SAMUEL MONTEIRO

DOS CRIMES FAZENDÁRIOS

COMPÊNDIO TEÓRICO E PRÁTICO

TOMO I

2ª Edição

Abuso de Autoridade
Apropriação indébita
Atividades ilícitas
Bando ou quadrilha
Bem tutelado
Bens fora da declaração
Bens no exterior
Bolsas e Sonegação Fiscal
Concussão
Contas CC5
Contrabando/Descaminho
Corrupção Ativa/Passiva
Crimes Formais/Instantâneos
Crimes Habituais
Crime organizado
Crimes Previdenciários
Dano Potencial
Depósitos Bancários
Doleiros
Elisão Fiscal
Falsidade Ideológica
Falsificação Documental
Flagrante nos Crimes Fazendários
Fraudes Fiscais
Lavagem de dinheiro sujo
Notas Fiscais/Notas Frias
Omissão dolosa
Patrimônio sem origem
Remessas para o exterior
Sigilo bancário
Sonegação Fiscal
Lei n. 9.983/2000 Comentada
...e centenas de outros temas atuais

IGLU
EDITORA

"DOS CRIMES FAZENDÁRIOS"

Enquanto a produção nacional é taxada asfixiantemente, com uma carga tributária e previdenciária escorchante – sem que as entidades de classe de âmbito nacional movam uma palha – já as atividades econômicas ilícitas desenvolvidas pelo Crime Organizado no Brasil (v.g. tráfico de tóxicos, contrabando de armas e munições estrangeiras, desmanches ilegais de veículos, fabricação de medicamentos falsos, a ostensiva corrupção ativa e passiva, o tráfico de influência, o roubo de cargas, etc.), não pagam um único centavo de impostos ou de contribuições sociais, muito embora nenhuma dessas atividades econômicas ilícitas, em relação às pessoas jurídicas equiparadas ou às pessoas físicas do bando ou quadrilha, estejam isentas ou imunes de tributos ou de contribuições (cf. p. ex.: CTN, arts. 3º, 43, 126; CF/ 88, arts. 5º, caput, lª. parte; 153, 155, 195; Leis Federais nºs: 4.506/64, arts. 26, 41, § 1º, "b"; 9.250/95, art. 25, §§ 1º / 4º).

E se esse quadro não bastasse, ainda temos: a) o especulador de Bolsas, operando com milhões, sem que o Fisco investigue a origem lícita dos recursos com que ele "negocia", a teor dos arts. 51, § 1º da Lei nº 4.069/92 e 25 , § 1º da Lei nº 9.250/95; b) os milhões derramados no FINOR, retirados do IRPJ, e sem retorno certo, enquanto falta para a

DOS CRIMES FAZENDÁRIOS

COMPÊNDIO TEÓRICO E PRÁTICO

Tomo I

SAMUEL MONTEIRO

DOS CRIMES FAZENDÁRIOS

COMPÊNDIO TEÓRICO E PRÁTICO

• Abuso de Autoridade • Apropriação Indébita • Atividades Ilícitas
• Bando ou Quadrilha • Bem tutelado • Bens Fora da Declaração
• Bens no exterior • Bolsas e Sonegação Fiscal • Concussão
• Contas CC5 • Contrabando e Descaminho • Corrupção Ativa e Passiva
• Crime Organizado • Crimes Formais e Instantâneos
• Crimes Habituais • Dano Potencial • Depósitos Bancários (origem)
• Doleiros • Dolo • Elisão Fiscal • Falsidade Ideológica
• Falsificação Documental • Flagrante nos Crimes Fazendários
• Fraudes Fiscais • Lavagem de Dinheiro Sujo • Notas Fiscais Frias
• Omissão Dolosa e Omissão Culposa • Patrimônio sem Origem Lícita
• Remessas para o Exterior • Sigilo Bancário • Sonegação Fiscal
• Crimes Previdenciários (Lei nº 9.983/2000 comentada)
• E CENTENAS DE OUTROS TEMAS ATUAIS

Tomo I

• 2000 •
(revista, atualizada e aumentada)

IGLU
EDITORA

© Copyright Samuel Monteiro
© Copyright Iglu Editora Ltda.

Revisão:
Samuel Monteiro

Composição:
Real Produções Gráficas Ltda.

Capa:
Osmar das Neves

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Monteiro, Samuel, 1930-
Dos crimes fazendários : compêndio teórico e prático / Samuel Monteiro. – 2. ed. rev., atual. e aum. – São Paulo : Iglu, 2000.

Obra em 2 t.

1. Fazenda Pública – Brasil 2. Infrações econômicas – Brasil I. Título.

00–3187 CDU–343.53(81)

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil : Crimes fazendários : Direito penal 343.53(81)

É rigorosamente proibida a reprodução desta obra, no todo ou em parte, principalmente em apostilas, seminários, disquetes, CD-ROM, Internet, ou por xerocópias, fotocópias, mesmo como material didático ou para concursos, palestras, aulas, sem expressa autorização escrita do autor (com aquiescência da editora enquanto em vigor o contrato de edição), sob pena de reclusão de um a quatro anos (§ 1º do art. 184 do Código Penal, na redação da Lei Federal nº 8.635, de 16.3.93).

Todos os direitos reservados à

IGLU EDITORA LTDA.
Rua Duílio, 386 – Lapa
05043-020 – São Paulo-SP
Tel: (011) 3873-0227

O AUTOR

- Advogado militante em São Paulo (Capital), nas áreas de:
  - Tributos e Contribuições
  - Recursos no STF/STJ
  - Crimes Fazendários
- Ex-Agente Fiscal do Imposto de Renda, Ministério da Fazenda, por concurso público de provas nº C-688 do DASP.
- Ex-Fiscal da Previdência Social, por concurso público de provas nº C-539 do DASP.
- Contador, Auditor Contábil e Fiscal – Perito Contador.

OBRAS PUBLICADAS

1. Perícia no Imposto de Renda e ICM Comentado, Goiânia, GO, 1967
2. Perícia Contábil e Fiscal, 2 vols., São Paulo, 1973
3. Auditoria Contábil, São Paulo, 1976
4. Auditoria Fiscal, São Paulo, 1979
5. Perícias Judiciais, São Paulo, 1980
6. Tributos, São Paulo, 1.100 págs., 1983
7. Da Prova Pericial, 2 vols., 1.822 págs., São Paulo, 1985
8. Recurso Extraordinário e Argüição de Relevância, São Paulo, 1987
9. Perdas e Danos, São Paulo, 1980
10. Tributos e Contribuições, 5 tomos, São Paulo, 1990 a 1992
11. Crimes Fiscais e Abuso de Autoridade, São Paulo, 2ª ed., 1994
12. Recurso Extraordinário e Especial, São Paulo, 2ª ed., 1995
13. Defesa e Recursos Fiscais na Prática, São Paulo, 1996
14. Dos Crimes Fazendários, 2 vols., 2ª ed., São Paulo, 2000

CRÍTICAS E SUGESTÕES

Rua Marconi, 94 – 9º andar, conj. 911
01047-000 – São Paulo-SP
(011) 255-1518

SUMÁRIO

Abreviaturas e siglas IX

Introdução XIII

TOMO I

Capítulo I
Apropriação Indébita Fiscal e Previdenciária 1

Capítulo II
Sonegação Fiscal e Fraude Fiscal 79

Capítulo III
Crimes Contra a Fé Pública 299

TOMO II

Capítulo IV
Contrabando e Descaminho 381

Capítulo V
Abuso de Autoridade 407

Capítulo VI
Direito Substantivo Penal 475

Apêndice I
Comentários à Lei sobre Lavagem de Dinheiro 681

Apêndice II
Temas Relevantes, atuais, com reflexos no Direito Penal Material, relativo aos Crimes Fazendários 781

Índice alfabético-remissivo por assunto 867

ABREVIATURAS E SIGLAS

AC	Apelação Cível
Acr	Apelação Criminal
AD	Ato Declaratório
ADIn	Ação Direta de Inconstitucionalidade (no STF)
AFRMM	Antigo Adicional do Frete para Renovação da Marinha Mercante
AFRF	Auditor Fiscal da Receita Federal
Ag.	Agravo de Instrumento ou Agravo de Decisão Denegatória de Recurso Especial ou Extraordinário
AG. RG.	Agravo Regimental
AI-5	Ato Institucional nº 5, de 13.12.1968
AMS	Apelação Cível em Mandado de Segurança
Ap.Cív.	Apelação Cível
Ap. Crim.	Apelação Criminal
A.T.	Alta tensão em engenharia elétrica
BACEN	Banco Central do Brasil
BM&F	Bolsa de Mercadorias e de Futuros
Câm. Civ.	Câmara Civil
Câm. Crim.	Câmara Criminal
CAT	Coordenação da Administração Tributária
CC	Código Civil
CC ou C. Comp.	Conflito de Competência
C.C.	Conselho de Contribuintes da União Federal
CCF	Cadastro de emitentes de cheques sem fundos (do Banco Central)
CDB	Certificado de Depósito Bancário
CEF	Caixa Econômica Federal
Cf	Conforme ou confira
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGC (MF)	Cadastro Geral de Contribuintes (substituído em 1º.7.1998 pelo CNPJ)
Cia./Cias.	Companhia (ou sociedade anônima)
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
C.M.A.	Certificado de Matrícula e Cadastro no INSS
CMN	Conselho Monetário Nacional
CND	Certidão Negativa de Débitos (CND)
CNI	Confederação Nacional da Indústria
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
COSIF	Plano Contábil (padronizado) das Instituições Financeiras do Sistema Financeiro Nacional

COAF	Conselho de Controle das Atividades Financeiras (criado pela Lei nº 9.613, de 3.3.1998)
CCom.	Código Comercial Brasileiro
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CP	Código Penal
CPC	Código de Processo Civil
CPD	Centro de Processamento de Dados
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CPP	Código de Processo Penal
CREA	Conselho Regional de Engenharia, Agronomia e Arquitetura
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CRECI	Conselho Regional de Corretores de Imóveis
CRM	Conselho Regional de Medicina
CRO	Conselho Regional de Odontologia
CRQ	Conselho Regional de Química
CT	Comunicados Técnicos (em auditoria)
CTN	Código Tributário Nacional
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DAF	Diretoria de Arrecadação e Fiscalização (do INSS)
DAME	Declaração Anual do Movimento Econômico
DARF	Documento de Arrecadação das Receitas Federais
DARPS	Documento de Arrecadação das Receitas da Previdência Social (substituído pelas GRPS)
DCTF	Declaração de Contribuições e Tributos Federais
Dec.	Decreto
DECA	Declaração Cadastral na Secretaria da Fazenda (ICMS)
Decex	Departamento de Comércio Exterior
DI	Declaração de Importação
DIAC	Documento de Informação e Atualização Cadastral do ITR
DIAT	Documento de Informação e Apuração do ITR
DIPAM	Declaração de Informações à Participação dos Municípios (na arrecadação do ICMS)
DIPI	Declaração de Imposto sobre Produtos Industrializados
DIPJ	Declaração Integrada de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (Tributos e Contribuições Federais)
DIRF	Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte
DIRPF	Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física
DIRPJ	Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
DJU-I	Diário da Justiça da União, Seção I
DL	Decreto-lei
DO	Diário Oficial
DOI	Declaração de Operações Imobiliárias
DOU-I	Diário Oficial da União, Seção I
DOU	Diário Oficial da União
DRF	Delegado da Receita Federal
EC	Emenda Constitucional
ERE	Embargos de Divergência no STF
E.Div./ERESP	Embargos de Divergência no STJ

Exc. Verd.	Exceção da Verdade
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FINAM	Fundo de Investimentos da Amazônia
FINOR	Fundo de Investimentos do Nordeste
Finsocial	Fundo de Desenvolvimento Social (substituído pela COFINS)
Funrural	Fundo de Previdência e Assistência do Trabalhador Rural
GARE	Guia de Arrecadação Estadual em São Paulo (substituída pelo GNRE)
GDC	Guia de Declaração Cadastral da Prefeitura Municipal de São Paulo
GFIP	Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social
GI	Guia de Importação
GIA	Guia de Informação e Apuração do ICMS
GI-ICMS	Guia de Informação das Operações Interestaduais (ICMS)
GR	Guia de Recolhimento (de tributos ou contribuições)
GPS	Guia de Recolhimento das Contribuições para a Previdência Social (substituiu as GARPS)
GT	Grupo de Trabalho
HC	*Habeas corpus*
Hacker	Pirata eletrônico. Invasor de computador
IBAMA	Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
II	Imposto de Importação
IN	Instrução Normativa (da SRF)
INAMPS	Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social (antigo)
Inq.	Inquérito (no STF ou STJ)
INPS	Instituto Nacional da Previdência Social, substituído pelo atual INSS
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IP	Inquérito Policial
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IR	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
IRB	Instituto de Resseguros do Brasil (antigo)
IRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
ISS	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
IT	Interpretações Técnicas em Auditoria
ITR	Imposto Territorial Rural
LC	Lei Complementar Nacional
LCP	Lei das Contravenções Penais
LEP	Lei das Execuções Penais
LICC	Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro
Loman	Lei Orgânica da Magistratura Nacional (LC nº 35/79)
LOPS	Lei Orgânica da Previdência Social (nºs 3.807/60, 8.212/91 e 8.213/91)
MC	Medida Cautelar
MP	Medida Provisória ou Ministério Público
MS	Mandado de Segurança
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade (do CFC)
NF	Nota Fiscal

NFLD	Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (INSS)
NPP	Notificação para Pagamento de Débito (do INSS)
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
PED	Processamento Eletrônico de Dados
PF	Polícia Federal ou Pessoa Física
PIS	Programa de Integração Social
PJ	Pessoa Jurídica
PM	Prefeitura Municipal ou Polícia Militar
PMSP	Prefeitura Municipal de São Paulo
RDB	Recibo de Depósito Bancário
RE	Recurso Extraordinário
Rec.Crim	Recurso Criminal
RECrim	Recurso Extraordinário Criminal (no STF)
REO	Remessa *Ex Officio* ou duplo grau obrigatório
REsp	Recurso Especial
RHC	Recurso Ordinário em *Habeas Corpus*
RIPI	Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados
RISTF	Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal
RISTJ	Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça
RJTJESP	Revista de Jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (= RJTJSP)
RMS	Recurso Ordinário em Mandado de Segurança
RSTJ	Revista de Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça
RT	Revista dos Tribunais
RTJ	Revista Trimestral de Jurisprudência do STF
SAT	Seguros contra Acidentes do Trabalho
SRF	Secretaria da Receita Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STM	Superior Tribunal Militar
SUDAM	Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia
SUDENE	Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste
SUFRAMA	Superintendência da Zona Franca de Manaus (ZFM)
Susep	Superintendência de Seguros Privados e Capitalização
T	Turma
TA	Tribunal de Alçada
TACRIM	Tribunal de Alçada Criminal-SP
TACSP	Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo
TCU	Tribunal de Contas da União
TFR	Tribunal Federal de Recursos
TIPI	Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados
TJ	Tribunal de Justiça
TJRS	Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul
TJSP	Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo
TRF	Tribunal Regional Federal
TSE	Tribunal Superior Eleitoral
TST	Tribunal Superior do Trabalho
v. u.	votação unânime
ZFM	Zona Franca de Manaus

DOS CRIMES FAZENDÁRIOS

INTRODUÇÃO À 2ª EDIÇÃO

Os temas abordados na obra, agora em 2ª edição, atualizada, revisada e aumentada, têm pertinência direta ou indireta, imediata ou mediata com a Ordem Tributária, com os Crimes Previdenciários, a exceção do Abuso de Autoridade, que disciplinado pela Lei Federal nº 4.898/65, recepcionada pela Constituição Federal de 1.988 (art. 5º, XXXIV, *a*), justifica sua inclusão, em face da escassez da doutrina pátria sobre este tema, mormente nas modalidades do Abuso de Poder e do Desvio de Poder, que acontecem aos milhares e têm como agentes (delinqüentes), uma gama diversificada de pessoas físicas que estão dentro do conceito de autoridade, elástico, constante do artigo 5º da Lei supra. **A 2ª edição é lançada em dois volumes, com 866 páginas, com novo índice de 70 páginas, em duas colunas.**

1. ABUSO DE AUTORIDADE – Este delito, que tem como **agente**, responsável penal ou sujeito ativo, **qualquer pessoa física** que seja autoridade, **no conceito específico do artigo 5º, da Lei Federal nº 4.898/65**, (não importando se essa pessoa integra transitoriamente, sem remuneração, qualquer um dos Poderes da República), acontece aos milhares, no dia-a-dia.

Como não encontramos na Lei, nem na CF/88, qualquer imunidade, nem qualquer exclusão em relação a determinadas categorias ou pessoas, segue-se que a Lei que pune os crimes de Abuso de Autoridade, não se aplica apenas aos Delegados de Polícia ou aos Policiais Militares, mas, isto sim, tem aplicação a qualquer pessoa física, que esteja no conceito amplo e específico do art. 5º da Lei, pertença ela a qualquer um dos 3 Poderes da República.

São enfocados dezenas de exemplos concretos, de fatos que caracterizam o delito de Abuso de Autoridade em suas várias modalidades, que acontecem no dia-a-dia do Brasil, envolvendo respeitadas autoridades dos 3 Poderes da República, muito embora – repita-se por necessidade: prolifera a "contra cultura de várzea", no sentido de que o Abuso de Autoridade é crime relativo a Delegados de Polícia e a Policiais Militares, o que só pode vingar e ser defendido ou tolerado, por cérebros de inteligência curta, abaixo da média tolerável...

O Abuso de Autoridade está dividido em 4 temas:

1º) *Abuso de Poder* – que é a conduta do agente, penalmente reprovável, que se caracteriza pela prática (ato comissivo) contra a lei, ou pela conduta omissiva de ato que devia ter sido praticado, mas o ato omissivo doloso impediu sua prática. Portanto, o abuso de poder, é sempre um ato manifestamente contra a lei.

2º) *Desvio de Poder* – onde o agente simula, disfarça, para que o ato surja "aparentemente" como legal. O ato "veste" a roupagem aparente da legalidade. Mas, na realidade, o ato também é contra o espírito da lei.

3º) *Desvio de Finalidade* – é o ato onde o agente tem competência, mas, apegando-se à letra da lei, deturpa-lhe a mensagem, o espírito, a exegese da lei, isto é, aquilo que o legislador pretendeu: a finalidade pretendida pela lei, é desviada pelo agente. Ele pratica então, o ato, para uma finalidade diversa daquela pretendida, desejada pela Lei. Há no caso, um repúdio, um desprezo literal à mensagem teleológica do art. 5º, da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro. Aplica-se "aqui e agora", o brocardo latino:

In fraudem legis, qui salvis verbis
ejus circunvenit.

4º) *Excesso de Poder* – o agente tem competência para o ato, mas no exercício de suas funções, atribuições normais e legais, extravasa os poderes que tinha. É o caso do Juiz que recebendo os autos para cumprir Carta de Ordem, no sentido de retirar posseiros da área invadida, determina que se queimem todas as casas e as plantações e colheitas, bem como se mate o gado ali existente... O excesso de poder não deve ser confundido com o ato do agente incompetente (para a prática desse ato), o que caracterizará então, o abuso de poder, a teor da parte final da alínea *h*, do art. 4º, da Lei nº 4.898/65.

O tema é estudado à luz da jurisprudência do STF e STJ, especialmente enfocada em "FISCAL NÃO-CONTADOR", quanto à incompetência do agente.

Às vezes, em alguns casos concretos, o Desvio de Poder vem tão ligado ao Abuso de Poder, que se torna difícil separá-los, embora isso não possa, em hipótese alguma, descaracterizar o delito de ABUSO DE AUTORIDADE. É o que mostram os dois exemplos a seguir.

Detenção de suspeitos – Nexo de causalidade ausente

Abuso e Desvio de Poder

Caracteriza o delito de Abuso de Autoridade, nas modalidades supra, a detenção aleatória, a esmo, de pessoa, a qual é mantida em custódia – não obstante a autoridade responsável afirmar jocosamente, que essa pessoa não está presa – mormente quando ela é mantida em condições humilhantes, dormindo no chão, ou em colchões sujos, cheios de pulgas ou percevejos, em local imundo, não ventilado, no meio de delinqüentes incorrigíveis, perigosos, ou mesmo de psicopatas e alienados da sociedade, tudo adredemente estabelecido, para quebrar a resistência moral e psíquica, e obrigar essa pessoa a "confessar o crime" (que cometeu ou não).

A coação moral e psíquica aí, é ostensiva, mormente quando o fato não é comunicado de imediato ao Juiz competente, pela pessoa que determinou a detenção, ou manteve o detido nessa situação humilhante, sem que exista um nexo de causalidade provado, ligando esse detido a um fato delituoso certo e determinado, ocorrido; ou em outras palavras: sem que exista uma evidência material sólida, provada, como um elo ou vínculo entre o fato certo, delituoso e essa pessoa.

