe destacar que este inciso segundo é uma norma penal em branco, uma vez que possui conteúdo incompleto, exigindo complementação de uma norma administrativa que indique qual é o mínimo para o ajuizamento das execuções fiscais.

Parece que o legislador, ao criar este inciso segundo, quis aplicar à espécie o princípio da insignificância, no entanto, mitigando-o, pois, além de consagrar o perdão judicial para os casos em que o valor do débito é irrisório para os cofres do INSS (tanto é que não se pode nem mesmo mover ação de execução fiscal), o que importa em não se aplicar pena alguma, estipulou, outrossim, a aplicação de pena de multa. E, neste ponto, reside a nossa crítica.

De fato, em se tratando de apropriação indébita de contribuições previdenciárias, valores que não o mí-

nimo permitido para que possa o INSS propor execução fiscal, nada representam no universo quantitativo do Instituto Nacional de Seguridade Social. Seria, realmente, um delito de bagatela.

O princípio da insignificância foi formulado na década de 60, pelo penalista alemão Claus Roxin, que sustentou que por este princípio “*permite-se, na maioria dos tipos, excluir desde logo danos de pequena importância*”.¹¹⁰

Embasa-se este princípio na ausência de uma lesão (dano ou perigo) relevante do bem jurídico protegido pela norma incriminadora. Em outras palavras, sendo inexpressiva a lesão ao bem jurídico tutelado, de forma a sequer constituir uma efetiva ofensa a tal bem, não se caracterizaria a tipicidade do fato delituoso. Este entendimento foi, ao longo dos anos, acolhido pela doutrina penal e endossado em decisões dos tribunais de diversos países, inclusive o nosso. Zaffaroni, por exemplo, concorda que “*la insignificancia de la afectación excluye la tipicidad*”.¹¹¹

Entre nossos doutrinadores podemos citar o magistério de Assis Toledo, no sentido de que o princípio tem a ver com “*gradação qualitativa e quantita-*

110 *In Política Criminal e Sistema de Derecho Penal*, Ed. Espanhola, 1972, p. 52.

111 *In Tratado de Derecho Penal*, Parte General, III, Ed. Ediar, 1981, p. 557.

*tiva do injusto, permitindo que o fato insignificante seja excluído da tipicidade penal”.*¹¹²

Assim, se o princípio da insignificância exclui a tipicidade, parecendo-nos que o legislador ao criar o inciso segundo já referido se inspirou neste princípio, justamente por não haver lesão relevante ao bem jurídico tutelado, no caso a capacidade de arrecadação do Estado, é, no mínimo contraditório. Por isso, considera-se inadmissível a previsão de aplicação de pena, ainda que de multa, para os casos de débitos pequenos, onde o INSS não pode sequer ajuizar execução fiscal.

Logo, a previsão do perdão judicial se coaduna com o princípio da insignificância. A previsão de pena de multa não.

112 In “Princípios Básicos de Direito Penal”, *Revista de Jurisprudência do Tribunal de Alçada Criminal de São Paulo*, volume 94, pp. 72/77, abril-junho/1988.

PARCELAMENTO DO DÉBITO PREVIDENCIÁRIO

Não se pode abordar este tema sem se mencionar que a situação mudou após a entrada em vigor da Lei nº 9.983/00.

Relembrando, antes do advento desta lei, se o contribuinte pagasse seu débito previdenciário até o recebimento da denúncia, de acordo com o art. 34 da Lei nº 9.249/95, teria extinta sua punibilidade. Depois da referida Lei nº 9.983/00, que criou o § 2º do novo art.168-A, o contribuinte somente terá extinta sua punibilidade se pagar as contribuições devidas até o início da ação fiscal. Já mencionamos, em capítulo anterior, que este parágrafo, por trazer situação prejudicial ao réu, não retroage para atingir fatos acontecidos antes da vigência da Lei nº 9.983/00. A estes fatos anteriores aplica-se o art. 34 da Lei nº 9.249/95.

Assim, para os fatos ocorridos até a entrada em vigor da Lei nº 9.983/00, e, conseqüentemente, a matéria ser regulada pelo art. 34 da Lei nº 9.249/95, temos a tecer as considerações a seguir.

Questão controvertida, que reclama algumas considerações, é a hipótese em que o contribuinte, antes do recebimento da denúncia, requer ao órgão previdenciário o pedido de parcelamento do débito, sendo tal pretensão deferida. Este simples pedido de parcelamento, deferido pela autarquia, equivale ao pagamento, para fins penais? E o pedido de parcelamento, seguido do pagamento das primeiras parcelas, antes de a exordial ser recebida? Seria razoável nestes casos a propositura da ação penal à luz do disposto no art. 34 da Lei nº 9.249/95?