Tal conduta penalmente reprovável da autoridade responsável, violenta ainda os princípios constitucionais da presunção de inocência e da responsabilidade penal subjetiva, bem como a própria individualização da responsabilidade penal, pelo "pré-julgamento" que é feito desse deserdado da sorte, como o verdadeiro autor de um delito qualquer.

Até suicídio tem ocorrido, em semelhantes casos...

O delito dessa detenção chega às raias da brutalidade, como se ainda estivéssemos respirando os ares da Prinz Albertasse nº 7, em Berlim, no período de 30.01.33 até 08.5.45... quando esse detido é pessoa de determinada procedência do País, sem influência, sem recursos, seja ela nordestina, nortista ou de côr...

A truculência e a formação do bando ou quadrilha no caso dos "Irmãos Naves" ou "Caso de Araguari", que representa um dos mais monstruosos erros judiciários do Brasil, nunca devem ser esquecidas...

Depósitos judiciais (recusa em liberá-los)

Abuso de Poder

Uma vez transitada em julgado a decisão vitoriosa para o contribuinte, na ação principal, os depósitos judiciais elisivos, feitos na ação declaratória, anulatória ou em cautelar preparatória, ou mesmo incidental (STJ, REsp nº 2.298-0, RJ, Rel. Min. AMÉRICO LUZ, RSTJ 58/197-199), para suspender a exigibilidade do crédito tributário ou previdenciário em discussão (CTN, art. 151-II; Lei nº 6.830/80, art. 38; STF, RTJ 115/929-32), devem ser liberados em favor do contribuinte depositante (Lei nº 6.830/80, art. 32, § 2º), **como início da execução definitiva, sobre a parte líquida, que não depende de liquidação** (como sói acontecer com aquela relativa à repetição de indébito, que será objeto da planilha de cálculos, dos Embargos à Execução da Fazenda Pública, da Impugnação aos embargos pelo contribuinte, e finalmente objeto de sentença julgando esses Embargos, passos necessários à formação do precatório contra aquela Fazenda vencida), **na forma do art. 604 do CPC.**

Requerida a expedição do alvará para levantamento dos depósitos, ou a guia de levantamento dos mesmos, o silêncio ou a recusa implícita (atos omissivos), ou a recusa explícita do Juiz (ato comissivo), caracterizam contrariedade às normas instrumentais de natureza infraconstitucionais do direito federal positivo (v.g. arts. 467, 468, 604, 610, do CPC).

Porém, se essa recusa se dirige para a força e a autoridade da coisa julgada, quando o Juiz começa a fazer exigências sem qualquer fundamentação, criando obstáculos para não liberar os depósitos, então, sua conduta processual afronta direta e frontalmente a própria coisa julgada, fazendo nascer a matéria constitucional, por violência contra a garantia do art. 5º, XXXVI da CF/88 (Cf., STF, RE nº 117.991-DF, 1ª T, RTJ 133/439-441, S. PERTENCE).

Em ambas as hipóteses, está tipificado o Abuso de Poder do Juiz singular, em negar força e autoridade à coisa julgada (questão constitucional) ou em contrariar o direito federal positivo, sobrepondo-se ao mesmo (v.g. arts. 467, 604, 610, do CPC; art. 35, I da LOMAN; Lei nº 6.830/80, art. 32, § 2º), questão infraconstitucional.

Cabível então, a ação mandamental (CF/88, art. 5º, LXIX) para obrigar o Juiz a liberar os depósitos judiciais em favor do seu legítimo proprietário: o contribuinte depositante dos respectivos valores (STJ, AG, RG. na Medida Cautelar nº 1.871-RS, 1ª. Turma, Rel. Min. GARCIA VIEIRA, DJU-I de 16.11.99, p. 184, 1ª col. Registro para INTERNET: 99/0070445-2; STJ, RMS nº 11.106/RJ, 1ª T., Rel. Min. H. G. Barros, DJU-I de 5.6.2000, p. 120. INTERNET: 1999/0071243-9).

Perito Judicial inabilitado – CPF, art. 145, § 2º. Perícia Contábil feita por Economista não-Contador

Outro exemplo de total desrespeito à lei federal em vigor, e da própria subversão do ordenamento jurídico vigente no Brasil, vamos encontrar em casos concretos que ainda acontecem nos meios forenses, quando o Juiz nomeia um Economista que não é Contador habilitado no CRC, para efetuar Perícia Contábil, a qual é privativa e específica do Contador legalmente habilitado no CRC-Conselho Regional de Contabilidade (do Estado), nos termos da legislação federal vigente (citada em "A profissão de Contador no Brasil", especialmente: arts. 25, C e 26, do Decreto-Lei Federal nº 9.295/46 e arts. 993, parágrafo único e 1.003 e seu parágrafo único, do CPC atual).

E o fato se torna mais grave diante da expressa previsão do § 2º, do art. 145 do mesmo CPC, (que prevalece para qualquer nomeação de Perito Judicial, pelos Juízes e Relatores nos Tribunais brasileiros), quando o Tribunal de 2º grau, confirma a nomeação espúria desse Economista, para realizar a Perícia Contábil, sem estar legalmente habilitado no CRC, como Contador.

Ora, tem sido constatado que mesmo para a apuração de haveres de sócios de sociedades que não a anônima, ao invés de se cumprir o direito federal vigente (art. 993, parágrafo único e 1.003, parágrafo único, do CPC), nomeando um Contador legalmente habilitado no CRC, nomeia-se esse Economista, o qual é mantido pelo Tribunal local de 2º grau, sem sequer exigir o cumprimento do citado § 2º, do art. 145 do CPC, que existe para que o charlatão não exerça a nobre função ou munus publico de Perito Judicial, Auxiliar da Justiça.

Se alguém nesse Tribunal tivesse se dado ao mínimo esforço de ler os artigos 993, § único e 1.003, § único do atual CPC, verificaria que a apuração haveres, só pode ser efetuada por Contador habilitado, no CRC:

"**Art. 993** (...)

Parágrafo único – O juiz determinará que se proceda:

I – ao balanço do estabelecimento, se o autor da herança era comerciante em nome individual;

II – a apuração de haveres, se o autor da herança era sócio de sociedade que não a anônima";

"**Art. 1.003** (...)

Parágrafo único – No caso previsto no art. 993, parágrafo único, o juiz nomeará um contador para levantar o balanço ou apurar os haveres".

De uma só vez, de cambulhada, o Tribunal local demonstrou sem sombra de qualquer dúvida:

1º) a ofensa direta e frontal aos arts. 5º, incisos II e XIII e 22, inciso XVI, além de relegar ao mais completo desprezo os princípios recomendados pelo arts. 37 *caput*, todos da CF/88;

2º) a negativa de vigência e a contrariedade aos artigos:

a) 993, inciso II e parágrafo único do art. 1.003, c/c a inteligência do art. 337 todos do CPC vigente;

b) 25, alínea c e 26, do Decreto-Lei Federal nº 9.295/46;

c) 3º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro;

d) 35, inciso I, da Lei Orgânica da Magistratura Nacional – LOMAN, recepcionada nesta parte, pela CF/88. O direito federal positivo foi "às favas"...

Convém que se anote: a profissão de Economista, foi regulamentada pela Lei Federal nº 1.411, de 13 de agosto de 1951, e nela não encontramos qualquer autorização legal (dispositivo), relativo à Perícia Contábil, à apuração de haveres, a levantamento de balanços, a avaliação do fundo de comércio, nem relativo à Auditoria Contábil, mesmo porque essas atribuições, tarefas ou trabalhos técnicos-contábeis, já são natos do Contador, cuja profissão foi regulamentada, repita-se, em 1931, pelo citado Decreto Federal nº 20.158, de 30.6.31, que tem força de Lei Complementar (veja nesta obra: DECRETOS FEDERAIS DE 11.11.1930 ATÉ 15.7.34).

Não sendo o Economista nomeado, Contador habilitado no CRC, e sendo a apuração de haveres, uma das espécies da Perícia Contábil, segue-se, então, que ele seria um agente incapaz, incidindo no delito de Abuso de Autoridade, na modalidade de Abuso de Poder, tipificado na parte final da alínea h, do art. 4º, da Lei Federal nº 4.898/65.

Quem o nomeou e quem manteve essa nomeação nula *ex tunc*, incidiu também no crime de Abuso de Autoridade, na modalidade de Abuso de Poder: prática de ato comissivo, contra disposição de leis federais em vigor; e no Desvio de Poder, pela aparente "legalidade" dessa nomeação.

Poder-se-ia até atingir também o delito de atentado ao exercício da profissão de Contador, com essa nomeação nula, estando o delito agora capitulado na alínea *j*, do art. 3º, da Lei Federal nº 4.898/65, com a redação da Lei Federal nº 6.657/79.

Tendo em vista a absoluta escassez da literatura sobre a profissão de Contador – que é confundida até por ilustres militantes do Direito, com outras profissões... – inserimos nesta obra todas as leis federais que a disciplinam, bem como as Normas do Conselho Federal de Contabilidade, em vigor, sobre o Contador, o Auditor Contábil, o Perito Contador, o Auditor Externo Independente, e o curriculum oficial do Curso de Ciências Contábeis, onde o leitor encontrará subsídios valiosos, à luz da legislação federal vigente e da jurisprudência do STF e STJ sobre o tema, que é complementado com o estudo feito sobre o "FISCAL NÃO CONTADOR" – "AGENTES DO FISCO – FISCAL DO INSS", nesta obra.

Essa nomeação espúria de Economista não Contador, sem habilitação legal para o exercício daquela profissão, por falta de registro no CRC local, mantida pelo Tribunal de 2º grau, local, e que caracteriza além dos delitos já comentados, o próprio Exercício Ilegal de Profissão, certamente gerou as seguintes conseqüências de direito material:

1ª) uma coisa julgada de direito material nula, irrita, *ex tunc*;

2ª) uma execução fundada em nulidade inconvalidável (Cod. Civil, art. 146 e seu parágrafo único); ou

3ª) uma partilha embasada em nulidade;

4ª) a própria consagração do ato nulo como válido e eficaz, *a contrario sensu* da norma supra de Direito Substantivo Civil (art. 146 e seu § único do Código Civil; STF, RTJ 85/143), além da subversão do ordenamento jurídico vigente no Brasil.

Obviamente que tanto a nomeação do Economista inabilitado para a apuração de haveres (por não ser Contador registrado no CRC), quanto a sua manutenção pelo Tribunal local de 2º grau, bem como a própria apuração de haveres são atos nulos *ex tunc*; mas, que sucesso teria qualquer ação ou procedimento judicial perante esse mesmo Tribunal, para anular tais atos jurídicos?

E qual o Tribunal no Brasil, que teria autoridade e força moral para punir o Abuso de Poder, em que incidiram: o Juiz, o Membro do Tribunal e o Economista inabilitado, que também incidiu no art. 47 da L.C.P. ???...

AGENTES DO FISCO – FISCAL DO INSS

Auditor Fiscal da Receita Federal (IR, IPI, COFINS, PIS, CSLL)
Auditor Fiscal da Previdência Social (INSS)
Agente Fiscal de Rendas dos Estados (ICMS)

Uma corrente de doutos, distintos e entendidos, no Brasil, sempre pugnou e sustentou, insensatamente, as premissas inexatas, inidôneas e mesmo falsas, para defender suas "teses", no sentido de que:

1º) Qualquer pessoa física, desde que portadora de qualquer diploma de curso superior, seja este de que natureza for, pode candidatar-se ao cargo de Agente do Fisco, mesmo que o exercício desse cargo exija permanentemente a execução de Auditoria Contábil ou Perícia Contábil extrajudicial;

2º) Assim, esse candidato, poderá, em sendo aprovado no concurso e nomeado, exercer quaisquer um dos seguintes cargos:

a) Auditor Fiscal da Previdência Social ou Auditor Fiscal da Receita Federal (MP nº 1.915/99; MP nº 1971-14, no DOU-I de 30.7.2000, pp. 3/6);
b) Agente Fiscal de Rendas dos Estados e Distrito Federal (ICMS);
c) Inspetor Fiscal dos Municípios (ISS) ou Auditor Fiscal dos Estados.

3º) Ainda de acordo com esses entendidos, qualquer um dos portadores de diplomas dos cursos superiores abaixo exemplificados, estariam habilitados a participarem do concurso público para os cargos retromencionados:

– Bacharel em Artes Cênicas, em Artes Plásticas ou em Desenho Industrial;
– Bacharel em Moda, em Estilo, em Letras, em Pedagogia, ou em Turismo;
– Bacharel em Química, em Editoração; Bio-Médico, Bio-Químico; Químico;
– Engenheiro: Têxtil, de Alimentos, Sanitarista, de Materiais, de Pesca;
– Dentistas, Cirurgiões Dentistas, Médicos e Médicos Veterinários;
– Engenheiros Agrônomos e Florestais; Engenheiro de Minas; Músico;
– Geógrafos, Geólogos, Geofísicos, Oceanógrafos, Zootecnistas; Museólogos;
– Fisioterapeuta, Farmacêutico, Terapeuta Ocupacional, etc.

4º) E, qualquer um desses portadores de cursos superiores, uma vez aprovado no concurso público, para um dos cargos exemplificados (1ª premissa retro), e nomeado para o exercício da fiscalização de tributos ou de contribuições sociais, poderá proceder como Agente do Fisco:

a) ao Exame da Contabilidade dos contribuintes;
b) ao Exame de Escrita, mediante a verificação de lançamentos nos livros Diários, em confronto com os documentos contábeis ou fiscais que lhes deram origem; à Revisão de Contas, de Balanços;
c) enfim, exercer a Auditoria Contábil nas empresas contribuintes, mesmo não sendo Contador, nem estando registrado no CRC – Conselho Regional de Contabilidade (CF/88, arts. 5º, XIII; 22, XVI).

A função permanente dos Agentes do Fisco exemplificados na 1ª premissa

A função permanente e específica dos cargos públicos de Agentes do Fisco, é o exercício da Auditoria Contábil, através dos trabalhos técnico-contábeis acima exemplificados ou através de revisão de contas, de lançamentos, de balanços.

Tais tarefas, são atribuições privativas dos profissionais legalmente habilitados na profissão de CONTADOR, mediante registro no CRC, nessa categoria, sendo relevante aduzir que esta profissão está regulamentada no Brasil, desde 30.6.1931 (Decreto Federal nº 20158).

O que é o CONTADOR?

Contador no Brasil, é uma pessoa física diplomada em Faculdade, no curso de Bacharel em Ciências Contábeis, e que se registra no CRC – Conselho Regional de Contabilidade, na categoria profissional de CONTADOR, o que por sua vez o diferencia do profissional de nível médio, técnico, denominado Técnico em Contabilidade, sendo privativo daquele (Contador), o exercício pleno de todas as atribuições do Técnico em Contabilidade, mais: a Auditoria Contábil e a Perícia Contábil (arts. 25, *c* e 26, do Dec. Lei nº 9295/46).

A profissão de Contador no Brasil

Embora já Dom João VI, em Alvará Real fizesse referência expressa aos "Contadores da Fazenda Real", nos idos de 1800, a profissão de Contador está regulamentada no Brasil desde 1.931, quando foi editado o Decreto Federal nº 20.158, de 30.6.1931, complementado pelo Decreto Federal nº 21.033, de 8.2.1932 (DOU de 09.7.1931e 13.12.1932), pelo Governo Provisório, Decretos esses que têm força de Lei Complementar Nacional, *ex vi* da Constituição Provisória do Brasil, instituída pelo Decreto Federal nº 19.398, de 11.11.1930 (da lavra do grande jurista LEVI CARNEIRO) e que vigorou até 15.7.1934, com a Redemocratização do Brasil, a partir de 16.7.1934, até 09.11.1937.

Hoje a profissão de Contador está "consolidada" pelo Decreto-Lei Federal nº 9.295, de 27.5.1946 (DOU-I de 28.5.1946), embora vários diplomas legais exijam que a pessoa

física seja CONTADOR legalmente habilitada, para a prática ou exercício de várias atribuições, tarefas ou trabalhos técnicos-contábeis, de que são exemplos:

1. Perito Contador em Falências e Concordatas: Decreto-Lei Federal nº 7.661, de 21.6. 1945, DOU. de 09.7.45 e DOU-I Suplemento de 15.3.1974, artigos: 63, inciso V; 103, § 1º;

2. Contador no Conselho Fiscal de Sociedades Anônimas: Lei Federal nº 6.404, de 15.12.1976 (Lei das S/A), artigos: 163 §§ 4º e 5º; 177, § 4º; 133, inciso III;

3. Auditor Independente: Lei Federal nº 6.385, de 07.12.1976, art. 26, §§ 2º, 3º;

4. Contador no Código de Processo Civil, CPC em vigor: artigos 993, parágrafo único, incisos I e II c/c 1.003, parágrafo único.

Aí estão os preceitos do direito federal positivo, isto é do direito em vigor atualmente, o qual deve ser cumprido como vigora, e sempre é conhecido por qualquer Juiz de 1º grau, ou por qualquer membro de Tribunal no Brasil. Dizem-no: a inteligência do art. 337 do CPC e o art. 3º da LICC, c/c art. 5º, II da CF/88 e 35, I da LOMAN, Lei Orgânica da Magistratura Nacional (STF, RTJ 103/1256, 1262; 103/1.119).

O que diz a Lei relativa ao ingresso no serviço público federal, estadual, municipal ou de suas autarquias (INSS, p. ex.)?

O artigo 4º, inciso I, da Lei Federal nº 4.717, de 29.6.1965 (Ação Popular), é taxativo ao dispor que:

"Art. 4º – São também nulos os seguintes atos ou contratos, praticados ou celebrados por quaisquer das pessoas ou entidades referidas no artigo 1º":

I – a admissão no serviço público remunerado, com desobediência, quanto às condições de habilitação, das normas legais, regulamentares ou constantes de instruções gerais".

Ora, se o cargo público de Agente do Fisco, como vimos, exige permanentemente, como atribuição específica e inerente às próprias funções externas fiscalizadoras de tributos e contribuições sociais (Fiscal do INSS. Auditor da Receita Federal, Agente Fiscal de Rendas, etc.), o exercício da Auditoria Contábil, segue-se que o candidato ao cargo, deve, antes de se inscrever para o concurso público respectivo, possuir a habilitação legal como CONTADOR, junto ao CRC. É isso que diz a Lei retro.

Não sendo esse candidato legalmente habilitado, sua nomeação será nula, e essa nulidade pode ser demandada por qualquer pessoa, no gozo de seus direitos políticos, a teor da Lei nº 4.717/65.

Convém que se empreste relevo para um fato importante:

A Lei Federal nº 4.717/65, tem força de Lei Complementar Nacional, por dispor sobre Normas Gerais de Direito Público, com matérias cogentes e de ordem pública, que valem "*erga omnes*", para a União Federal (concurso para Auditor Fiscal da Receita Federal), para o INSS (concursos para Auditor Fiscal da Previdência Social ou para Fiscal de Contribuições Previdenciárias, denominação antiga), para os Estados (Agentes Fiscais de Rendas, Auditores Fiscais, etc), para os Municípios e para o Distrito Federal (CF/88, art. 5º, LXXIII, c/c §§ 1º e 4º, do art. 24).

Esta Lei (4.717/65), está conforme a exegese teleológica do art. 37 *caput* da Constituição Federal de 1988, tendo sido recepcionada pela mesma Carta, conforme se verifica pelo seu artigo 5º, inciso LXXIII.

As profissões perante a Constituição Federal de 1988

No Brasil, em função do Princípio da Legalidade Compulsória ou Princípio da Reserva Legal (arts. 5º, XIII, **parte final**, da CF/88), **só quem estiver legalmente habilitado, mediante seu registro no órgão fiscalizador da profissão já regulamentada por lei federal** (CF/88, art. 22, XVI), órgão esse que pode ser, p. ex.:

– o CRC, para os Contadores e Técnicos em Contabilidade;

– o CREA para Engenheiros, Arquitetos, Geólogos, Geógrafos;

– o CRMV, para Médicos Veterinários e Zootecnistas;

– o CRM, para Médicos e registros de suas Especializações

– etc., **pode, legalmente, exercer a respectiva profissão,** sem incidir na contravenção penal do Exercício ilegal de Profissão (art. 47, da Lei das Contravenções Penais; STF, RTJ 99/77).

Corolariamente, ou conseqüentemente, qualquer pessoa física, que exercer as atribuições, tarefas, atividades privativas de uma profissão já regulamentada por lei federal, não declarada inconstitucional, sem estar registrada naquele órgão fiscalizador, incidirá na aludida contravenção penal; e se for Agente do Fisco, inabilitado, será considerado agente incapaz (p. ex. executa trabalhos de Auditoria Contábil, sem ser Contador habilitado no CRC, e com base nesses trabalhos lavra auto de infração ou notificação fiscal de tributos ou de contribuições previdenciárias), e como tal incidirá no tipo penal da parte final da alínea *h*, do art. 4º, da Lei Federal nº 4.898/65: Abuso de Autoridade, na modalidade de Abuso de Poder, independente da citada contravenção penal.

O que decidiu o STF sobre Auditoria Contábil

O Pretório Máximo, em dois acórdãos, decidiu que a Auditoria Contábil é privativa dos Contadores, como se subsume da exegese dessas decisões da mais Alta Corte de Justiça do Brasil:

– RE nº 79.149-MG, na RTJ 75/524-529, 2ª Turma;

– RE nº 94.525-SP, na RTJ 105/1.115-1.118, 1ª. Turma.

O antigo Tribunal Federal de Recursos, ao julgar a AMS nº 109.395-RJ, pela sua 3ª Turma, em 13.11.87, DJU-I de 3.3.88, p. 3.740, 1ª coluna *in fine* e 2ª *in principio*, também já decidira que para ser Auditor Contábil, era preciso o diploma de Bacharel em Ciências Contábeis.

E quem não pode exercer as atribuições de Auditor Contábil na empresas privadas, por não estar habilitado como Contador no CRC, obviamente que não poderá exercê-las no serviço público, **porque não é o concurso imoral,** (de pelegos, afrontando a expressa previsão do *caput* do art. 37 da Constituição Federal), que admite candidato possuidor de qualquer curso superior, quando as atribuições permanentes e específicas do cargo de Agente do Fisco exigir a execução permanente das atividades de Auditoria Contábil, **que servirá de "A entrada aberta para o palácio fechado do Rei"** (Irineu Filaléte).

Só uma mente confusa, em devaneios, poderá sustentar o contrário, e ficar em antagonismo com o direito federal positivo, e com os dispositivos da Constituição Federal em vigor, mormente com os arts.5º, II, XIII; 22, XVI e 37, *caput*, da mesma.

Perícia Contábil

A Perícia Contábil também é privativa do Contador, legalmente habilitado no CRC, como decidiu em 3 acórdãos o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, STJ:

– REsp nº 5.302-SP, julgado em 19.12.1990 (Registro para INTERNET: 90.0009666-9), Relator, Min: EDUARDO RIBEIRO, 3ª Turma.

– REsp nº 49.650-SP, julgado em 06.09.94 (Registro para a INTERNET: 94.168101), Relator, Min: NILSON NAVES.

– REsp nº 115.566-ES, 2ª Turma, DJU-I de 15.9.97, p. 44.341, 1ª coluna, *in medio*.

A nefanda origem do "curso superior" em concurso

A famigerada Lei Federal nº 5.987, de 14.12.1973 (DOU-I de 18.12.1973), em seu artigo 3º, dispõe que qualquer portador de diploma de um curso superior (v. uma lista parcial desses cursos, na 2ª premissa retro, no início deste tema), pode prestar concurso público para qualquer cargo público de Agente do Fisco, mesmo que essa pessoa não esteja habilitada legalmente como CONTADOR, no CRC, e sua função permanente seja o exercício de atividade profissional privativa desta profissão, como o é a Auditoria Contábil no Brasil, ou também a Perícia Contábil.

Porém, essa lei, se já era manifestamente inconstitucional na vigência da Carta de 1969 (artigos 8º, inciso XVIII, alínea *r*; 153, §§ 3º e 23), ficou revogada automaticamente pela Constituição Federal de 1.988:

a) por estar em completa antinomia com os seus arts. 5º, XIII, parte final e 22, XVI;

b) por estar em franco antagonismo, (sendo imoral), com a exegese e a norma de ordem pública cogente, *erga omnes*, do artigo 37 *caput* da Carta de 1.988, frente aos princípios da Moralidade e da Legalidade;

c) por pregar a plena desobediência ao próprio direito federal positivo, constante de "A profissão de Contador no Brasil", e conseqüentemente apregoar, ou fazer a apologia da desobediência das leis federais em vigor, que regulamentaram aquela profissão;

d) finalmente, por pregar a violação do direito adquirido pelos Contadores legalmente habilitados no CRC, no que diz respeito às suas atribuições privativas e específicas de exercerem – somente eles – os trabalhos de Auditoria Contábil e de Perícia Contábil, esta judicial ou extra-judicial (CF/88, art. 5º, XIII e XXXVI).

Conclusões Lógicas e Racionais que se impõem:

1ª) As premissas dos doutos e entendidos, que vimos no início deste tema, são, pois, inexatas e falsas, porquê:

a) desconhecem as normas, os princípios, os postulados e os direitos-garantia assegurados pela Constituição Federal de 1.988, em seus artigos: 5º, II; XIII, parte final e 22-XVI, que não são enfeites, nem adornos, mas, isto sim, direitos fundamentais insertos como cláusulas imutáveis no tempo e no espaço brasileiro, voltados contra os abusos dos Governantes ou seus agentes (cf. AGUSTIN GORDILLO, Princípios Gerais de Direito Público, trad. RT, 1977, SP, p. 66).

b) fazem apologia da desobediência às leis federais em pleno vigor (v.g. Decreto-Lei nº 9.295/46, artigos 25, alínea *c* e 26; Lei nº 4.717/65, artigo 4º, inciso I), **e pregam a subversão do ordenamento jurídico vigente no Brasil;**
c) relegam ao mais completo desprezo o direito adquirido dos Contadores, inerente à execução privativa e específica dos trabalhos de Auditoria Contábil e de Perícia Contábil, mesmo extrajudicial (CF/88, art. 5º, XXXVI);
d) pregam publicamente, o próprio exercício ilegal de profissão (L.C.P. art. 47), bem como a validade e a eficácia dos atos nulos do agente incapaz, no caso, os trabalhos de Auditoria Contábil pelo Fiscal não-Contador, os quais, frente à parte final da alínea *h*, do artigo 4º, da Lei Federal nº 4.898/65, são tipificados como crime de Abuso de Autoridade, na modalidade de Abuso de Poder, pela incompetência absoluta do Agente do Fisco;
e) nenhum Juiz ou Tribunal, pode desconhecer ou deixar de cumprir o direito federal positivo, em vigor no Brasil, a teor da inteligência do art. 337 do CPC, c/c artigo 35, inciso I, da LOMAN, Lei Complementar Nacional nº 35/79, recepcionada pela CF/88, ou dar validade aos atos nulos do Agente do Fisco Não Contador, quando seus autos de infração ou notificações fiscais de lançamento tiverem como base, apoio ou origem, em trabalhos técnicos contábeis privativos de Contador legalmente habilitados no CRC, como a Auditoria Contábil ou a Perícia Contábil extrajudicial, sob pena de eles também incidirem no delito de Abuso de Autoridade, nas modalidades do Desvio de Poder e do Abuso de Poder;
f) assim, o Auditor Fiscal da Previdência Social, não poderá exercer validamente as atribuições do artigo 8º, alíneas *a* e *c* da Medida Provisória nº 1.915-1*, já citada, se não estiver legalmente habilitado como Contador no CRC;

2ª) *Providências a cargo do contribuinte:*

Ao ser fiscalizado, deve requerer e obter Certidão junto ao CRC do Estado, positivando se o Agente do Fisco é ou não Contador legalmente habilitado ali. Se esse Agente não o for, estiver com seu registro cancelado, baixado ou suspenso, por qualquer causa (STF, RTJ 99/77), e o seu auto de infração ou a notificação fiscal de lançamento, tiverem por base os trabalhos técnicos contábeis de Auditoria Contábil (tais como: Exame da Contabilidade do contribuinte; Revisão de contas, de balanços, de saldos, de lançamentos contábeis ou fiscais; Exame de Escrita nos livros Contábeis; Diários, ou nos Livros Fiscais, Trabalhistas ou em Fichas que os substituam, em confronto com os lançamentos e os documentos que lhes deram origem), o contribuinte deverá:

1. argüir como preliminar ou prejudicial de defesa (impugnação do lançamento fiscal ou previdenciário), a inabilitação absoluta do Agente do Fisco, e a conseqüente nulidade do auto de infração ou da notificação fiscal;
2. representar ao Ministério Público para o início do processo-crime contra esse Agente do Fisco, por Abuso de Autoridade, na modalidade de Abuso de Poder, pela sua incapacidade (parte final da alínea "h", do art. 4º, da Lei Federal nº 4.898/65), representação essa que terá como sujeitos ativos do delito: quem

* Substituída pela de nº 1.971-14 (DOU-I de 30.7.2000, pp. 3/6).

assinou o auto ou a notificação fiscal de lançamento, quem o manteve como válido na repartição fiscal ou previdenciária (autoridade lançadora ou julgadora), e quem no Conselho de Contribuintes ou Órgão Administrativo colegiado, manteve a validade do ato nulo;

3. a mesma representação criminal cabe, também, contra quem conceder liminar ou *Habeas Corpus*, ou Mandado de Segurança, em favor desse (ou desses) delinqüentes ou dos seus tabalhos nulos em caráter absoluto e inconvalidável (Cód. Civil, parág. único do art. 146).

HABEMOS LEGEM!

Consulte também, nesta obra: "Auditor Contábil/Auditoria Contábil"; "Contador" – Perícia Contábil/Perito Contador; "FISCAL NÃO-CONTADOR".

ANISTIA PENAL IMORAL A PREFEITOS MUNICIPAIS

A Lei Federal nº 9.639, de 25.5.98, no DOU-I de 26.5.98, em seu artigo 11, concedeu anistia penal, em forma de perdão irrestrito, sem qualquer contrapartida, sem qualquer onerosidade, vale dizer: perdoou o agente do crime de apropriação indébita de contribuições previdenciárias, gratuitamente ou graciosamente, perdão que alcança todas as contribuições previdenciárias para o INSS, que foram descontadas dos empregados das Prefeituras Municipais submetidos ao regime da CLT, ou mesmo sendo servidores, quando tais Prefeituras não têm instituto próprio em funcionamento.

Quando da publicação da Lei, apareceu no D.O. um parágrafo único acrescentado nesse art. 11, estendendo a mesma anistia aos dirigentes das empresas privadas em igual situação penal. cf. p. ex. RTJ 119/465.

O fundamento mor dessa anistia é que: os Prefeitos não confeccionam folhas de pagamento, nem recibos de salários ou quitações, não fazem guias de recolhimento das contribuições para o INSS, nem recolhem tais guias em bancos. Até aí a premissa é exata.

Porém, essas atribuições também não são exercidas, nem executadas pelos dirigentes de empresas privadas, de órgãos ou entidades que mantêm empregados segurados do INSS. Onde, pois, a "lógica" da Lei?...

Logo, para que fosse mantido o justo (porém imoral perdão penal gracioso, sem qualquer contrapartida por parte do anistiado) tratamento penal, em pé de igualdade, a anistia deveria também ser estendida aos citados dirigentes, dentro da mensagem exegética e teleológica da absoluta isonomia constitucional, do perfeito tratamento igual para os que se encontram numa igual situação delituosa (cf. p. ex.CF/88, arts. 5º, *caput*, 1ª parte; 150, inciso II; STF RTJ 119/465; FRANCISCO CAMPOS, Direito Constitucional, ed. 1956, Freitas Bastos, Rio, vol.II, pp. 12/17; art. 5º, da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro).

Porém, no julgamento do *Habeas Corpus* nº 77.734, o Plenário do STF, em 04.11.98, após indeferir a ordem nesse remédio heróico, declarou inconstitucional o parágrafo único do art. 11 da Lei Federal nº 9.639, que não teria sido votado e aprovado pelo Congresso Nacional...

Como a anistia penal deve ser entendida como um perdão de fatos delituosos do passado, e jamais como perdão dos atos que o agente praticar no futuro (salvo, obviamente os casos abrangidos por imunidade penal constitucional, como os do art. 228 da CF/88...), segue-se que

os efeitos no Direito Substantivo Penal encerram-se com os fatos delituosos do passado: o crime de Apropriação Indébita Previdenciária em que incidiram os Prefeitos Municipais, ao descontarem as contribuições previdenciárias e não as recolherem, nem as devolverem aos trabalhadores que sofreram esses descontos. Dessa forma, no futuro, cabe ao Ministério Público Federal e aos Procuradores do INSS, com relação aos delitos a partir dessa Lei:

a) requisitarem a abertura de inquérito policial, onde será apurada a materialidade dos descontos de contribuições previdenciárias para o INSS, através de perícia contábil, com datas dos descontos efetivos, seus valores, o montante atualizado com os acréscimos legais, os nomes dos Prefeitos Municipais, dos Secretários de Finanças e do Tesoureiro;

b) qual o efetivo destino dos valores relativos a esses descontos; quem se beneficiou ou tirou proveito dos mesmos; onde eles foram empregados.

Positivado que os valores descontados dos empregados da Prefeitura Municipal, reverteram em proveito do Prefeito Municipal, de seus parentes até o 3º grau, de seus familiares, amigos e correligionários, cabos eleitorais, ou foi aplicado em obras particulares do Prefeito, em propriedades particulares do mesmo, de seus parentes até o 3º grau, ou de seus familiares, cabe ao Ministério Público não apenas oferecer uma denúncia robusta com o Inquérito e a Perícia Contábil, com a materialidade, a autoria e as co-autorias, provadas e bem demonstradas na peça básica da Ação Penal Pública Incondicionada, mas simultaneamente ao recebimento da denúncia, requerer fundamentadamente a prisão preventiva de todo o bando ou quadrilha, obviamente tendo o "chefe" à testa do bando...

A Lei Federal nº 9.639, de 25.5.1998, tem outra singularidade ou particularidade "à brasileira": ela foi publicada alguns meses antes das eleições de 1.998... que foram Gerais, já que nela foram eleitos: o Presidente da República e o seu Vice, os Governadores dos Estados e Distrito Federal, Senadores (1/3), Deputados Federais e Estaduais.

APROPRIAÇÃO INDÉBITA FISCAL/PREVIDENCIÁRIA

Ao estudarmos este tema, enfocamos em profundidade, com a mais variada gama de exemplos objetivos e do cotidiano:

a) quem pode ser o agente penal responsável por esse delito;

b) trata-se de **crime restrito**: só pode ocorrer o delito, se o acusador provar, materialmente: que houve o efetivo desconto, a cobrança e o recebimento, a retenção, a arrecadação do público, pela empresa, órgão, entidade, produtor rural, de valores, de um terceiro (aquele que sofreu o desconto, a retenção, que pagou o que lhe foi cobrado);

c) e esse valor se refere sempre a um imposto legalmente de fonte, ou a uma contribuição legalmente de fonte, isto é, uma obrigação que por expressa disposição de lei tributária ou previdenciária, cujo valor deve ser retido, descontado, cobrado ou arrecadado pelo ente que a lei designa, e que a partir de sua vigência passa a ser a fonte desses atos (desconto, retenção, cobrança, arrecadação). É o caso atual do IPI, IOF, CPMF, IRF; INSS descontado, Funrural cobrado; ICMS na substituição tributária; ISS quando descontado na fonte, etc;

d) o crime é sempre de resultado material ou de dano partimonial; é, pois, essencial e fundamentalmente um crime sempre de resultado concreto, material, físico, e jamais um crime de mera conduta;

e) o delito exige sempre, como elemento-mor, além da falada materialidade do resultado: a presença do dolo específico, que é o elemento subjetivo da vontade consciente do agente, em transformar em seu, aquilo que está em poder da empresa, provisoriamente, como mera depositária, *ex vi legis*. Esse dolo recebe a denominação técnica de *animus habendi rem sibi*;

f) a consumação do delito não é automática: reteve, descontou, cobrou e recebeu ou arrecadou, consumou-se o delito. A consumação desse crime exige a ocorrência simultânea e inseparável: *b*, + *c* + *e* + a recusa formal, que se caracteriza após exaurido o prazo marcado na notificação judicial, sem o recolhimento ou o pedido de parcelamento, integrais (*g* adiante), sempre antes do recebimento da denúncia;

g) a notificação judicial dirigida ao agente penal responsável, para que ele recolha ou requeira o parcelamento, integrais, de toda a dívida, com os consectários legais, no prazo certo e determinado, marcado nessa notificação;

h) cabe à denúncia demonstrar e comprovar de maneira cabal: o nexo de causalidade entre:

1º) as atribuições, encargos ou funções do agente na empresa, no órgão, na entidade, às quais estava afeto o cumprimento das obrigações da empresa: descontar, reter, cobrar e receber, arrecadar e recolher os impostos de fonte ou as contribuições de fonte, nas guias próprias e nos prazos marcados na lei; e alcança quem tinha o poder de determinar os recolhimentos:

2º) a omissão dolosa desse agente responsável penal, a quem cabiam essas atribuições ou encargos, sem que para isso ocorresse qualquer justa causa elisiva, como: o estado de necessidade, graves dificuldades financeiras, casos fortuitos ou de força maior;

i) ora o nexo de causalidade só atinge esse agente penalmente responsável, ao mesmo tempo que afasta a responsabilidade penal de outros sócios gerentes ou dirigentes da empresa, do órgão, da entidade, tais como aqueles que não movimentavam recursos, não geriam parte administrativa ou financeira. Isto é: os dirigentes que tinham suas funções ou encargos voltados exclusivamente para a parte: técnica, operacional, comercial, de compras, de vendas, de marketing, de suprimentos, de Logística, de produção, de controle de qualidade, de prestação de serviços, de Relações Industriais, etc;

j) certas contribuições não de fonte, tornam o crime impossível, já que pela sua sistemática atual, não são retidas, não são cobradas, não são descontadas, nem arrecadadas do público em geral. É o que acontece hoje com: o FGTS, a COFINS*, O PIS*, o SAT, a Contribuição Social sobre o Lucro; e com os impostos não de fonte: o ICMS, exceto na substituição tributária, o ISS normal, o IRPJ, o ITR, o IPVA, o IPTU, o Imp. de Importação. Porém, há casos anômalos da lei federal mandar reter na fonte a COFINS, que anotamos em "CRIMES PREVIDENCIÁRIOS E CONTRA A SEGURIDADE SOCIAL"*.

k) em suma: ainda não existe no Brasil, o crime de ser sócio, acionista ou mesmo dirigente de empresa, de órgão, de entidade;

---

* Ver nesta 2ª edição, o Capítulo I e "CRIMES CONTRA A PREVIDÊNCIA SOCIAL E CONTRA A SEGURIDADE SOCIAL", Obrigações da Empresa. Ver arts. 5º e 44 da MP nº 1991/2000, pp. 851/864.

l) se a denúncia não for precedida do obrigatório e insubstituível Inquérito Policial, onde será realizada a Perícia Contábil conclusiva, ela será formalizada aleatoriamente, a esmo, contra qualquer pessoa...

m) como prova de que ainda não atingimos um estado de maturidade jurídica, em termos de denúncia do Ministério Público relativa aos "crimes societários", já que a mesma é oferecida diretamente à vista tão somente do auto de infração, da notificação fiscal, da representação criminal, todos anteriores à conclusão final do processo administrativo-fiscal, peças essas que na maioria das vezes são produzidas nos gabinetes, por pessoas sem profundos conhecimentos e militância na Advocacia Tributária e Previdenciária, vamos enfocar um caso concreto de uma denúncia formulada açodadamente, sem a anterior instauração do Inquérito Policial, bem instruído:

O Ministro MARCO AURÉLIO do STF, ao exercer o "juízo de delibação", no pedido de liminar (que foi concedida), no HC nº 79.399-1 – SP, impetrado contra o Superior Tribunal de Justiça – STJ – (DOU-I de 02.8.99, p. 58, 1ª coluna), verberou a peça acusatória do Ministério Público que se encontrava nas condições reprováveis a que nos referimos. Dada à relevância do tema e seu interesse nacional, para milhares de casos idênticos, transcrevemos trechos importantes, enfocados pelo Ministro:

1. (...) Transcreve-se a denúncia para dizer-se que todos os integrantes da diretoria da sociedade anônima foram envolvidos, não se atentando, no caso, para o preceito do § 1º do artigo 158 da Lei das S/A (Lei nº 6.404/76). Em momento algum ter-se-ia aludido à conduta de qualquer deles, nem mesmo mencionando-se o cargo ocupado. Assim, de acordo com as razões expendidas, a única base da denúncia residiria na circunstância de serem os Pacientes administradores da empresa Papiros Indústria de Papel S/A. Destarte, argumenta-se que a denúncia fora apresentada a partir de teoria incompatível com o Direito Penal, ou seja, a teoria objetiva. Citam-se precedentes desta Corte (*HC* nº 70.763-7, Relator Ministro Celso de Mello, RTJ 57/389; *HC* nº 73.271, Relator Ministro Celso de Mello, DJ de 4.10.96; RHC nº 54.426, Relator Ministro Antônio Neder, RTJ 79/857; RHC nº 51.660, Relator Ministro Djaci Falcão, RTJ 69/379; HC nº 73.324-7, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ de 1º 07.96; RHC nº 65.959, Relator Ministro Francisco Rezek, DJ de 20.05.88). Pleiteia-se, à luz dos procedentes, a concessão da ordem para fulminar, ante a inépcia da denúncia, a ação penal. Requer-se, considerada a relevância jurídica do pedido e o risco de manter-se com plena eficácia a tramitação da medida, o deferimento de liminar que implique a suspensão do processo de nº 97/1101738.5, em curso perante a 2ª Vara da Justiça Federal em Piracicaba/SP.