Segundo uma parte da doutrina, o parcelamento não está arrolado, expressamente, entre as causas de extinção do crédito tributário (o pagamento, a compensação, a transação, a remissão, a prescrição e a decadência, e demais incisos arrolados no 156 CTN); logo não se poderia extinguir a punibilidade, conforme dispõe o art. 34 da Lei nº 9.249/95.

Todavia, a corrente majoritária sustenta que o parcelamento do débito significa acordo entre o Fisco e o contribuinte (transação), constituindo, assim, uma novação, de forma que deve ser considerada extinta a dívida antiga, posto que o débito fiscal se renova, e o parcelamento passa a ser considerado uma nova obrigação, substituindo a anterior. O parcelamento regulariza a situação de inadimplência do contribuinte junto ao Fisco, podendo-se obter a certidão negativa de débito fiscal, consoante o disposto no art. 205 de CTN. Somente retorna à situação de devedor o contribuinte que descumprir o novo

acordo, não promovendo o pagamento das novas parcelas.

Cabe lembrar que tal hipótese tem previsão legal. A Lei nº 8.620/93, no art. 12, permitiu durante determinado período (nos meses de fevereiro a julho de 1993), o parcelamento das contribuições descontadas do empregado, e que não foram recolhidas ao INSS, até período anterior a 1/12/92. Também a Lei nº 9.129/1995, excepcionalmente, autorizou, no art. 1º, o parcelamento desses débitos relativos até 1/8/95, em 196 (cento e noventa e seis) meses.

Esta questão vem sendo enfrentada por nossos tribunais, valendo transcrever algumas decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Regional Federal da 2ª Região:

*“A Lei nº 8.137/90, art. 14, considerava extinta a punibilidade dos crimes pelos quais os impetrantes foram denunciados, se o agente promovesse o pagamento do tributo ou da contribuição social, antes do recebimento da denúncia. Ora, se os pacientes assinaram contrato de parcelamento dos débitos respeitando aquele requisito, compreende-se que, para efeito penal, promoveram o pagamento, inexistindo justa causa para a ação”.*¹¹³

113 STJ, HC 2538/RS, Rel. Min. Jesus Costa Lima, 5ª Turma, julgado em 27/4/1994, DJ 9/5/1994, p. 10883, Lex 63/357.

*“A jurisprudência uniforme deste Tribunal tem proclamado o entendimento de que a concessão de pagamento parcelado de débito fiscal, deferido antes do oferecimento da denúncia, enseja a extinção da punibilidade, nos termos do art. 34 da Lei nº 9.249/95”.*¹¹⁴

*“O próprio Estado admite que não se deu sonegação, e sim mero inadimplemento de tributos, tanto assim, que admitiu e permitiu parcelamento do débito. Com o referido parcelamento e pagamento da 1ª prestação, cessa a ilicitude e extingue-se a punibilidade”.*¹¹⁵

*“Jurisprudência no sentido de que se há parcelamento do débito, antes do oferecimento da denúncia ou no recebimento, não se pode falar em exigibilidade do mesmo, pois se as prestações estão sendo pagas, não caracterizam situação de mora para com o Fisco”.*¹¹⁶

114 STJ, HC nº 6409-MA, Rel. Min. Vicente Leal, 6ª Turma, j. 9/12/97, DJU 9/11/98, p. 171.

115 TRF 2ª Região, HC 96.0218826-0, Rel. Silvério Cabral, 2ª Turma, j. 18/9/96, DJ 24/12/96, p. 99.

116 TRF 2ª Região, HC nº 97.02.05792-2/RJ, Relator Originário Desembargador Federal Paulo Barata, Rel. p/ acórdão Desembargador Arnaldo Lima, j. 23/4/97, DJ 22/7/97.

*“Extinção da punibilidade. Falta de recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas de empregados. Parcelamento e início de pagamento antes da denúncia. Extinção da punibilidade com fundamento no art. 34 da Lei nº 9.249/95”.*¹¹⁷

Entretanto, apesar dos diversos julgados do STJ e de Tribunais Regionais Federais admitirem que o contrato de parcelamento do débito previdenciário relativo às importâncias descontadas dos empregados e não repassadas ao INSS, celebrado entre este órgão e o contribuinte, antes do recebimento da denúncia, extingue o crédito tributário, constituindo, assim, uma nova dívida, tal posicionamento não é tranquilo. O Supremo Tribunal Federal, em decisão recente,¹¹⁸ assentou que o simples parcelamento do débito não significava o pagamento do Tributo para efeito da extinção da punibilidade. É bem verdade que a ementa deixou claro o seguinte:

“Hipótese em que a primeira parcela do débito parcelado venceu em 24/4/1995, quando a denúncia já fora recebida em

117 TRF 2ª Região, 1ª Turma, Recurso Criminal 00488, Rel. Desembargador Federal Ney Fonseca, j. 25/11/97.

118 HC nº 74.754-0/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Neri da Silveira, DJU 5/11/99.

21/3/1995, estando a ação penal em curso, havia mais de 30 dias”.