Com a inicial, vieram os documentos de folha 12 à 36.

2. A prática do ato pelo Superior Tribunal de Justiça direciona à conclusão sobre a competência desta Corte para apreciar este *habeas*. No mais, constata-se a generalidade na denúncia apresentada. Se de um lado é certo que, em se tratando de acusação dirigida contra várias pessoas, dispensável é a minúcia na prática de cada qual, de outro não menos correto é que se deve anunciar, ao menos de forma superficial, o procedimento que estaria a ensejar a glosa penal. No caso dos autos, após dizer-se que seriam os acusados "administradores-conjuntos" da sociedade Papiros Indústria de Papel S/A, partiu-se para o envolvimento de

todos, sem aludir-se, sequer, aos cargos ocupados e que evidenciariam, sob o ângulo subjetivo, a responsabilidade.

Está-se diante de situação concreta que, ao primeiro exame, não tem passado pelo crivo desta Corte, considerada premissa de que os acusados defendem-se dos fatos narrados na denúncia. Ao que parece, pinçaram-se de atas da própria sociedade, do estatuto respectivo, aqueles que a integram na qualidade de diretores e, aí, sem que houvesse sido providenciado o inquérito para apurar-se a atuação de cada um deles, formalizou-se denúncia abrangente. O quadro discrepa da almejada segurança jurídica, tudo recomendando que se defira a liminar com o objetivo de sobrestar-se o processo revelador da ação penal, até o julgamento deste *habeas corpus* pelo Colegiado.

3. Defiro a liminar, suspendendo a tramitação do processo em curso na 2ª Vara da Justiça Federal em Piracicaba/SP e que restou tombado com o nº 97.1101738-5.

4. Publique-se.

Brasília, 16 de julho de 1999.

Ministro MARCO AURÉLIO – Vice-Presidente, no exercício da Presidência

AUDITORIA CONTÁBIL

Parecer de Auditoria Independente

Sabe-se que: em obediência ao regime de competência, que vigora no Brasil desde o velho Código Comercial Brasileiro de 1.850 (v.g. arts. 10 e seus nºs; 12), posteriormente reforçados pelas normas do Decreto-Lei Federal nº 486/69 e pelos arts. 177/187 da Lei Federal nº 6.404/76, todos os fatos comprovados documentalmente, obrigam à sua contabilização em livros Diários legalizados, na datas em que ocorreram, sempre dentro do respectivo exercício social, com a dispensa a que se refere o DL 486/69, para o pequeno comerciante.

Estão, exemplificadamente, dentro dessa obrigatoriedade:

1º) o fato gerador de qualquer tributo ou contribuição social, ocorrido até a data do encerramento do exercício social; juros e multas, a atualização monetária, se devidos;

2º) as férias já vencidas e ainda não gozada pelos empregados;

3º) o resíduo inflacionário oficial (IBGE), verificado durante o exercício social, que atualizará os elementos do item 1º, e eventuais contratos;

4º) os produtos em fabricação no final do exercício social;

5º) os produtos, matérias primas, materiais intermediários, mercadorias, demais bens ou equipamentos, veículos, em poder de terceiros; ou vice-versa: esses bens materiais de terceiros, em poder da empresa, a qualquer título;

6º) as mercadorias ou produtos de terceiros, em poder da empresa, em demonstração, em exposição, em consignação; e vice-versa: os mesmos bens, em poder de terceiros;

7º) os riscos decorrentes de avais, fianças e garantias prestadas em favor de terceiros; ou vice-versa;

8º) os seguros totais em vigor, para cobertura dos itens 5º, 6º e 7º retro, bem como, para cobertura total dos edifícios, prédios, instalações e estoques da empresa;

9º) as perdas de câmbio ocorridas durante o exercício social, em relação aos contratos firmados segundo as regras cogentes do Decreto-Lei Federal nº 857/69, que disciplina as obrigações em moeda estrangeira no Brasil;

10º) a Provisão para Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido do exercício;

11) a amortização dos prejuízos de exercícios anteriores;

12) as superveniência ativas ou passivas*, resultantes de conciliações entre o físico e o contábil, afim de que nada fique "por fora" da Contabilidade e dos Balanços Patrimoniais e das Demonstrações Contábeis de Resultado; nem que haja ativos formando reservas ocultas, seja do Fisco, seja dos credores, seja dos sócios ou acionistas.

Assim, não basta que o Parecer dos Auditores Independentes declare que as Demonstrações Contábeis estão de acordo com os Princípios de Contabilidade geralmente aceitos, nem que elas obedecem às Normas Brasileiras de Contabilidade do CFC.

É preciso que as peças contábeis aludidas no item 12 retro, reflitam a fotografia ao vivo da empresa, e sejam "cópias/resumos" dos atos e fatos ocorridos na empresa, todos contabilizados nos livros Diários legalizados. **Por isso que a Auditoria Contábil é uma revisão geral.**

Atos, fatos, contratos, operações, atividades, serviços, devidamente documentados, devem estar contabilizados nos livros Diários.

A omissão de fatos relevantes, ocorridos no exercício social, ainda que seus efeitos econômicos, patrimoniais, se projetem no futuro, constitui dolo, transformando a omissão em dolosa, e viciando o Parecer; ou inexistindo este, afetando gravemente as aludidas peças contábeis (item 12 retro), que deixam assim, de refletir a verdade contábil e fiscal, podendo nesse caso, comprovarem a falsidade ideológica.

Créditos constantes do Ativo Circulante da empresa auditada, ativos fixos constantes do Ativo Permanente, e estoques constantes do Ativo Circulante, devem ser verificados em relação à sua existência física, concreta e real, a fim de que valores meramente fictícios não figurem nos Balanços Patrimoniais, como aconteceu no passado com alguns Bancos quebrados.

Essa verificação é dever primordial de todo Auditor Independente, antes de assinar o Parecer de Auditoria. (Cf. a Resolução nº 820, CFC, pp. 489/503.)

Parecer omisso ou lacunoso do Auditor Independente

Nem a omissão, (que no caso será sempre dolosa, posto que inexistindo ressalvas específicas no parecer do Auditor Independente sobre fatos relevantes ocorridos comprovadamente no exercício social auditado, tem-se como certo que o Auditor tomou conhecimento desses fatos relevantes, e sobre eles silenciou) nem a lacuna, a nebulosidade, a ambigüidade ou a obscuridade, são admitidas no parecer do Auditor Contábil, já que visam sempre encobrir algum fato que se dado a conhecer, poderia causar impacto seja de natureza econômica ou financeira, seja de natureza contábil, patrimonial ou obrigacional, como aliás aconteceu com os bancos quebrados, de grande porte, no Brasil.

---

* Superveniências ativas e insubistências passivas.

O Auditor Externo Independente ou o Auditor Contábil, não podem sacrificar a verdade, não podem apunhalá-la pelas costas, nem crucificá-la, apenas e tão somente para conservar o emprego, o contrato com a firma, empresa, órgão ou entidade auditada.

Por isso e com toda razão, é que o leitor encontrará nesta obra, em sua 2ª edição, casos concretos de punição imposta a Auditores Externos Independentes, seja por omissões de fatos relevantes e pela falta de ressalvas específicas em relação às mesmas, seja pela redação nebulosa em pareceres de Auditoria. Ver tais punições no Capítulo VI.

O DOU-I de 11.02.2000, p. 15, traz um acórdão do Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional (recurso nº 2875, contra decisão do BCB. proc. nº 9800828877), em que uma empresa de auditoria independente e o auditor pessoa física foram punidos, em face de emissão de parecer de auditor independente, com os seguintes vícios graves e omissões:

1º) parecer sem ressalvas ou alusão ao risco de crédito em instituição financeira auditada;

2º) parecer sem ressalvas ou alusão a avaliação de patrimônio de distribuidora incorporada;

3º) expedição de parecer lacunoso, caracterizando a responsabilidade profissional-legal dos auditores, em face das normas de fiscalização bancária vigentes à época.

Vale lembrar mais uma vez que:

a) A omissão dolosa pode tipificar nessa modalidade de trabalho (auditoria externa independente, parecer do auditor independente), uma falsidade ideológica, tornando penalmente responsável como agente desse delito, o auditor externo independente pessoa física a quem cabia fazer ressalva específica sobre o fato relevante, mas, para conservar o seu emprego na empresa de auditoria e esta para conservar o cliente, silenciaram dolosamente sobre qualquer fato relevante, que o parecer não podia encobrir.

b) Por sua vez **parecer lacunoso** é aquela peça de auditoria externa independente, ambígua, obscura, que fica nas entrelinhas, ou "em cima do muro", procurando assim, com uma linguagem dúbia, "tapar o sol com a peneira"... Não explicita a verdade real contábil, fiscal, patrimonial, de lucratividade ou mesmo obrigacional como devia relatar. É também a peça omissa, sem qualquer credibilidade, sem segurança, sem confiabilidade, porque não tem qualquer consistência. É um parecer inútil, imprestável e inservível, que se presta apenas para faturar contra a empresa auditada, e encobrir do Fisco, dos acionistas minoritários, dos credores, dos fornecedores, ou dos bancos, a verdadeira situação da empresa auditada, bem como da gestão de seus administradores perante o público e terceiros em geral.

c) Tanto a CVM, quando o Banco Central do Brasil, uma vez comprovada de maneira cabal que a omissão é dolosa, no sentido de encobrir fato relevante ocorrido na empresa auditada, o mesmo sucedendo ao parecer lacunoso, devem enviar ao Ministério Público Federal: cópia do Parecer e peças pertinentes, para abertura de inquérito policial, a fim de que sejam apuradas a materialidade, a autoria, a co-autoria e a finalidade da falsidade ideológica no parecer do auditor externo independente.

d) Confiram-se a propósito: Código Penal, art. 13, 2ª parte e § 2º.

Balanço falso e parecer do Auditor Contábil

Um balanço patrimonial que se apresenta pronto, e acabado, devidamente estruturado, mas que, concreta e fisicamente tem como seus elementos materiais, meramente extrín-

secos, situações como as abaixo exemplificadas, é na verdade, um balanço falso, porque omite do conhecimento, as situações reais que colocamos entre parêntesis:

A) *No Ativo Circulante*, em proporções vultosas, elevadas:
1. estoques (já obsoletos, invendáveis; ou de terceiros, sem separação nas contas específicas que registram os próprios e os de terceiros).
2. créditos a receber (de difícil ou impossível realização; ou fictos);
3. créditos a receber (já pagos, cedidos a terceiros, ou fantasmas);

B) *No Ativo Permanente*, em valores elevados:
4. ativos (já obsoletos, improdutivos ou mesmo fictícios);

C) *No Passivo Circulante*, em valores vultosos:
5. Contas a pagar, (majoradas com documentos forjados);
6. empréstimos (simulados, a pagar, a terceiro);
7. dívidas legítimas com fornecedores, bancos, terceiros, (mas cujos bens ou valores não ingressaram na empresa, foram desviados). Aqui o delito de furto ou de apropriação indébita, conforme as circunstâncias materiais do fato.

Ele será falso, enquanto não forem expurgados os valores indevidos, fictícios, forjados ou falsos, posto que tais elementos retiram toda a verdade patrimonial, financeira e contábil dessa importante peça contábil.

Cabe ao Auditor Contábil (externo independente ou não), via da revisão contábil de profundidade, transformar esse balanço numa "fotografia ao vivo" da empresa auditada, com os expurgos aludidos, sempre antes de emitir e assinar seu parecer de Auditoria e de entregá-lo a terceiros.

Esse balanço se auditado meramente pelo que apresentam suas contas extrínsecas, sem os expurgos absolutamente necessários, será como uma fruta aparentemente saudável, cujo aspecto externo impressiona, mas, quando partida, cortada ou aberta, mostra que está "bichada" ou carcomida pelo verme, em sua carne ou miolo. É preciso, pois, investigar os aspectos intrínsecos das contas de maior valor no Ativo Circulante, no Ativo Permanente, no Passivo Circulante, que para comparação, se equiparam aos da fruta exemplificada.

Instituições Financeiras (especialmente bancos)

É dever primordial do Auditor Contábil, especialmente do Auditor Externo Independente, antes de emitir seu parecer, produzir programa em computador, específico para efetuar duas verificações físico-contábeis, da mais alta relevância, em termos de confiabilidade, de segurança, de consistência daquele parecer, e evitar assim, incidir no delito de falsidade ideológica, por omissão dolosa de fatos relevantes, naquela peça contábil, que é um documento contábil de cunho privado, mas tão logo seja publicado, torna-se um documento equiparado a público, para efeitos penais. Assim, antes da formalização e assinatura do parecer de Auditoria, cabe exclusivamente ao Auditor Contábil:

1. verificar nas contas do Ativo Circulante, se os créditos a receber, têm existência física concreta, à vista dos contratos que os originaram, e se os devedores existem de fato, sua capacidade de honrar os compromissos assumidos, seu estado atual econômico, patrimonial e financeiro, bem como a legitimidade desses créditos, a fim de evitar que esses ativos sejam meramente escriturais, fictícios, relativos a contratos fantasmas, de devedores inexistentes, especialmente em: bancos, financeiras, crediários, vendas a prazo.

Essa verificação físico-contábil alcançará também: a posição atual correta dos saldos devedores desses correntistas ou mutuários da instituição financeira, a fim de se evitar que, mesmo legítimos esses créditos, eles já estejam total ou parcialmente pagos, mas, os numerários ao invés de terem sido creditados a esses mutuários, foi desviado para os dirigentes, executivos, ou fins diversos, o que representará ativos incobráveis, na parte que já foi paga por esses devedores, e a qual deve ser expurgada do Ativo Circulante, para que esse reflita a realidade contábil e patrimonial concreta da instituição, isto é, os créditos a receber reflitam a verdade real contábil e patrimonial, e não meras ficções contábeis-jurídicas.

2. verificar se as provisões para devedores duvidosos, obedecem à legislação federal específica (Lei nº 9.430/96), para evitar a formação de provisão excessiva, indevida, reduzindo ilegalmente o lucro tributável do exercício, e expondo a instituição auditada, às penalidades cabíveis legalmente.

Todavia, como margem de segurança e confiabilidade na liquidação dos créditos a receber, deve ser formada provisão suficiente para essa contingência, a qual, é admitida pela legislação de direito privado ou societário, para que o balanço patrimonial reflita a verdade contábil, jurídica da instituição, devendo, nesse caso, essa provisão excedente, ser computada no lucro do exercício e escriturada no LALUR.

Vendas a Prestações – Crediários

Observadas as peculiaridades e as diferenças naturais entre os créditos das instituições financeiras e os dos crediários, ou de vendas a prestações, cabe exclusivamente ao Auditor Contábil, mormente ao Auditor Externo Independente, antes de formalizar e assinar seu parecer de Auditoria, executar os procedimentos que acabamos de estudar em “Instituições Financeiras”.

Balanço e Demonstrações Contábeis de Resultados

São peças da mais alta relevância, seja sob o ponto de vista fiscal, seja sob o ponto de vista dos fornecedores, seja sob o ponto de vista da posição da empresa/instituição no mercado, seja sob o ponto de vista da sua lucratividade em função do Capital efetivamente aplicado e dos investimentos de terceiros, seja enfim, do ponto de vista da real e concreta situação econômica, patrimonial e financeira da instituição, empresa ou entidade a que se referem esses documentos contábeis.

Elas devem refletir única e exclusivamente uma e somente uma situação: a verdade contábil, já que são o “produto” ou o resultado final dos atos e fatos da Administração, que gerando lançamento nos livros fiscais e contábeis, vão ser “resumidos”, em relação a

cada exercício, nessas peças-chaves: o balanço patrimonial e as demonstrações contábeis de resultado.

Assim, lógica e conseqüentemente, o parecer do Auditor Externo Independente, só deve atestar a real e concreta situação atual da empresa, da instituição ou da entidade auditada, se o seu balanço e as demonstrações contábeis de resultado refletirem a verdade real contábil, patrimonial, econômica e financeira do ente auditado. Para isso, deve: revisar a Contabilidade; verificar física e contabilmente o Ativo Circulante, o Passivo Circulante, o Ativo Permanente.

Quê valor jurídico-contábil terá um parecer de Auditoria Externa Independente, se o auditor que o emite e assina, não examinou nenhum lançamento no livro Diário, não efetuou nenhuma verificação contábil pelo menos nas operações de maior vulto no exercício e sua contabilização no Diário, e não verificou também, a contabilização dos atos e fatos exemplificados nos nºs 1 até 12 retro, nem as providências ou os procedimentos que aludimos em "Instituições Financeiras e Vendas a Prestações – Crediários", não verificou física e contabilmente o Ativo Circulante, o Passivo Circulante e o Ativo Permanente?

Créditos a receber – Perspectiva de realização. Provisão suficiente para devedores duvidosos. Lucros meramente escriturais

A formação da provisão para devedores duvidosos, não pode refletir apenas as normas ou percentuais estipulados pela legislação federal do Imposto de Renda, já que esta tem em mira estabelecer limites afim de evitar a redução do lucro tributável em cada exercício.

Como as normas tributárias e seus efeitos não podem legalmente descaracterizar, desconhecer ou sobrepor-se às normas, conceitos, institutos e definições do direito privado, para exigir, lançar ou cobrar impostos, na exegese dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional – CTN, segue-se que os limites da legislação do Imposto de Renda não vedam – nem poderiam fazê-lo – que as empresas, considerando suas peculiaridades ou particularidades, seu ramo de negócio, sua política de crédito a terceiros, formem provisões em cada exercício, concretas, reais, fundadas em fatos lógicos, racionais e previsíveis diante de fatos políticos-econômicos do Governo Federal, de crises econômico-financeiras, desemprego endêmico, fusões de grandes empresas. Aquilo que exceder aos limites da legislação (que não pode ser alheia à realidade nacional, sob pena de seus limites serem contestados perante o Poder Judiciário), será objeto de lançamento no LALUR e oferecimento à tributação.

A formação de provisão para devedores duvidosos, em limites adequados e suficientes, em cada exercício social, tomará por base não apenas os limites da legislação do Imposto de Renda em vigor nessa data, mas, estribar-se-á em fatos concretos, atuais, existentes na data do encerramento do exercício social, tais como os acima exemplificados, com o que:

a) os lucros não venham a se transformar em miragem, em face da imprevidência na formação da provisão suficiente para cobertura das perdas com os créditos a receber, mormente em instituições financeiras (bancos etc.), crediários e vendas a prestação; ou em outras palavras: as perspectivas de realização desses créditos foi afetada draconianamente, pelos fatos supra, que eram previsíveis;

b) não se distribuam dividendos meramente à base de lucros escriturais, de ativos escriturais, sem consistência, de realização duvidosa ante a concretização dos fatos previsíveis exemplificados;

O Auditor Contábil não pode, pois, ignorar fatos relevantes, como os retro exemplificados, que embora previsíveis não foram levados em conta na data do encerramento do exercício social, causando profundas alterações na realização dos créditos a receber, seja pelo aumento de desemprego e da economia marginal, seja pela instabilidade da política econômico-financeira, seja pelas grandes fusões, com a dispensa em massa de milhares de empregados, seja pela própria evolução da globalização da economia mundial, afetando todos os países de certa grandeza.

Fatos previsíveis devem ser levados em conta, para que a empresa não seja surpreendida pela falta de prudência e de cautela, quando do encerramento do exercício social.

Não se deve esquecer que a economia depende sempre do regime, do sistema político vigente no tempo e no espaço.

Créditos de Terceiros – Créditos de Diretores, Controladores

Esses créditos devem ser analisados individualmente, para que se tenha certeza, de suas reais, concretas e provadas:

– causas ou origens legítimas;

– quais os ativos que ingressaram na empresa em face desses créditos de terceiros, de diretores, de controladores;

– quais os documentos idôneos, contemporâneos e coincidentes, que atestam a regularidade e comprovam a legitimidade desses passivos;

– qual a capacidade concreta da empresa devedora, de saldar essas dívidas, em função de sua capacidade de pagamento, originada com os lucros líquidos de suas operações normais, após a dedução dos prejuízos anteriores e das Provisões para Imposto de Renda e CSLL.

São elementos concretos, importantes, para os quais o Auditor Contábil deve estar atento ao máximo, a fim de que seu testemunho técnico, não seja meramente formal, mas reflita a verdade real contábil e patrimonial ou obrigacional da empresa, naquele exercício social findo.

Investimentos em coligadas, controladas, associadas. Participações em Outras Empresas. Avaliação prudente

Levando em conta os fatos previsíveis a que aludimos em "Créditos a receber" – "Perspectiva de realização", naquilo que especificamente for cabível, também na avaliação dos investimentos em empresas coligadas, controladas, ou na avaliação das participações em outras empresas, a prudência e a cautela devem nortear os trabalhos da Auditoria Contábil, a fim de que o cômputo desses investimentos ou participações em contas de resultados do exercício, não seja meramente escritural, desprovido de consistência, de substância concreta e real, mormente em função da realização dos créditos a receber, da venda dos produtos acabados, e demais fatores econômico-financeiros.

O valor do percentual dos investimentos ou dessas participações, deve ser avaliado, pois, levando-se em conta, o grau de realização dos ativos que compõem o Ativo Circulante da empresa, onde foram feitos os investimentos, ou onde existem as participações.

Tanto o Patrimônio Líquido das coligadas, controladas, associadas ou onde existem participações, deve espelhar os recursos próprios sólidos, com substância e consistência, quanto o Ativo Líquido (= Passivo Real – Ativo Real), por sua vez deve ser realizável, e não apenas meramente contábil ou escritural.

Avaliações feitas empiricamente, sem essa prudência, sem essa cautela necessária, certamente que descaracterizarão o testemunho técnico do Auditor Contábil.

Autos de infração e Notificações de Lançamento. Passivo Ambiental

Dois fatos relevantes, merecem destaque à parte:

1º) *Autos de infração ou Notificações Fiscais de Lançamentos*, lavrados contra a empresa auditada, durante o curso do exercício social e até o encerramento deste, exigindo impostos ou contribuições, impondo sanções pecuniárias, ou exigindo atualizações monetárias, devem, obrigatoriamente serem contabilizados no Diário, em contas específicas, mesmo que a autuada tenha ingressado com defesa administrativa, com recursos nessa via, ou tenha ajuizado qualquer ação ou medida judicial cabível contra a exigência fiscal ou previdenciária.

Essa peças contêm na verdade, fatos que poderão resultar em futuras exigibilidades, isto é, em obrigações de desembolsos financeiros, ou excepcionalmente em dação de bens do patrimônio social, em pagamento, no insucesso definitivo das defesas, dos recursos manejados no Judiciário.

A não contabilização desses fatos concretos e provados, por parte da empresa auditada, deve ser ressalvada expressa e especificamente no parecer do Auditor Contábil ou Auditor Externo Independente, sob pena de omissão dolosa.

2º) *Passivo Ambiental* – Determinadas atividades econômicas ou empreendimentos, exigem cautelas e procedimentos que fogem do normal, em face de suas particularidades ou peculiaridades, à vista da possibilidade concreta de acarretarem danos ambientais. Exemplificadamente, dentre outras atividades, teríamos: produtos químicos, explosivos, corrosivos, indústria petroquímica; radiativos; óleos, combustíveis e derivados de petróleo; cerâmicas, olarias; indústria extrativa mineral ou vegetal; florestamento e reflorestamentos; beneficiamento de minérios; serrarias; criações de grandes rebanhos; extração de argila, areia, pedras, etc. A ocorrência desses danos ao meio ambiente, ao ecossistema, bem como as conseqüentes autuações e o dever de recuperar o meio ambiente, com custos ou investimentos, constitui "a grosso modo", o Passivo Ambiental. Esse passivo, uma vez quantificado e mensurado monetariamente, deve ser contabilizado, e sobre ele não pode silenciar o Auditor, em seu parecer, sob pena de omissão de fato relevante, decorrente de caso concreto ocorrido, ou que deva merecer a formação obrigatória de provisão para as contingências dos aludidos danos ocorridos ou *in fieri*.

O Auditor Contábil prudente e zeloso, confia...desconfiando sempre. Não basta para a emissão de um parecer de Auditoria Contábil Externa Independente ou não, valer-se do que

contêm os papéis de trabalho (*warker paper*). É preciso investigar, analisar, aprofundar em relação às operações de vulto, que a Contabilidade registrou ou que deviam ter sido lançadas nos Diários, em obediência ao princípio contábil do regime de competência, já preconizado em 1.850, pelo Código Comercial Brasileiro (v.g. arts. 10 e seus números; 12; 23 e 25); e hoje, consagrado pelo Decreto-Lei Federal nº 486 de 03.3.1969, DOU-I de 04.3.1969, (com força de Lei Complementar Nacional em face da época em que foi baixado), arts. 1º, 2º, 4º, 5º, 8º.

A função do Auditor Contábil não é a de opinar apenas pelas aparências externas que o Balanço patrimonial e as Contas de Resultados Contábeis espelham **externamente**, isto é, ele não pode emitir conceito técnico sobre a verdadeira situação da empresa, do banco, da entidade, do órgão, auditado, baseando-se apenas nas aparências dessas peças contábeis, sem nada investigar, sem nada examinar na Contabilidade, nos contratos firmados, nas garantias dadas, nos riscos assumidos durante o exercício social.

Cabe ao Auditor Contábil, mormente ao Auditor Externo Independente, coletar elementos, analisá-los, investigar a Contabilidade, pedir informações escritas e elementos ao Contador Geral, evitando assim, incidir em omissão dolosa, seja quanto ao Balanço patrimonial, ou as Contas de Resultados Contábeis, seja também em relação ao parecer que vai emitir e assinar, se este não contém ressalvas necessárias e indispensáveis sobre fatos relevantes, que não foram contabilizados no exercício social em que ocorrem, ou o foram, de maneira errônea ou proposital, para maquiar as contas, bem como sobre créditos inexistentes, de difícil ou impossível realização, sobre as situações a que aludimos nas letras *A* e *B* retro, e outras que venham a causar modificações de profundidades na situação da empresa, do banco, da entidade auditada, ou que não reflitam a verdade contábil do momento, naquele exercício auditado.

Auditoria Contábil – Perícia Contábil – Contador

O leitor vai encontrar no Capítulo VI e no índice, temas interligados: ora sob o verbete de "Auditor Contábil, Auditor Externo Independente", Auditor Interno"; ora sob o sinete de "Perito Contábil, Perito Contador"; ora sob" Perícia Contábil", e finalmente, sob o verbete de "Contador". Necessário se faz, pois, uma explicação.

Existem no Brasil, desde o primeiro Regulamento da profissão de Contador (o Decreto Federal nº 20.158, de 30 de junho de 1931*), **atividades técnico-profissionais, que só podem ser exercidas** (quer nas empresas privadas, quanto no serviço público federal, estadual, municipal ou autárquico), **por pessoas** físicas ou sob a responsabilidade destas (no caso das empresas de Auditoria Externa Independente ou dos Escritórios de Contabilidade), **devidamente registradas nos Conselhos Regionais de Contabilidade**, que funcionam em todas as Capitais dos Estados brasileiros. Esses Conselhos são os CRC.

Essas tarefas, atividades técnico-profissionais privativas do Contador (este, uma pessoa física diplomada como Bacharel em Ciências Contábeis, e registrada naquele Conselho, na categoria de CONTADOR, a este equiparados os que, embora não formados em Facul-

* Ver: "Decretos federais de 11.11.1930 até 15.7.1934", em "CONTADOR".

dades,se registraram no CRC como Contadores, ao abrigo da legislação federal anterior ao Decreto-Lei Federal nº 7.988/45), são:

a) Auditoria Contábil – uma especialização do Contador;

b) Perícia Contábil – uma especialização do Contador;

c) Gerência ou direção da Contabilidade, quando o profissional funciona como Contador, ao lado do Técnico em Contabilidade, este impedido legalmente de exercer as especializações das letras *a* e *b* retro.

É importante, pois, que se esclareça: quem não pode funcionar como Perito Contábil, Perito Contador, em Juízo, no Inquérito Policial, ou mesmo extrajudicialmente, também, não poderá funcionar como Auditor Contábil interno ou externo, já que tanto a Perícia Contábil, quanto a Auditoria Contábil, são especializações privativas da profissão de Contador, no Brasil. É isso que afirma a jurisprudência do antigo TFR, do STF e do STJ que se encontra no Capítulo VI desta 2ª edição. E quem não é Contador habilitado no CRC, não poderá válida e legitimamente: examinar livros, lançamentos, documentos, guias de tributos balanços, demonstrações contábeis, revisar Contabilidade, etc.

Qualquer outro profissional, seja nas empresas, instituições ou entidades, de direito privado; ou no serviço público (como Agente do Fisco, Auditor Fiscal da Receita Federal, Auditor Fiscal da Previdência Social), que exercer os trabalhos técnicos, as atribuições técnico-profissionais do Contador, seja através da Auditoria Contábil, seja através da Perícia Contábil extrajudicial, sem estar legalmente habilitado no CRC como Contador:

1º) estará exercendo ilegalmente a profissão de Contador (art. 47 da Lei das Contravenções Penais; STF, RTJ 99/77);

2º) e se for servidor público, nomeadamente Agente do Fisco, mesmo com ingresso mediante concurso público, será uma agente incapaz, incidindo seus atos, no Abuso de Poder, figura penal do crime de Abuso de Autoridade, tipificada penalmente na parte final da alínea *h*, do artigo 4º, da Lei Federal nº 4.898/65, recepcionada pela CF/88 (art. 5º, XXXIV, *a*);

3º) e no caso do item 2º retro, desempenhará a função de charlatão, sendo seus atos nulos, e inconvalidáveis, não gerando, pois, quaisquer direitos para a Fazenda Pública (Cod. Civil, art.145, II, objeto ilícito; IV falta de registro no CRC como Contador; 146 e seu parág. único; Lei Federal nº 4.717/65, art. 4º, I; STF, RTJ 85/143; RTJ 114/237; CF/88, arts. 5º, XIII, 22, XVI; HELY LOPES MEIRELLES, Direito Administrativo Brasileiro, 15ª ed. RT, SP, 1990, p. 150, nota 12).

Veja ainda nesta obra: Agentes do Fisco, na INTRODUÇÃO; Fiscal Não-Contador.

BANDO OU QUADRILHA

Este delito foi estudado analítica e exaustivamente em vários Capítulos desta obra, principalmente no Capítulo II – Sonegação Fiscal, sempre com exemplos objetivos e à luz da jurisprudência do STF e STJ, em casos de interesse imediato dos Crimes Fazendários.

Mesmo podendo cansar o leitor, é importante dar alguns exemplos dos casos mais corriqueiros ou comuns, onde a presença da formação do bando ou quadrilha é uma constante, em face da "necessidade" da colaboração de vários partícipes, ou mesmo, da partici-

pação consciente das pessoas beneficiárias, utilizadoras do *falsum*. (É o caso típico das notas frias e das CND, que falsificadas estas por uma ou mais pessoas, elas vão ser vendidas através de partícipes intermediários, para os usuários, utilizadores. Também as notas frias que são emitidas por uma empresa, sob o comando dos seus proprietários, sócios gerentes ou diretores, vão ser vendidas, via intermediários, ou às vezes diretamente, para outros contribuintes, que tanto podem utilizá-las, como podem vendê-las para outras empresas).

Às vezes, o bando se forma, porque o êxito depende da experiência, do *know-how* de falsificadores já tarimbados.

De modo geral, a formação do bando, nos delitos abaixo, é uma quase-constante nos atos e fatos, a seguir exemplificados:

1º) a falsificação permanente ou com uma quase habitualidade, de CND, algumas das quais em papel igual ao da Repartição, com numeração real, quando existe a conivência e a colaboração de comparsas de dentro do órgão;

2º) a emissão e circulação de notas frias, especialmente com créditos fiscais de IPI, ICMS;

3º) as remessas para o exterior, de numerário sem origem lícita;

4º) os depósitos bancários vultosos, e aplicações (especulação) vultosas em Bolsas, em nome de vários parentes até o 3º grau, de familiares, ou mesmo de terceiros que se prestam a ser "laranja", já que o titular ou os titulares dos depósitos ou das aplicações, não têm recursos com origem lícita, suficientes, para que esses bens figurem em seus nomes;

5º) a corrupção ativa ou passiva, que é praticada pelos corruptores sobre os servidores públicos ou sobre pessoas que ocupam cargos ou funções de direção, comissionados, ou nomeados politicamente, e prestam serviços em Repartições Públicas, Órgãos Públicos, S/A de Economia Mista, Empresas Públicas, Autarquias, Fundações Públicas, estando direcionada a corrupção, especialmente para atos ou fatos representando milhões, tais como (exemplificadamente):

a) superfaturamento de obras e serviços públicos;
b) licitações fraudulentas, para beneficiar empresa adredemente escolhida;
c) desvio de bens, mercadorias, equipamentos, aparelhos importados, medicamentos e drogas, que são pagos pelo órgão ou repartição, mas ali não dão entrada;
d) a super-avaliação de terras com matas, plantações, terrenos ou demais imóveis, para desapropriação, gerando precatórios de milhões, e uma dívida consolidada impagável pelos Estados, Municípios e Autarquias;

6º) o tráfico de tóxicos;

7º) o tráfico de armas pesadas e respectivas munições, que ingressando no Brasil, são vendidas para traficantes de tóxicos, para assaltantes de bancos, de carros fortes ou para soltura de presos, para assaltos em postos de pedágio. Ou, o comprador as mantém para alugá-las a essas pessoas;

8º) desmanches ilegais de veículos novos, para revenda de peças ou partes e acessórios;

9º) fabricação clandestina de remédios falsos;

10º) indústria fonográfica clandestina (CD's piratas);

11º) clonagem de placas de veículos novos, para fugir das multas ou dissimular, no caso de crimes com a utilização do veículo (assaltos, transporte de objetos furtados ou roubados, etc.); a clonagem de cartões magnéticos de bancos, para saques fraudulentos;

12º) roubo de cargas;

13º) pirataria de *software* (cópias ilegais de programas).

Tanto a denúncia, quanto a sentença penal (ou o acórdão nas Ações Penais Originárias: Lei nº 8.038/90, arts. 1º até 12 e Lei nº 8.658/93), não podem deixar de dar ênfase a esse delito, sempre que sua presença estiver evidenciada materialmente, especialmente nos casos dos crimes habituais, que pela sua constância, pela sua repetitividade, não só têm a presença do número suficiente (para o delito de quadrilha), como estão a exigir uma reprimenda de monta, dada à alta periculosidade do crime de formação de bando ou quadrilha, aliada à habitualidade delitiva.

Dependendo das circunstâncias materiais, bem como dos agentes já respondendo a outros inquéritos policiais ou já condenados, desde que os inquéritos ou as condenações anteriores se refiram especificamente a Crimes Fazendários ou conexos com eles, a prisão preventiva dos componentes do bando, não será exagero, especialmente ocorrendo repetitividade.

É um crime que não distingue, nem ressalva se seus componentes são bandidos comuns, ou pertencem a alguma classe privilegiada do "colarinho branco". Ou em outras palavras: não interessa se o integrante da quadrilha é bandido sem "poder de fogo", ou se ele tem esse "poder".

Um exemplo concreto que os fatos estão a comprovar é que: o corruptor, no delito de Corrupção Ativa, é um elemento da sociedade, com instrução superior, não mora em cortiço, nem em favela. Tem dinheiro, tem influência, e portanto, está "munido" do poder de fogo... tanto é verdade, que alguns Tribunais sempre entenderam que a Corrupção Passiva pode existir, sem a sua irmã siamesa – a Corrupção Ativa...

Uma espécie de filha de "partenogênese", às oblíquas...

BM&F – BOLSAS DE MERCADORIAS E DE FUTUROS

As BM&F, vinham operando com milhões, como se fossem verdadeiros cassinos, embora sem roleta... já que os prejuízos ou os "micos" da especulação ficavam com alguém. Essa especulação desenfreada, não tinha limites, e era rotulada ora de contratos de futuro, de mercadorias (cuja existência ninguém perguntava) acopladas ao câmbio (dólar americano): algodão cambial, café cambial, soja cambial, etc.

O fato do príncipe em 13.01.1999, mostrou a face oculta das BM&F.

Com a edição da MP nº 2.008-4 (DOU-I de 12.4.2000, p. 25), foram finalmente fixadas novas regras, instituindo-se um auto-sistema de mecanismos, de formas a criar salvaguardas, para amenizar eventuais prejuízos, os quais não mais serão suportados pelo Banco Central do Brasil. É o que prevêem os arts. 4º e §§, 5º e 6º da MP supra. Resta indagar: quem fiscalizará as BM&F sobre as seguintes questões relevantes:

1ª) existe escrituração mercantil de todas as operações que ocorrem na BM&F, como exigidas pela legislação federal de Direito Comercial, de que são exemplos: os arts. 10 e seus números; 12, 23, 25 do Código Comercial Brasileiro; os arts. 1º *caput*, 2º, 4º, 5º, 8º, do Decreto-Lei Federal nº 486, de 03.03.69?

2ª) a prova da titularidade dos bens corpóreos ali negociados (contratos que se referem especificamente a mercadorias);

3ª) a existência física (prévia) desses bens corpóreos;

4ª) a tradição efetiva ou simbólica dos bens;

5ª) a incidência dos impostos devidos sobre as operações financeiras, sobre os lucros ou ganhos;*

6ª) a existência de seguro suficiente para cobertura de operações;

7ª) a origem (lícita?) dos recursos dos "aplicadores/investidores".

São apontados negócios e fontes que devem ser investigados, posto que têm interesse direto e imediato para a "Lavagem de Dinheiro Sujo" (Lei nº 9.613/98). Ver este tópico, onde o tema é desenvolvido exaustivamente.

O especulador estrangeiro em ação, no Brasil

O Banco Central do Brasil, através da Resolução nº 2.687, (DOU-I de 27.01.2000, pp. 5 e 6), (revogando a anterior de nº 2.622), autorizou as pessoas físicas ou jurídicas, residente ou domiciliadas no exterior ou com sede ali, fundos e outras entidades de investimento coletivo estrangeiro, a realizarem operações em Bolsas de Mercadorias e de Futuros no Brasil, envolvendo contratos a termo, futuro e de opções referenciadas em produtos agropecuários, admitidos à negociação nos termos da resolução nº 1.190, de 17 de setembro de 1986.

Aparentemente, uma medida de ingresso de recursos no País; mas, cabe considerar que: o especulador alienígena não tem nenhum compromisso moral, fiscal ou de nacionalidade com o Brasil. Não vem ele investir a prazo certo, a longo prazo, mas, isto sim, especular aqui, sem sua presença física no Brasil, operando através de um banco estrangeiro autorizado a funcionar no Brasil, de uma corretora ou distribuidora de títulos e valores mobiliários, ou mesmo de um fundo de investimento estrangeiro de um só cotista estrangeiro, que pode ser o próprio especulador.

Por que então esses recursos não ficam vinculados no Brasil, para serem aplicados diretamente no financiamento da produção agropecuária, no financiamento da produção agrícola, e no custeio da safra fundada, tudo a prazo certo e pré-determinado, inclusive nas exportações de produtos agropecuários?

Esses recursos serão movimentados nas BM&F, as quais registrarão os valores no Banco Central e abrirão contas de custódia no exterior (arts. 5º e 6º da Resolução).

Embora o art. 7º dessa Resolução obrigue as BM&F a manter cadastros, controles individuais, comprovantes do cumprimento das obrigações contratuais, tributárias e cambiais e escrituração contábil das contas aludidas no art. 6º, quem fiscalizará direta e permanentemente as operações do especulador estrangeiro, diariamente ou mensalmente, e a fiel observância das regras do art. 7º, sabendo-se que no passado, grandes bancos quebraram por omissões ou por ineficiência das fiscalizações, e que alguns bilhões foram enviados ao exterior, pelas contas CC5? ... Seria interessante, que essas autoridades apontassem um País que cresceu com estabilidade, através da especulação!...

---

* É devido o ISS municipal na intermediação em BM&F (STJ, AG. nº 256.569-SP, DJU-I de 1º.02.2000, p. 409).

CADASTROS, INSCRIÇÕES FISCAIS

Cancelamento, suspensão, bloqueio, inaptidão

Os atos administrativo-fiscais ou previdenciários que concedem ao contribuinte: cadastro, inscrição fiscal, matrícula, declaração cadastral aceita, e assim o tornam apto a praticar os atos de sua atividade econômica lícita (indústria, comércio, prestação de serviços), devem ser pautados pelos Princípios da Seriedade, da Segurança, da Confiabilidade nos atos da Administração Pública, que hoje, com a vigência do art. 37 *caput*, da Constituição Federal de 1.988 (a partir de sua vigência em 05.10.1988), deixaram de ser discricionários, de conveniência ou oportunidade, para serem apenas e exclusivamente: atos regrados e vinculados aos princípios desse dispositivo da Lei Maior.

Assim, antes de ser aceita a declaração cadastral, o pedido de cadastro, de inscrição, a Repartição Fazendária ou Previdenciária tem o dever de averigüar, de proceder a diligências externas, de coletar dados materiais sobre o contribuinte que ela vai "licenciar" e tornar apto, regular e fiscalmente, para a prática dos atos inerentes à atividade lícita que explorará, inclusive a emissão de documentos fiscais, que vão refletir jurídica, fiscal e penalmente sobre terceiros, que negociam com esse "novo contribuinte".