Todavia, indiscutivelmente, tal decisão se apoiou em julgado anterior do pleno do citado Tribunal que não admitira como causa extintiva da punibilidade, prevista, na época, no art. 14 da Lei nº 8.137/90, o simples parcelamento do débito, e sem que este seja integralmente pago, poderá ser recebida a denúncia.

Em face disso, para o Estado exercer o *ius puniendi*, tem de haver respeito ao *status libertatis* do acusado, e, como o Direito Penal, na forma dos demais ramos do Direito, é uma ciência viva, não devendo ser estratificada, a interpretação jurisprudencial dos dispositivos legais é fundamental para a distribuição da Justiça. Daí, o perigo de se adotar o efeito vinculante das decisões da Suprema Corte, fazendo com que a Súmula constitua um *case* com força normativa para os julgamentos em todas as instâncias ou Tribunais.

O sistema anglo-saxão e americano, que admite o direito consuetudinário não pode ser transplantado para o Brasil, principalmente em matéria penal, que tem como única fonte a lei. As demais fontes mediatas jamais poderão ser normativas, mormente em prejuízo do réu.

Hoje, à luz da nova Lei nº 9.983/00, que criou artigos do Código Penal, como já vimos, o parcelamento do débito, para que tenha efeito extintivo da punibilidade, não mais pode ser feito até o recebimento da denúncia. Deve ser feito antes de iniciada

a ação fiscal. Já vimos, quando estudamos os parágrafos do novo art. 168-A do CP, que parece ter o legislador se equivocado ao fixar o início da ação fiscal com limite para o pagamento, pois entende-se por início da ação fiscal a própria ação dos fiscais em uma empresa. O contribuinte somente tem ciência de que deve algo quando recebe a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito. A partir deste momento, cientificado do valor apurado pelo INSS, é que pode pagar ou parcelar o débito; antes é impossível.

O § 2º do novo art. 168-A, criado pela referida Lei nº 9.983/00, da forma como está redigido, parece ser inaplicável. Ninguém pode pagar ou parcelar um débito do qual não se conhece o valor. E antes de iniciada a ação fiscal o contribuinte, como se disse, não sabe sequer se deve algo.

BIBLIOGRAFIA

- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 1995.
- ANTOLISEI. *Delitos Relacionados con las Quiebras y las Sociedades*. 1964.
- BAIGÚN, David. *El Fraude en la Administración Societaria*. 1988.
- BIERRENBACH, Sheila de Albuquerque. *Crimes Omissivos Impróprios*. 1996.
- BITTENCOURT, César Roberto. *Manual de Processo Penal*. 5ª edição.
- DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes contra a Ordem Tributária*.
- DELMANTO, Celso. *Código Penal Comentado*. 4ª edição.
- DERZI, Misabeu Abreu Machado. *Da Unidade do Injusto no Direito Penal Tributário*.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 1997.
- GANDRA, Ives. *Crimes contra a Ordem Tributária*.
- GARCIA, Basileu. *Instituições*. Vol. I. 1951.
- JARDIM, Afrânio Silva. *Direito Processual Penal*. 1992.
- JUNIOR, João Marcelo de Araújo. *A Reforma — Ilícitos Penais Econômicos*. 1987.
- JUNIOR, Paulo José da Costa. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 1996.

- LEAL HENRIQUE e SIMAS SANTOS. *Código Penal de 1982*. 1986.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Questão Prejudicial nos Crimes Contra a Ordem Tributária*.
_____. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. 1996.
- MAURACH. *Tratado de Derecho Penal*. Vol.I. 1962.
- MARQUES, Frederico. *Elementos de Direito Processual Penal*. 1997.
- MIR PUIG, Santiago. *Derecho Penal*. 1985.
- MIR PUIG, Santiago, MUÑOZ CONDE, Francisco. *Tratado*. 1978.
- MUÑOZ CONDE, Francisco. *El Error en Derecho Penal*.
_____. *Teoría General Del Delito*. 1978.
- NORONHA, Magalhães. *Direito Penal*, Vol.4. 1986.
- OLIVEIRA, Antônio Claudio Mariz. *Reflexões Sobre os Crimes Econômicos*. 1995.
- PIMENTEL, Manoel Pedro. *Crimes Contra o Sistema Financeiro Nacional*. 1987.
- ROTCHMANN, Gerd. *Repertório IOB de Jurisprudência*. 1995.
- RUSSO, Eduardo Angel. *Ilícitos Tributários*. 1993.
- TAVARES, Juarez. *As Controvérsias em Torno dos Crimes Omissivos*. 1996.
- TENÓRIO, Igor. *Direito Penal Tributário*. 1973.
- TIGRE MAIA, Rodolfo. *Dos Crimes Contra o Sistema Financeiro Nacional*. 1996.
- VILLEGAS, Hector. *Regimen Penal Tributario Argentino*. 1995.