E, uma vez emitidos e expedidos, regularmente como sempre se acredita, dentro daqueles Princípios de Seriedade, de Segurança e de Confiabilidade dos atos praticados pelos agentes das Repartições Fazendárias ou Previdenciárias, o desfazimento, o cancelamento, o bloqueio, a suspensão ou a inaptidão do cadastro, da inscrição fiscal/previdenciária,da matrícula ou da declaração cadastral, enfim, do "registro" ou comprovante de regularidade fiscal ou previdenciária, somente poderão ser aceitos se motivos relevantes, de extrema gravidade, comprovados documentalmente em processo administrativo-fiscal ou previdenciário, em contraditório pleno e amplo e realizado previamente, motivarem a prática daqueles atos, que importam em tornar irregular, clandestino ou incapaz o contribuinte para continuar a exercer a sua atividade, o que exige a presença de um ato sempre *in extremis*, a reclamar uma sanção dessa jaez.

Porém, o pior será cancelar, bloquear, suspender ou tornar inapto um cadastro, uma inscrição, uma matrícula ou uma declaração cadastral, e depois vir a público, pelo Diário Oficial, declarar nulos os procedimentos administrativos anteriores, dos quais resultarão: o reconhecimento da declaração, de que o cadastro do contribuinte, sua inscrição fiscal ou previdenciária, sua declaração cadastral ou sua matrícula, enfim o "seu registro" fiscal/previdenciário, na Repartição Fazendária ou Previdenciária, não é nulo.

Tanto o ato abusivo de cancelar, quanto o de restabelecer o que fora considerado inapto, suspenso, bloqueado ou cancelado, devem ser medidas sempre *in extremis*, motivadas por fatos relevantes e graves, apurados em contraditório pleno e amplo, (onde o contribuinte produzirá todas as provas antes de ter sua situação fiscal ou previdenciária declarada suspensa, bloqueada, cancelada ou inapta).

Sem essas cautelas, sem essas prudências, os atos administrativos-fiscais perdem completamente a seriedade, a segurança e a própria confiabilidade, passando ao total descrédito público, e instaurando o caos nas relações Fisco *versus* Contribuinte, e sobrecarregando o Poder Judiciário com ações movidas pelo contribuinte injustamente punido, com

esses cancelamentos, suspensões, inaptidões ou nulidades de matrículas, de registros, de declarações cadastrais, de inscrições, feitas "à toque de caixa", sem prudência, sem cautela, e sem o prévio e obrigatório processo administrativo, em contraditório pleno e amplo, e o que é pior: sem a presença de um fato grave, incontornável, para o qual, a aplicação sempre *in extremis* destes atos, é a única medida plausível.

CND – CERTIDÕES NEGATIVAS DE DÉBITOS

Credibilidade e Fé Pública

As CND devem espelhar por si só, autonomamente, toda credibilidade e fé pública que os documentos expedidos ou emitidos pelas Repartições ou Órgãos fazendários, previdenciários, estão a reclamar e a merecer, perante a coletividade local e nacional.

A expedição e a entrega de uma CND a uma pessoa física ou jurídica, é um ato sério e solene, que não pode sofrer qualquer conserto, emenda, declaração em jornais ou diários oficiais, pondo em dúvida a autenticidade desse documento público.

Daí que: antes da CND ser expedida, assinada ou chancelada mecânica ou eletronicamente, ela deve ser não apenas conferida de "raspão", de "afogadilho", às pressas, mas, objeto de uma checagem por várias pessoas, em setores diferentes (Dívida Ativa, Execuções Fiscais, débitos com defesas, débitos com recursos, débitos constituídos definitivamente a inscrever, etc).

No momento em que uma pessoa física ou jurídica requer uma CND, e esta é expedida e entregue a esse requerente ou a procurador com poderes expressos e especiais, o órgão emitente, expedidor, não mais poderá vir a público para fazer declarações no sentido de que aquela CND foi obtida irregularmente, por isso é inapta, é nula, é ineficaz e assemelhados, posto que tais declarações, sejam em jornais, sejam em diários oficiais, denigrem a imagem desse órgão, lançam dúvida sobre a confiabilidade e segurança de seus atos administrativos, e põem por terra toda e qualquer fé pública que os documentos públicos devem ter e merecer da coletividade, das empresas, dos terceiros onde essas CND devem produzir efeitos.

Por isso, em matéria de CND: ou ela é falsa, isto é foi fabricada por falsários, ou ainda adulterada (falsificada após sua expedição); ou ela é autêntica e merece toda fé pública. Não há meio termo...

Permitir que quadrilhas ou estelionatários se infiltrem em Repartições expedidoras de CND, e que aqueles mancomunados com os contribuintes devedores da Fazenda Pública ajam livre e impunemente dentro da Repartição, para depois vir a público "desdizer" o que diz a CND, é ser omisso dolosamente, é não obedecer aos princípios do art. 37 *caput* da CF/88 e da Lei nº 9784/99.

CONTRABANDO E DESCAMINHO

A "indústria" do contrabando movimentando milhões, continua a concorrer deslealmente com a indústria nacional, não obstante os direitos-garantia constitucionais que visam impedir essa concorrência predatória e asfixiante. Cf., a propósito: CF/88, arts. 1º, inciso

IV, *in fine* e 170 *caput*; 170-IV, além do art. 237 que dá poderes ao Ministério da Fazenda, para o exercício pleno, amplo e irrestrito do combate ao contrabando e ao descaminho.

Os números divulgados pela imprensa são alarmantes (cf. "Jornal do Brasil", de 04.4.99, p. 4 "Brasil"; de 06.4.99, p. 4. "Brasil", "O Estado de São Paulo", de 1.5.99, p. C-5; "Jornal do Brasil", de 08.6.99, "Cidade", p. 20; "O Globo", Economia, de 05.7.99, p. 17, onde consta a estimativa de 9,6 bilhões de dólares americanos, como o valor da sonegação pelo contrabando no Brasil, por ano, com o custo de 1,5 milhões de empregos na indústria nacional; e finalmente, o "Jornal do Brasil", de 17.8.99, Cidade, p. 19, sobre contrabando de jóias).

Nesses números estão as importações fraudulentas, onde os produtos, bens, mercadorias, são totalmente diversos daqueles que constam dos documentos oficiais da importação (D.I., G.I). Aquelas, somaram US$ 20 bi, em 98 ("O Globo", 05.7.99, p. 17).

O tema é estudado em profundidade, no Capítulo do Contrabando e Descaminho, inclusive complementado em "Corrupção Ativa/Passiva", com fartos exemplos do cotidiano.

Várias são as causas ou os fatores que permitem a "coexistência pacífica" entre o contrabando e a sua repressão, os seus efeitos deletérios contra a economia nacional com a sonegação fiscal de milhões, com a manutenção da Corrupção Ativa e Passiva, com a formação de economias paralelas e de grandes fortunas fora da Declaração de Bens, incentivando-se com este estado lastimável de fatos notórios, a sonegação fiscal, o grave dano moral e material suportado por aqueles que agem dentro da lei – aí compreendida a lesão ao exercício da mercancia, garantido pelo art. 5º, XIII, condição que não a preenchem os contrabandistas.

No combate ao contrabando e ao descaminho, não pode ser tolerada qualquer omissão do dever funcional, mesmo que se trate do chamado "crime de bagatela" ou de delito com "insignificância penal". Essas condições fáticas e circunstanciais que caracterizam a *pietatis* causa, são problemas para serem resolvidos, em cada caso, pelo Juiz Federal, na sentença, ou excepcionalmente com a rejeição da denúncia.

De nada aditantará punir o contrabandista hoje, confiscar os bens, produtos ou mercadorias, e deixar livre, dentro do Serviço Público, aqueles que de uma maneira ou de outra, podiam agir no nascedouro para eliminar o contrabando e não o fizeram, permitindo assim, que o delito assumisse proporções gigantescas, como noticiado aqui.

Podemos destacar, apenas como exemplo, algumas causas que permitem a co-existência do contrabando e do descaminho:

1ª) a extensão da faixa de fronteiras;

2ª) a manutenção de aeroportos clandestinos, em zonas de acesso difícil;

3ª) a vulnerabilidade e a facilidade de penetração, em portos e aeroportos, **não clandestinos**; a fiscalização dos "containers" por amostragem;

4ª) a ineficiência da Logística, ou a sua inexistência;

5ª) a falta de um plano racional, lógico e eficiente, com pessoal à prova de corrupção, treinado e reciclado, com as técnicas mais modernas possíveis;

6ª) o não emprego de métodos modernos na prevenção, no combate efetivo e na repressão ao contrabando e ao descaminho;

7ª) as penas brandas, com que são apenados os tipos penais do art. 334, do velho C.P. Parte Especial, onde se encontram o contrabando e o descaminho;

8ª) a ausência de penas draconianas para todas as pessoas envolvidas diretamente com o contrabando e o descaminho, e para todas aquelas que embora não estejam nessa situação,

mas, comprovadamente de maneira cabal, tiraram ou auferiram proveito econômico, financeiro desses delitos, levando uma vida social de gastos, de ostentação, de luxúria, de cupidez, ou apresentando renda auferida e consumida, e Sinais Exteriores de Riqueza, todos totalmente incompatíveis com as suas Declarações de Rendimentos e de Bens, quando a apresentadas à Receita Federal (Lei Federal nº 8.137/90, arts. 11 e 21; Lei Federal nº 9.250/95, art. 25, § 1º; Decreto-Lei Federal nº 433/69, art. 3º e seu parágrafo único; Lei Federal nº 4.069/62, art. 51, § 1º, CTN, art. 43; Lei Federal nº 4.506/64, art. 26). E aí, obviamente, deveriam ser incluídos também: os parentes até o 3º grau, os familiares, que usufruíram do produto financeiro ou econômico desses delitos, tudo como estudado em "RESPONSABILIDADE PENAL ILIMITADA".

Até parece que o Brasil já atingiu o ponto *G* em matéria de contrabando, uma vez que o Diário da Justiça da União, Seção I, DJU-I de 18.6.99, p. 3, 2ª coluna, *in medio*, (MS nº 22.362-6-PR), traz a notícia do transporte de contrabando em veículos oficiais...

CORRUPÇÃO ATIVA E CORRUPÇÃO PASSIVA

A 2ª edição desta obra estuda estes delitos, (que são noticiados quase que diariamente pela imprensa, atingindo órgãos importantes dos 3 Poderes), enfocando vários exemplos, fazendo até crer sobre a existência da formação de verdadeiras "máfias" ou "camorras" da corrupção, no serviço público, de que são exemplos atuais:

1º) **"acerto fiscal"**: o agente com poder de fiscalizar, para "passar por cima de sonegação fiscal", das fraudes fiscais, de falsificações, ou "fechar os olhos", acerta um valor que o contribuinte corrupto aceita e, assim, recebido o numerário (ou mesmo um bem durável ou um veículo novo, de luxo, nacional ou importado), esse agente não lavra o auto de infração, não fiscaliza, não lavra termo de início de ação fiscal, não intima o contribuinte a apresentar livros, documentos; ou, lavra pequenos autos de infração, que são pagos imediatamente, sem qualquer defesa, sem qualquer recurso.

Para detectar esses procedimentos de alguns maus servidores, se as autoridades competentes examinassem a produtividade fiscal desses agentes, teria já indícios ou evidências do que está ocorrendo na realidade.

Mas, parece que tal "poder de polícia" não é exercido por quem de direito; ou porque quem devia auditar a produtividade, está ocupado com algo mais importante...

A ineficiência ou a conivência do órgão, extravasa qualquer limite do lógico, do racional, sendo relevante notar que esses órgãos não têm uma "Ouvidoria", ou "Corregedoria", para que o "esquema" não tenha nenhum abelhudo a perturbá-lo...

2º) **"advocacia administrativa, em grande escala"** – ocorre quando alguns servidores graduados, patrocinam direta e imediatamente o interesse do contribuinte perante a Repartição, sobrepondo interesse particular ao interesse público, sempre mediante paga de uma vantagem indevida, já que salvo casos de parentesco, ninguém vai correr risco de um processo administrativo e de um processo penal, gratuitamente, por generosidade.

Esse patrocínio, se apresenta com mais freqüência, nos seguintes casos, envolvendo valores vultosos:

a) parcelamentos ou rolagem de dívidas;
b) compensação administrativa;
c) consultas;
d) julgamento de processos.

3º) **CND ideologicamente falsa –** que se constitui em fato delituoso grave, porque uma autoridade com poder, certifica pela chancela que apõe na CND, que uma empresa, um contribuinte pessoa física nada deve ao Fisco, quando, na verdade, ela é devedora da Fazenda. Não se trata aqui de CND fabricadas fora da Repartição, por quadrilhas que as vendem, mas, isto sim, de CND que é fornecida pela Repartição competente, com as chancelas das autoridades competentes para autenticá-las.

4º) **Concussão –** já estudada em "acerto fiscal". Art. 3º, II, Lei nº 8.137/90.

5º) **Desaparecimentos de processos milionários –** trata-se de um trabalho sujo ou baixo, mas que pode ser executado por servidores públicos, que jamais despertariam qualquer suspeita, de serem capazes de tal procedimento. São processos que tanto podem se referir a figurões políticos, a empresários acima de qualquer suspeita, quanto a medalhões da alta sociedade...

6º) **Julgamento de processos –** referem-se a autos de infração, notificações fiscais, defesas e recursos. Esse julgamento é sempre prolatado contra a Fazenda Pública respectiva, mesmo quando todos os elementos materiais do processo forem a favor da Fazenda. Envolve sempre grandes interesses e valores vultosos, ou pessoas exemplificadas no item 5º retro.

7º) **"Propina" oficiosa ou institucionalizada –** é a corrupção mais antiga do Brasil e que vigora ainda hoje, atinge valores pequenos, salvo quando a prática mina toda uma repartição ou um ente político, e são estabelecidas "cotas" financeiras que os servidores menores são obrigados a coletar e repassar aos chefes, que por sua vez as repassam aos "chefões" de gabinetes. A propina é extorquida do particular que precisa e recorre aos serviços públicos, que já são remunerados com os impostos, com as taxas de fiscalização e do exercício do poder de polícia.

8º) **Quitação fictícia de dívidas, por computador –** É um caso gravíssimo, porque envolve sempre dívidas para com a Fazenda Pública, de valores vultosos, e é executada por servidores do mais escalão, ou por aqueles que têm acesso ao sistema computadorizado da Repartição, os quais "apagam" dando por quitada a dívida, através do computador oficial, sem que essa Fazenda receba qualquer valor. Pode, eventualmente, ser executada fora da Repartição por *hackers*, que acessam os serviços computadorizados da Fazenda, "quitando" a dívida. Existe ainda a quitação total (1 milhão), sendo recebidos apenas R$ 1 mil...

9º) **Super avaliação de imóveis para desapropriação –** Essas super avaliações, representam verdadeiros desvios de poder e de finalidade – sendo relevante lembrar que o Perito Judicial é autoridade, no conceito e para os fins da Lei Federal nº 4.898/65, artigo 5º –, já que têm a aparência de legalidade, mas são totalmente desvirtuadas, atingindo milhões, e assim, vão gerar os precatórios que em alguns anos atingirão bilhões, deixando a Fazenda

Pública impossibilitada de os quitar, na época própria. Uma Emenda Constitucional, pode resolver o problema...

Desconhecem-se no Brasil os autores dessas super avaliações, bem como os procuradores da pessoa jurídica de direito público, que tenham sido condenados e custodiados, ou que tenham seus bens confiscados após o trânsito em julgado dessas condenações... enquanto os precatórios bilionários aí estão, para serem pagos, sem que as Fazendas tenham ajuizado a *querela nulitatis*...

10º) **Empréstimos a fundo perdido, por bancos oficiais –** São concedidos a empresas que já estão em situação de falência de fato, em estado avançado de quebra, e podem ter a influência direta de políticos importantes, que "pedem" tais favores aos servidores que estão na direção dessas instituições, através da influência desses mesmos políticos... Uma questão de "retribuição" de favores, ou de "ação entre amigos"...

São fatos concretos que só vêm a público, quando a empresa tem sua falência decretada, ou multiplicam-se as ações judiciais contra ela.

11º) **Informações privilegiadas (*Inside Information*)* –** São informações obtidas junto a órgãos oficiais, por intermediários, na maioria das vezes, e que são transferidas aos usuários das mesmas, podendo proporcionar ganhos milionários no momento oportuno, para o beneficiário dessa informação, e que pagou algo a quem a obteve. Podem se referir a mudanças econômicas drásticas, sem aviso...

12º) **Promiscuidade no mercado financeiro –** Pode ocorrer, por fiscalização ineficiente, facilitando, por exemplo, a movimentação bilionária nas Contas CC5 com remessas para o exterior, sem a comprovação da sua origem lícita, sem causa lícita comprovada, a pretexto de manter o sigilo bancário. Outro exemplo, pode ser indicado na especulação em Bolsas, sem que o especulador tenha que comprovar a origem lícita dos recursos com que ele especula, em seu nome, ou em nome de laranjas, de parentes até o 3º grau ou de familiares.

13º) **Licitações Imorais –** que têm seus vencedores adredemente determinados ou escolhidos, por antecipação.

14º) **Compras desviadas –** São pagas pela Repartição, mas os bens, medicamentos, aparelhos, equipamentos, não dão entrada no órgão para o qual foram adquiridos, sendo desviados e vendidos por quadrilhas, que não hesitarão em "apagar" os que conhecem o "esquema"...

14º) **Super faturamento de obras e serviços públicos –** É a "menina de ouro" da Corrupção no serviço público, porque rende milhões, sem pagamento de qualquer imposto, permitindo até o financiamento de campanhas políticas milionárias... Imensos patrimônios foram formados, por esse meio.

Desconhecemos qualquer beneficiário dessa prática, ou qualquer servidor público nela envolvido, que tenha sido custodiado por esse motivo.

---

* Cf., p. ex. a advertência da CVM no art. 35, III, da Instrução nº 308 (DOU-I de 19.5.99, p. 8)

Aliados da grande corrupção

A grande corrupção tem vários aliados; ela nunca age sozinha, e na maioria das vezes, a presença do bando ou quadrilha é uma constante...

Mas, além da presença do bando, a grande corrupção tem também como seus aliados fiéis e permanentes:

a) a total ausência de fiscalização e de seguimento da vida fiscal das pessoas que agem nos 14 exemplos retro mencionados. A vida fiscal dessas pessoas, corre solta, ninguém a verifica. Patrimônios milionários se formam, então, à sombra da lei, com o produto do crime; e assim, a vida fiscal dos que manejam as obras e serviços públicos, as licitações, as aquisições de bens para o serviço público; as que têm o poder de fiscalizar o contribuinte; as que respondem consultas de contribuintes ou que julgam processos envolvendo interesses diretos da Fazenda Pública; que avaliam imóveis para fins de desapropriação; que concedem empréstimos em bancos oficiais, de valor vultoso; que têm o poder de fiscalizar o mercado financeiro, especialmente as Contas CC5, as remessas para o exterior e os negócios bilionários em Bolsas de Mercadorias e de Futuros ou de Valores, é deixada de lado, quando aí está exatamente o âmago ou a pedra angular que deve merecer a máxima atenção fiscal: "*status* social", meio de vida, bens em nome de parentes até o 3º grau, de familiares ou de laranjas; sinais exteriores de riqueza, ou de renda auferida e consumida, devem merecer a maior atenção e um seguimento logístico.

b) a brandura das penas para o corruptor e para o corrupto;

c) a ausência de confisco dos bens, oriundos dos delitos aqui exemplificados, após o trânsito em julgado da condenação. É a inaplicação da Lei Federal nº 8.429/92;

d) a impunidade do grande delinqüente, que dá o mau exemplo e serve de verdadeiro "incentivo" à prática generalizada da corrupção;

e) a formação de quadrilhas no serviço público, para fraudar o erário, a qual só é possível em face da contumaz omissão dolosa quanto ao acompanhamento da conduta interna e externa dos servidores graduados, que são nomeados por indicação de políticos que apoiam os governantes;

f) o uso ou utilização de bens, veículos, produto, equipamentos e tapetes, apreendidos como contrabando ou como produtos de furto, de roubo, pelas pessoas ligadas à apreensão ou pelas respectivas Repartições Públicas, relegando ao mais completo desprezo: a Moral, a Ética, no Serviço Público.

Vale lembrar que a corrupção é um golpe rude e cruel contra os princípios constitucionais da Moralidade, da Impessoabilidade, da Legalidade e da Ética Administrativa (c.f. p.ex. a mensagem do art. 37 *caput* da CF/88).

Ela atinge de morte, esses elementos-valores, manchando e denegrindo os servidores honestos e humildes, os quais receberão também, por decorrência ou conseqüência, o labéu da infâmia, pela generalidade que a população lhes impõe, igualando assim, injustamente, os desiguais: servidores corruptos são "avaliados" e "julgados", sob a mesma ótica.

E a corrupção não punida draconianamente, vai alimentar o grande corrupto e o grande corruptor, os quais, "protegidos" pela impunidade, mormente por serem protegidos de políticos influentes, julgar-se-ão acima de qualquer lei, mesmo que isso desacredite completa-

mente o Serviço Público... deslustrando ainda os Poderes da Republica, onde os maus servidores ou agentes públicos se servem do cargo, para tirar proveitos ilícitos, criminosos e imorais.

Cabe aqui relembrar a máxima do Cardeal De Rechielieu:

"Não há maior crime contra os interesses públicos, do "que ser indulgente com aqueles que os violam".

Corrupção Passiva *in fieri.* Indícios veementes – Evidências materiais

Certos atos, aparentemente cercados de explícita legalidade, e causados sempre pelas escusas de "acúmulo de serviço", "sobre carga de trabalho", caracterizam no entanto, verdadeiros despistes que encobrem indícios veementes, ou mesmo evidências materiais, *in fieri*, de caminhos para que os beneficiários desses atos, ofereçam propinas vultosas a maus servidores públicos.

Como exemplos concretos desses atos e da formação dos indícios, ou mesmo das evidências materiais, provadas, temos:

1º) a inscrição de créditos tributários ou previdenciários, na Dívida Ativa, sem antes ser procedida cautelosa e prudentemente, a apuração de sua certeza e liquidez*, o que abrirá as portas para os embargos do devedor, da ação anulatória, serem vitoriosos na Justiça, contra a Fazenda Pública respectiva, em face da nulidade do título executório e da própria execução, por falta de certeza ou de liquidez, tudo decorrente da malsinada inscrição aleatória;

2º) o não-requerimento da indisponibilidade dos bens particulares dos responsáveis penais, quando os créditos tributários ou previdenciários, líquidos, certos e exigíveis, tiverem por origem: a apropriação indébita fiscal ou previdenciária, ou a sonegação fiscal; ambas comprovadas documental ou pericialmente;

3º) a não propositura de Medida Cautelar Fiscal, bloqueando os bens das empresas ou de seus responsáveis tributários, nos casos de créditos líquidos, certos e exigíveis, sem parcelamento formalizado e em dia, vencidos há anos, mormente quando esses créditos públicos, são devidos por empresas de grande porte, privadas; ou por empresas públicas e sociedades de economia mista, que também não "aderiram" à Lei nº 9.964/2000;

4º) o não oferecimento de recursos bem fundamentados, contra as decisões inferiores, facilitando assim, a vitória dos devedores da Fazenda Pública;

5º) a perda de prazos para recursos, ou o oferecimento destes, em petições singelas, já estereotipadas em computadores, ou mesmo impressas, sem qualquer embasamento em doutrina, ou em jurisprudência específica e atualizada da Corte *Ad quem*, que vai julgar esses recursos, quando tempestivos.

CRIMES HABITUAIS E IRRETROATIVIDADE DA LEI PENAL

A habitualidade delitiva, ou a continuidade delitiva, que caracteriza os crimes habituais, e que não pode, nem dever ser confundida com o crime continuado, é estudada em profundidade tanto nos Capítulos I e II, quanto em outros parágrafos da obra, com copiosos exemplos e à luz da jurisprudência do STF e do STJ.

---

* Art. 39, § 1º, da Lei nº 4.320/64, na redação do Dec.-Lei Federal nº 1.735/79.

Enfocam-se com muita ênfase, pela sua relevância transcendental:

a) as situações fáticas que caracterizam a habitualidade delitiva;

b) a habitualidade ou continuidade delitiva não depende da reincidência penal, já que é uma situação eminentemente fática, repetitiva de atos tipificados como Crimes Fazendários. Portanto, essa reincidência penal, como tal prevista no CP, é irrelevante para a caracterização do crime habitual e das conseqüências penais que daí decorrerão para o agente renitente;

c) o princípio constitucional da irretroatividade da lei penal mais gravosa (*lex gravior*), mais onerosa, mais drástica, aplica-se, como "exceção excepcionalíssima" ao delinqüente habitual, porque ele já demonstrou a sua "escolha da profissão da delinqüência", tanto é que: se já delinqüía na lei antiga mais branda, mais benéfica, continuou a delinqüir também, na lei nova, mais onerosa, mais gravosa. Em suma: no crime habitual, na dosimetria da pena, pela sua excepcionalidade, pela magnitude do dolo da conduta do agente, fazendo do delito uma "profissão", não prevalece o princípio da irretroatividade da lei penal: qualquer que seja a lei mais gravosa, mais onerosa, ela se aplica ao crime habitual, caracterizado como tal, pela sua constância repetitiva, na área de Crimes Fazendários. É o que vem decidindo a jurisprudência do STF e do STJ (RTJ 170/714-718).

d) a natureza jurídica da irretroatividade da lei penal mais gravosa, (que não se aplica para prejudicar o réu, salvo nos casos da habitualidade delitiva, já vista), é sempre de Direito Substantivo Penal, isto é, de direito material e assim, com a exceção dos crimes habituais, não atinge os institutos do Direito Penal Material (tipicidade penal, tipo penal, conceito ou definição de delito, pena, prescrição, extinção da punibilidade, anistia penal, etc.);

e) as situações de flagrante nos crimes habituais, que permitem até a prisão preventiva dos delinqüentes habituais, considerando-se as circunstâncias materiais, a gravidade dos delitos, a possibilidade concreta de fuga do País, a disponibilidade de fartos recursos oriundos do crime contra a Ordem Tributária e Previdenciária, o dolo intensivo dos agentes;

f) quando fica caracterizada a habitualidade delitiva?

A obra responde a esta pergunta, com muitos exemplos objetivos do cotidiano.

g) a presença quase constante do número de co-autores, de partícipes em Crimes Fazendários, suficientes para a formação do bando ou quadrilha.

CRIME ORGANIZADO E TRIBUTAÇÃO DAS ATIVIDADES ILÍCITAS

Quando falamos em Crime Organizado, estamos nos referindo às atividades econômicas ilícitas, onde existe algum tipo de hierarquia, de comando, de organização, de Logística, de unidade de ação, de estudo prévio, de debates entre os membros, de trama entre o comando e os partícipes das futuras ações, que não são levadas a esmo ou aleatoriamente, como sói acontecer no crime de rua, de momento, com o ladrão pé-de-chinelo ou com o ladrão de galinhas...

A presença do delito de formação de bando ou quadrilha no Crime Organizado, é uma constante, em face da necessidade de um número elevado de partícipes, para que todas as tarefas sejam executadas como planejadas antes.

As atividades econômicas ilícitas, implicam em Sonegação Fiscal, mormente do Imposto de Renda; do ICMS no caso do roubo de mercadorias que são entregues mediante paga adredemente acertada entre a quadrilha executora do roubo e o grande receptador, além,

obviamente das contribuições sociais (COFINS, PIS, FGTS, INSS). Mas, tais atividades, no que diz respeito à tributação, independentemente das penalidades do Direito Penal, em face da autonomia e independência das instâncias penais e administrativas, se submetem às normas tributárias vigentes, que autorizam a cobrança de impostos e dessas contribuições de todas as atividades econômicas ilícitas. Cf., p. ex.: CTN, arts. 3º; 43; 126; Lei Federal nº 4.506/64, art. 26; Dec. Lei Federal nº 433/69, art. 3º, parág. único; Lei Federal nº 9.250/95, art. 25, e § 1º; Lei Federal nº 4.069/62, art. 51, § 1º). Não há imunidade fiscal para as atividades econômicas ilícitas, sejam as relativas à mercancia habitual, que as equiparam às pessoas jurídicas (RIR/99, art. 150, § 1º, I, II; Lei nº 4.506/64, art. 41, § 1º, alíneas *a*, *b*), seja também em relação às pessoas físicas remuneradas com o produto do delito ou dos delitos praticados (art. 26 da Lei nº 4.506).

Atividades econômicas ilícitas "preponderantes"

Destacam-se pela magnitude do seu faturamento mensal e anual, em tema de Crime Organizado, que opera no Brasil, sem pagamento de quaisquer impostos e sem pagamento de quaisquer contribuições sociais, as seguintes atividades econômicas ilícitas, para as quais o Fisco deve voltar suas azagaias e seus ferrões, mesmo que tenha pela frente gente poderosa:

1º) o roubo organizado de cargas, com valor elevado;

2º) assaltos a bancos, a carros fortes transportando valores, a postos de pedágio, a cadeias para soltar presos importantes, mediante régia remuneração por preso solto;

3º) tráfico de tóxicos, drogas ou entorpecentes;

4º) tráfico de armas pesadas e suas munições, fabricadas no exterior;

5º) aluguel dessas armas para a prática dos delitos do item 2º retro;

6º) a lavagem de dinheiro sujo, por remessas para o exterior "legalmente", pelas Contas CC5, via bancos aqui estabelecidos, sem que se saiba da origem lícita desse dinheiro; ou essa lavagem via de grandes doleiros ou via de títulos e bônus no exterior;

7º) a receptação e a desova do roubo de cargas;

8º) os desmanches ilegais de veículos novos, furtados ou roubados, para venda de peças, partes e acessórios;

9º) a indústria fonográfica clandestina, que produz em série, "CD's piratas", aos milhares;

10º) a indústria de falsificação de remédios;

11º) a copiagem ilegal de programas de computador ("pirataria" eletrônica).

Causas do fracasso do combate ao Crime Organizado

1ª) a falácia das autoridades, na TV, em rádios, sobre o que estão fazendo ou sobre o que vão fazer para combater o Crime Organizado;

2ª) as constantes e inúteis entrevistas das autoridades na TV, sem qualquer proveito para o combate ao Crime Organizado, o que tem como conseqüência imediata: a perda da credibilidade, da força e da própria autoridade moral perante os grandes delinqüentes, que: ou assistem a programação da TV, ou têm parentes para tal finalidade.

3ª) a falta de uma eficiente e atuante Logística, com o constante treinamento, reciclagem, adotando técnicas científicas, ministradas por Engenheiros, Físicos, Matemáticos, e deixando todo e qualquer empirismo ou aleatoriedade de lado;

4ª) a infiltração nos órgãos de combate ao Crime Organizado, e nos gabinetes, de pessoas acima de qualquer suspeita, de alta confiança, que funcionam como "gansos às avessas", "olheiros" ou informantes, e levam aos Chefes do Crime Organizado, o que está sendo estudado, e o que será feito. Esse é o "calcanhar de Aquiles", que exige a identificação permanente e o seguimento de todos os que estão destacados para o combate "de dentro para fora", incluída aí, a varredura na "vida fiscal" individual;

5ª) a falta de uma contra espionagem dentro dos órgãos e serviços, para detectar, inclusive pelos meios modernos da eletrônica, da informática, qualquer sinal de atividade suspeita, qualquer pessoa que possa estar na situação da 4ª) causa retro;

6ª) a perda da autoridade, do governante, a qual tem reflexos imediatos junto aos órgãos subordinados e dá um ânimo aos chefes do Crime Organizado, mormente quando essa perda tem o aspecto moral agregado (corrupção, uso de veículos roubados, drogas, nepotismo, etc.);

7ª) o crescimento da Corrupção e da impunidade, cujos casos concretos chegam aos ouvidos dos chefes do Crime Organizado, através da TV, dos grandes jornais que os noticiam, diariamente, envolvendo até pessoas de alto gabarito, nos Poderes da República. Daí para o raciocínio do delinqüente, no sentido de: "se os grandes podem roubar impunes, por que nós não podemos? "...é um pulo, ou um passo;

8ª) o fracasso das bem intencionadas "Campanhas do Desarmamento", quando apenas os cidadãos de bem, entregaram suas armas... enquanto a violência, as chacinas, os homicídios dolosos, continuaram crescendo...

9ª) a autonomia injustificável de alguns "Estados-Gangsters", onde o Crime Organizado se estabeleceu, em face da omissão dolosa de seus governantes, cujos nomes já são por demais conhecidos. E é essa autonomia-gangster, que faz com que alguns altos dignatários da República defendam a proibição do Exército bem armado combater o Crime Organizado, especialmente em alguns Estados...

10ª) a baixa remuneração das pessoas que são destacadas para o combate ao Crime Organizado: enquanto o bando ganha milhões sem pagar qualquer imposto ou contribuição, essas pessoas da lei ganham migalhas; e ainda arriscam suas vidas frente ao bando, que usa armas pesadas estrangeiras, aqui entradas com a maior facilidade...um "combate" desproporcional, que prestigia o grande contrabandista dessas armas e munições;

11ª) a total ausência de apresentação na TV, dos grandes receptadores, dos grandes doleiros, dos grandes lavadores de dinheiro sujo, enquanto diariamente o ladrão "pé-de-chinelo" é exibido como troféu na TV, que notícia crimes...

12ª) as penalidades brandas, que em face do sagrado princípio da individualização da pena, não atingem pessoas que se beneficiaram com o produto dos delitos do Crime Organizado, tais como: os parentes até o 3º grau, os familiares, que vivem com o dinheiro largo e farto, que provém das atividades econômicas ilícitas do Crime Organizado, mas que não integram obrigatoriamente o mesmo processo penal dos seus parentes ou familiares, quando presos e processados criminalmente. Este tema foi estudado em profundidade em: "Responsabilidade Penal Ilimitada".

A vida fiscal do Bando ou Quadrilha

O combate ao Crime Organizado, antes do uso de armas pesadas, deve utilizar-se de uma arma legal, que é o seguimento, o acompanhamento da vida fiscal dos componentes do bando ou quadrilha que integra esse crime, bem como de seus parentes até o 3º grau e de seus familiares (art. 11 da Lei Federal nº 8.137/90).

O seguimento das compras e vendas de imóveis, cujos compradores e vendedores são fornecidos mensalmente, pelos Cartórios que lavram escrituras e de Registro de Imóveis ao Fisco, permitem detectar, p. ex. as pessoas físicas ou jurídicas que adquiriram imóveis, bastando então, elaborar o programa de computador, para que sejam procedidos os confrontos entre essas informações cartorárias e as Declarações de Bens de Ajuste Anual do Imposto de Renda (art. 25, § 1º, da Lei Federal nº 9.250/95; art. 51, § 1º, da Lei Federal nº 4.069/62; art. 3º, parág. único, do Dec. Lei Federal nº 433/69; arts. 3º, 43 do CTN; Lei Federal nº 4.506/64, art. 26).

Obviamente que: componentes do Crime Organizado e seus parentes até o 3º grau ou seus familiares, nada irão declarar à Receita Federal, caracterizando-se então, a omissão dolosa na obtenção de renda sonegada e de bens sonegados.

E a partir do processo administrativo fiscal, instaurado com base nesses elementos materiais sólidos, e nessa omissão dolosa de rendimentos/renda e de bens na Declaração, o Fisco pode, via de sua Procuradoria, requerer a quebra do sigilo bancário, perante o Juiz competente, para atingir os depósitos bancários, as operações em Bolsas, a lavagem de dinheiro sujo, e os chefões...

Desconhecem-se a existência de tais procedimentos, relacionados com o combate ao Crime Organizado (tóxicos, armas pesadas estrangeiras) e a Lavagem de Dinheiro.

A fragilidade da Lei nº 9.034/95 – A formação da nacionalidade

São essas lacunas, falhas, empirismo e omissões "involuntárias", que permitem ao Crime Organizado sobreviver, organizar-se e ir em frente, certo de que as autoridades não têm interesse em exterminá-lo e que o combate ao mesmo, será sempre empírico, com os métodos e meios mais atrasados possíveis... e dessa maneira, o Crime Organizado poderá "alçar vôos" mais altos, a cada vez que entrar em ação. Além disso, **Crime Organizado não se combate com discursos...**

Convém que se chame a atenção do leitor: a fragilidade e o empirismo da Lei Federal nº 9.034, de 03.5.95, no DOU-I de 04.5.95, que deu passos rudimentares sobre "organizações criminosas", dispensa maiores comentários, sendo certo, porém, que essa Lei não permite que o combate avance, nem contém medidas draconianas para desbaratar e exterminar o Crime Organizado, já que essa lei perde o tempo em divagações, em preleções próprias dos acadêmicos, sem, porém, conter normas cogentes específicas, dando meios eficazes e drásticos para o extermínio do Crime Organizado, inclusive quanto aos vícios dos procedimentos e da conduta das autoridades, que exemplificamos em "Causas do fracasso do combate ao Crime Organizado".

Não será com as estruturas da Democracia que aí estão, com o sistema de eleição dos governantes, financiados por grupos econômicos ou financeiros, com a legislação e com a Constituição Federal que aí estão em vigor, que haverá combate eficaz ao Crime Organizado, estruturas essas que têm origem nada louvável na própria formação da nacionalidade brasileira: criminosos, degredados, fidalgos arruinados ou falidos, que para aqui vieram (para não sofrerem o desterro perpétuo para a África Negra...) com o Primeiro Governador Geral do Brasil, Thomé de Souza, em 1549.

Um exemplo bem lastimável da Democracia Brasileira atual – que tem reflexos profundos na pouca autoridade das leis feitas pelo Congresso Nacional – pode ser dado com a permissividade ou mesmo com a promiscuidade da legislação eleitoral, e com a ausência de dispositivos na Constituição Federal atual, de 1988, que vede a eleição de pessoas físicas que tenham cometido crimes comuns ou delitos fazendários, antes de sua eleição. O resultado é que: com essa promiscuidade, qualquer delinqüente comum, pode ser eleito para o Congresso Nacional, e somente quando o fato denegridor dessa Corporação vem à tona, é que às vezes são cassadas essas pérolas da Democracia...

Outro exemplo é mais "nítido":

Sabe-se com certeza que: o tráfico de tóxico mantém verdadeiro arsenal de armas pesadas estrangeiras, e respectivas munições, para enfrentar os "homens da lei"...

Como combater esse "ramo" especializado e armado até os dentes, mas que integra o Crime Organizado no Brasil, se essas armas são fabricadas em Países que se alvoram em reprimidores e combatentes do tráfico internacional de drogas, de tóxicos, de entorpecentes, e que vendem essas armas pesadas e suas munições, livremente, a qualquer pessoa, mesmo sabendo que esse arsenal pode cair nas mãos do tráfico internacional, isto é, dos traficantes de tóxicos?

Quê moral têm os emissários desses Países, que agem como verdadeiros "fariseus" da Bíblia: pregam o combate ao tráfico de tóxicos, mas, claramente, fabricam e vendem armas pesadas e respectivas munições, para qualquer pessoa, que por sua vez as repassam para os traficantes de tóxicos, de drogas, de entorpecentes?

Omissão dolosa e "instalação" do Crime Organizado (Art. 29, do CP)

Somente com a omissão dolosa de governantes em não determinar aos seus órgãos de segurança, a repressão violenta contra os primeiros sinais e indícios veementes de que quadrilhas estão se organizando para a prática da delinqüência habitual, em qualquer uma das atividades econômicas ilícitas exemplificadas, é possível que o Crime Organizado venha a assumir proporções gigantescas em algum Estado-Membro da Federação.

Se a Constituição Federal de 1988 não anteviu o problema, preocupando-se, porém, em dar um verdadeiro "status de cidadão" ao delinqüente, chegando às raias do absurdo em tornar imune penalmente o menor de 18 anos (art. 228), cabe, então, aos Governadores dos Estados, manter essa prevenção, e se o Crime Organizado assume repentinamente proporções incontroláveis, recorrer ao Governo Federal e quiçá, requisitar forças federais para o extermínio das associações criminosas, poderosas, antes que elas passem a constituir um verdadeiro "Estado-paralelo" ou um "Poder de fato, embora ilegítimo", dentro do Estado.

Cabe a aplicação do art. 13, *caput*, 2ª parte e do seu § 2º, do Código Penal...

Autonomia dos Estados

Quando a Constituição Federal de 1988 foi promulgada em 05.10.1988, como uma espécie de "tábua de salvação", "Arca de Noé", ou remédio para todos os males, seus autores – os ilustres constituintes – não tiveram a mínima ou a mais remota preocupação com a segurança interna no Brasil, não obstante as tristes e inapagáveis máfias americanas, siciliana e assemelhadas, serem de conhecimento mundial, público e notório...

Nem de longe esses constituintes aventaram com a possibilidade de regrar a autonomia dos Estados, deixando-a num patamar de uma quase soberania, ao bel talante dos Governadores.

E agora, com a instalação, a Logística, e a própria institucionalização do Crime Organizado em grandes Estados da Federação, muitas vozes poderosas se levantam para defender com unhas e dentes a autonomia total dos Estados, confundindo-a com a falada quase soberania, sem limites; e, por conta dessa autonomia, lutam contra a mínima participação do Exército no combate ao Crime Organizado, mesmo sabendo-se de graves infiltrações desse, em setores intocáveis. Não querem que os "tubarões" da coca, do contrabando de armas pesadas alienígenas, e suas munições sejam descobertos, já que são exibidos como troféus, apenas os gerentes de boca... e os "bagrinhos".

Todo mundo sabe que foram as omissões propositais, dolosas, de alguns Governadores de Estado e de seus Secretários de Segurança, que permitiram a instalação, o crescimento, e agora uma quase institucionalização do Crime Organizado no Brasil. Mas ninguém foi punido (C.P. art. 13 e seu § 2º).

Porém, não se deve confundir a autonomia dos Estados, com uma quase soberania, sem limites. No momento em que o Crime Organizado se alastra, essa tão defendida autonomia cede lugar aos interesses nacionais, e o Poder Central tem o dever e o poder de interferir, para dar um basta, e exterminar não apenas com o Crime Organizado, mas de exibir para a Nação, os verdadeiros "caciques", que podem estar instalados em gabinetes a ar condicionado, em grandes escritórios informatizados com alto luxo, em edifícios acima de qualquer suspeita, que comandam de fato, que vivem e auferem grandes proveitos econômicos e financeiros com o Crime Organizado"; tudo, porém, sem apregoar "planos de combate à violência", ou "planos de combate ao Crime Organizado", isto é, sem "dar o serviço" para o próprio Crime Organizado, em pura demagogia...

Combate ao Crime Organizado

Jamais o Crime Organizado será atingido, extirpado ou exterminado no Brasil:

1º) enquanto ele não for combatido "de dentro para fora", isto é, enquanto não se identificarem individual e pessoalmente, quem fornece informações logísticas, técnicas, pessoais ou operacionais para o Crime Organizado; e quem vive auferindo proveitos do mesmo, embora ocupe lugar de proeminência e esteja acima de qualquer suspeita...

2º) enquanto o sigilo bancário for mantido a "sete chaves", como um tabu, para que via de meios jurídicos deturpados, se impeça a quebra do sigilo bancário, quando este for atingir medalhões e figurões da República, instalados pomposamente nos Três Poderes da República;

3º) o sigilo bancário, por certo que não está garantido pela Constituição (arts. 5º, V, X, XII), para proteger o Crime Organizado, nem os grandes sonegadores, embora os fatos públicos e notórios aí estejam para afirmar o contrário...

4º) a fragilidade dos meios operacionais aliados ao sigilo bancário, são dois grandes sustentáculos da ineficiência e da total impraticabilidade do combate à LAVAGEM DE DINHEIRO SUJO no Brasil. Enquanto a lavagem de dinheiro sujo existir, o Crime Organizado terá meios e bases para operar no Brasil, impunemente, estendendo seus tentáculos para novas áreas;

5º) as remessas de dinheiro para o exterior, mesmo pelas Contas CC5, ou por outros meios legais, via bancos que operam regularmente no Brasil, sem que se verifique o porquê, qual a causa lícita dessa sangria, são:

a) um ponto de forte apoio ao Crime Organizado;

b) um aliado da lavagem de dinheiro sujo;

Portanto, o combate ao Crime Organizado não terá nenhuma eficácia, nenhum rendimento, nenhuma plausibilidade material, ficando apenas na falácia das autoridades, se os pontos retromencionados não forem levados em conta. Planos, projetos, estudos, são papéis que se prestam para demagogia, discursos inúteis, mas que nada somam no combate ao Crime Organizado. Um exemplo concreto já demonstra e corrobora isto: apregoaram-se aos quatro cantos do Brasil, que a entrega de armas pelos cidadãos de bem, iria diminuir e reduzir a violência e a criminalidade no Brasil, mas elas aumentaram significativamente... O desarmamento não trouxe muitos resultados práticos.

Combate de "dentro" para "fora"

No item 1º retro ao abordar o "Combate ao Crime Organizado", falamos do combate de "dentro" para "fora", no sentido da necessidade absoluta dos órgãos competentes para o combate ao Crime Organizado, efetuarem uma varredura de profundidade em seus elementos humanos, que também estão lotados nesses órgãos, para saber "quem é quem"...

Isso se faz urgente, e tem uma importância transcendental, porquê:

a) informações importantes, sigilosas, podem ser levadas por bandidos já corrompidos pelo dinheiro do Crime Organizado, mas que ainda se encontram dentro dos órgãos encarregados de combatê-lo, acima de qualquer suspeita;

b) a Logística do combate, toda técnica operacional, armamentos, pessoal, passarão assim, para "o lado de lá", causando danos de monta e irreparáveis; e levando à total desmoralização aos órgãos respectivos da Segurança Pública *lato sensu*;

c) cédulas de identidade oficiais, regulares, serão emitidas e entregues aos membros do Crime Organizado, no sentido de preservar a identidade daqueles ainda não identificados, documentos esses que serão falsos ideologicamente, embora expedidos por órgãos, institutos, repartições oficiais e competentes para identificar, emitir e expedir esses RG, carteiras de identidade ou cédulas de identidade; e nesse "serviço útil ao crime", aparecerão as carteiras clonadas, como duplicatas de outras cédulas de identidade, de pessoas físicas ali identificadas, de forma que o bandido do Crime Organizado operará em nome dessa vítima, com a plena e total conivência do próprio Estado, via de seus maus agentes e servidores, os quais, involuntariamente, os órgãos de Segurança não identificam, e permitem com essa omissão totalmente despropositada e má, que continuem dentro dos órgãos identificatórios e dentro da Segurança *lato sensu.*

d) obviamente que este estado de coisas, implantará o caos, posto que o cidadão de bem será preso por ter identidade clonada dentro do órgão identificatório, julgado e condenado no lugar do bandido do Crime Organizado, especialmente porque as cédulas de identidade, não trazem a côr do portador, nem a sua altura... propositadamente.

e) sem essas providências prévias, a fusão das Polícias não produzirá nenhuma melhoria... será como o desarmamento dos cidadãos de bem.

Dois exemplos da História, ajudam os angélicos a compreenderem melhor a seriedade deste tema:

– Durante a Segunda Guerra Mundial, um espião agia duplamente, próximo ou muito próximo a Hitler, já que todas as informações mais sigilosas e mais secretas expedidas pelo ditador (as famosas "Diretrizes Secretas"), eram transmitidas ou entregues imediatamente para os russos. O codinome desse espião era Werter, e mesmo até hoje, ele não foi identificado, embora se tivesse suspeitado de Martin Borman, o que os fatos desmentiram, porque Borman ao se ver cercado por uma patrulha soviética, dia 04 de maio de 1945, juntamente com um dos médicos de Hitler (Stümpfegger), suicidou-se, mastigando uma das 900 pílulas incrustadas em dentes falsos, no final da 2ª Guerra, as mesmas de que serviriam depois: Himmeler, Goering, Dr. Ley etc.

– A queda da Assíria, se deve ao famigerado general caldeu Napopolassar, que a serviço deste império, mas em troca do reino da Babilônia, fez chegar às mãos dos medos, todos os planos de abastecimento de água, de suprimentos, de defesa, de Nínive, então capital política do império assírio. Com tudo isto na mão, foi fácil ao inimigo cercar Nínive, primeiro desviando o curso dos rios que abasteciam a capital, causando o pânico, para depois tomá-la.

Em ambos os casos retro, o inimigo estava dentro de casa... mas ninguém desconfiava dele.

Moral e Autoridade

Não se pode negar, por outro lado, que: no momento em que o governante perde a moral, em conseqüência de fatos políticos, econômicos, sociais ou mesmo de corrupção entre sua cúpula ou por ela acobertada, a perda da autoridade é inevitável e inafastável; e isso, é um golpe de misericórdia no combate ao Crime Organizado, além do que, retira qualquer força moral e segurança das autoridades subordinadas, que integram os órgãos encarregados desse combate, que se torna então inútil, colocando esses órgãos na mesma situação da Alemanha nazista após a derrota monstruosa de Stalingrado... A guerra contra o Crime Organizado passa da ofensiva, para uma posição concreta defensiva, sem qualquer avanço, enquanto o "inimigo" se fortalece dentro dos órgãos e fora, mormente com a facilidade para adquirir armas pesadas americanas, russas, israelenses, e de outros países, e respectivas munições.

Reflexos do Crime Organizado sobre outros delitos

É inegável que o progresso, o avanço do Crime Organizado, demonstram claramente: a fragilidade das autoridades e de seus métodos de combate ao mesmo, ao lado da falácia, dos discursos, dos planos, dos estudos, dos projetos que nunca saem do papel...

Ora, o criminoso menor, de rua, o bandido de colarinho sujo, lê jornais, vê televisão, sabe o que está acontecendo nas grandes cidades do Brasil, e à vista do fracasso do combate ao Crime Organizado, ele se sente encorajado, e parte para a violência diária, matando a esmo suas vítimas, mesmo quando essas entregam seus veículos, seus talões de cheques, seus cartões magnéticos, suas senhas, etc.

O fracasso do combate ao Crime Organizado, é o verdadeiro alimento que impulsiona o aumento da violência, das chacinas, dos homicídios dolosos nas grandes cidades, e que os pregoeiros do desarmamento do cidadão de bem achavam que iria reduzir drasticamente essa mesma violência, as chacinas, quando essa mistificação, essa farsa que foi o "desarmamento do cidadão de bem", (já que o bandido não foi desarmado)... funcionou ao contrário do que esses falsos profetas apregoavam aos quatro cantos do Brasil.

Enquanto o Crime Organizado continuar impávido, sereno, graças à total impotência das autoridades constituídas, para combatê-lo eficazmente, ele será o grande incentivador do crescimento da violência, dos seqüestros relâmpagos, dos homicídios dolosos em vítimas assaltadas, das chacinas, porque o bandido de colarinho sujo, agente dos crimes tipificados pela parte especial do Código Penal, sabe que as autoridades fracassaram no combate ao Crime Organizado, preferindo os discursos, as entrevistas, quando aparecem perante as câmaras da televisão, e o apregoamento de planos, de estudos etc. etc...

Em suma: o reflexo direto e imediato da continuidade e da permanência do Crime Organizado, de porte, exercendo livre e impunemente atividades econômicas ilícitas, muito rentáveis, sem o pagamento de qualquer imposto, sem o recolhimento de qualquer contribuição social, é inegável e inafastável, sobre o **crime de varejo.**

Os dilemas do Crime Organizado

O Crime Organizado apresenta graves e sérios dilemas, que tornam dificílimo o seu combate e extermínio, nomeadamente em face do mutismo – quiçá proposital e pensado – da Constituição Federal. Dentre esses dilemas-óbices quase intransponíveis, destacamos, exemplificadamente:

1º) A autonomia dos Estados, que é considerada uma quase soberania, e cuja intocabilidade quase divinizada, visa certamente não atingir os chefões do Crime Organizado, em cada Estado da Federação, e sobre a qual já falamos;

2º) Um sistema ou regime político onde campeiam: o nepotismo desenfreado, a corrupção ativa, o corporativismo; as nomeações espúrias ou de favor, para altos cargos nos Três Poderes, seja por indicação de políticos, seja também por indicação de entidades de classe; a liberação de verbas em troca de votos ou de apoio político, bem como o preenchimento de cargos em comissão pelos elementos do clã governante, obviamente que se encontra "de mãos amarradas", em termos de autoridade e de moral para agir. Seus governantes são na realidade prisioneiros desses métodos espúrios...

3º) A infiltração de elementos do Crime Organizado, minando pouco a pouco alguns Governantes e Secretarias de Segurança de alguns Estados, onde a omissão dolosa se apresenta de maneira quase ostensiva, vai deixando vulneráveis as autoridades legalmente constituídas, vai retirando sua força moral e sua autoridade, enquanto as atividades ilícitas, mas economicamente rentáveis que compõem o Crime Organizado, especialmente: o tráfico de

tóxicos e de armas e munições estrangeiras, a lavagem de dinheiro sujo, cujos chefões não são apresentados ao público, pela TV, enquanto se identificam apenas gerentes de bocas de fumo e do roubo de cargas... vão, consolidando o exercício dessas atividades econômicas ilícitas, enquanto se fazem discursos, palestras, planos e projetos...

4º) O trato do sigilo bancário como um verdadeiro fato jurídico intocável, vai na verdade proteger e tornar invulnerável a lavagem de dinheiro sujo, que é uma aliada de primeira linha do Crime Organizado;

5º) Se, por exemplo, Governadores ou Secretários de Segurança estiverem envolvidos (seja por omissão dolosa, proposital ou por medo de combater os verdadeiros chefões que agem em seus territórios), com o Crime Organizado, quem terá autoridade e moral para instaurar inquérito policial, quem irá dirigir esta investigação para apurar a verdade real, todos os autores, co-autores, partícipes e omissos dolosamente, que concorreram ou permitiram com sua conduta dolosa, que o Crime Organizado se instalasse no Estado, aí se desenvolvesse, aí se enraizasse e se infiltrasse nos órgãos de combate ao crime (Cod. Penal, artigo 13, *caput*, *in fine* e seu parágrafo segundo), mormente se as autoridades exemplificadas forem do clã político do governante central, e se o Governador envolvido estiver ainda no exercício do cargo? Quê Assembléia terá autoridade e moral para iniciar um processo de impedimento contra esse Governador, ou pedir solene e formalmente por ato público, a demissão e a prisão do Secretário de Segurança responsável pela omissão, pela infiltração etc.?

6º) A Constituição Federal não previu qualquer órgão especial para realizar um inquérito policial desse porte, desta jaez, destinado a apurar a omissão dolosa de Governadores ou de seus Secretários de Segurança Pública, sendo até cômico que alguém venha pensar em atribuir essa investigação especial e de profundidade, aos subordinados do Governador ou do Secretário de Segurança do Estado, já que pela autonomia dos Estados e pela sua organização interna, tais inquéritos são presididos por Delegados de Polícia de carreira, sempre subordinados às duas autoridades supra (Governador e Secretário de Segurança), não cabendo, por outro lado ao Ministério Público dirigir ou presidir tais inquéritos policiais, sob pena de usurpação de funções que estão plenamente separadas pela Constituição Federal (v. g. arts. 129; 144), mesmo porque o MP não pode ser ao mesmo tempo: investigador, acusador, coletor de provas e instrutor do processo penal, o que seria a volta ao regime da Inquisição, onde o zeloso frade dominicano (p. ex. Pierre Cellá), era ao mesmo tempo: instrutor, coletor de provas, torturador, e sentenciante à fogueira, dos que eram acusados de heresia, para que os bens dessas vítimas da Santa Madre Igreja Católica Apostólica Romana, passassem para esta, via de seus bispos e cardeais e para as Ordens Religiosas...

Concorrência desleal e gritante injustiça fiscal

Enquanto as atividades produtivas nacionais, os prestadores de serviços, os profissionais liberais em geral, que exercem atividades lícitas no Brasil, são asfixiados pela carga tributária e previdenciária, já o Crime Organizado e seus membros, embora exerçam atividades econômicas rendosas e lucrativas, não pagam, nem recolhem quaisquer impostos, taxas ou contribuições sociais, tais como: ICMS, IPI, IRPJ, ISS, IRF, PIS, INSS, FGTS, COFINS, CSLL, nem o Imposto de Importação sobre as armas pesadas estrangeiras e suas

munições que ingressam no Território Nacional, mas não têm asas próprias, nem são semoventes...

O Crime Organizado e seus membros ou componentes, formam, assim, uma classe ou categoria mais que privilegiada, que goza de verdadeira imunidade tributária e previdenciária, que a Constituição Federal de 1988 não concedeu, nem outorgou em seu texto, para as atividades econômicas lícitas, mas que beneficia o ilícito, como acima exposto, o que fere a isonomia constitucional.

Um quadro que caracteriza não apenas uma injustiça fiscal gritante, mas, isto sim, uma verdadeira afronta à Constituição Federal, porque se a atividade econômica lícita é tributada de forma até asfixiante, já as atividades econômicas ilícitas, criminosas, fora da lei, não sofrem qualquer tributação, posto que a omissão dolosa e habitual de governantes, permitiu que o Crime Organizado atingisse âmbito nacional, como o comprovam os grandes jornais do Brasil e a CPI do Narcotráfico.

E ao que se saiba, o Crime Organizado e seus membros ou componentes, não apresentam declarações de Renda ou de Rendimentos à Receita Federal, seja como pessoa jurídica equiparada (art. 41, § 1º, *b*, da Lei nº 4.506/64, seja como pessoa física (art. 25 e §§ da Lei nº 9.250/95), embora as atividades econômicas ilícitas devam ser tributadas normalmente (CTN, arts. 3º, 43, 126; CF/88, art. 5º, *caput*, 1ª parte; Lei nº 4.506/64, art. 26).

Além da investigação sob o nível de vida de altos funcionários que desempenham cargos como agentes políticos, em relação aos seus rendimentos declarados à Receita Federal e ao seu patrimônio declarado, resta ainda a análise das informações mensais que os Cartórios enviam à Receita Federal sobre compra, venda, doações, permutas de imóveis; e as operações da lavagem de dinheiro sujo via remessas pelas contas CC5, para o exterior, bem como os grandes "negócios" em Bolsas de Mercadorias e de Futuros (BM&F) e de Valores, no Brasil...

Existe o "direito de delinqüir"?

Explicitamente não, posto que ele não se encontra placitado nem na Constituição Federal, nem nas normas instrumentais do Direito Adjetivo Penal, nem no Direito Substantivo Penal, mas, os fatos notórios que atestam a incapacidade e a impotência do poder legalmente constituído em exterminar o Crime Organizado, aí estão, mostrados ao público seja pela CPI do Narcotráfico, seja pela grande imprensa e pela TV, o que pode levar o leitor a acreditar que existe, embora lamentável e sub repticiamente, pelas vias oblíquas, um "direito de delinqüir", à vista de todos, e só os "discípulos" de São Tomé não acreditam nele.

Se as autoridades legalmente constituídas, que formam o poder legítimo, são incapazes e totalmente impotentes para exterminar o Crime Organizado, quem irá combatê-lo e exterminá-lo: outras quadrilhas concorrentes?

A "Lei da Mordaça" e seus objetivos dissimulados

Muito embora, aparentemente a chamada "Lei da Mordaça" vise impedir que a corrupção envolvendo grandes medalhões da República venha à tona, e assim, se mantenha

nos bastidores, onde o grande público não tem acesso... na verdade, há indícios veementes de que esse Leviatã Jurídico, se destina a impedir que peixes grandes, porventura envolvidos até o pescoço com o Crime Organizado, caso venham a ser descobertos, seus nomes não serão divulgados em hipótese alguma, correndo os processos em "segredo de Estado", tais como as "Diretivas Secretas" de Hitler, durante a 2ª Guerra Mundial.

Esses indícios se apresentam claros:

1º) Por que o Crime Organizado não é exterminado de vez?

2º) Por que não se mostram na TV, os gangsters que traficam armas pesadas e respectivas munições, estrangeiras, que certamente não são modestos operários, humildes trabalhadores, nem muito menos as pessoas de côr dos morros, das favelas...

3º) O que impede que o Exército Nacional entre fundo no combate e no extermínio do Crime Organizado?

4º) Por que não se mudam drasticamente, em 180º graus, as estruturas do Poder, do Regime, dos Três Poderes, para exterminar o Crime Organizado?

5º) Ou, o Crime Organizado está tão infiltrado, tão enraizado em caráter nacional, que ele deve ser mantido como um verdadeiro "poder paralelo", dotado de força, e que não podendo ser exterminado, deve continuar como está... como se existisse uma espécie de "acordo de cavalheiros" às oblíquas, e então, a Lei da Mordaça será um remédio ideal para espantar todo aquele que se atreva a ir fundo na investigação das atividades ilícitas que formam aquele, mormente no caso:

a) do tráfico nacional e internacional de tóxicos;
b) do contrabando de armas estrangeiras e respectivas munições, de importação proibida, sob o qual há um mutismo de causar perplexidade;
c) da lavagem de dinheiro sujo, especialmente aquela objeto de remessas para o exterior, via bancos aqui operando, ainda que através das Contas CC5.

6º) Curiosamente, o tema do tráfico de armas pesadas e suas munições, (venham elas dos Estados Unidos da América do Norte, da Rússia, de Israel, da máfia russo-albanesa), não é tocado nem de leve, nas entrevistas, nas palestras... o que indica que tem gente muito grande, muito importante "no ramo".

7º) Se nenhum grande traficante de armas pesadas estrangeiras e respectivas munições, de importação proibida, nunca foi capturado, muito menos exibido na TV, segue-se que:

a) ou esses elementos são muito importantes na sociedade brasileira, podendo até pertencerem a qualquer um dos Três Poderes legítimos da República, ou estarem disfarçados de empresários, homens de negócios, mulheres empresárias, políticos muito influentes e notórios;
b) ou então, a infiltração, o enraizamento, formou uma verdadeira institucionalização de tal forma, que o melhor combate ao Crime Organizado será a falácia, o discurso, a entrevista na TV, o plano ou o projeto que nunca sairá do papel... até que as eleições mudem os governantes, para que tudo continue como está;
c) ou, finalmente, a incapacidade e a total impotência dos governantes, corroídas pela infiltração, pela corrupção de grande vulto e monta, minou a estrutura do poder e de sua legitimidade, que fica só na aparência externa.

O CRIME ORGANIZADO NO BRASIL

(Esquema implícito/invisível de funcionamento)

ALTO COMANDO

Medalhões e figurões da República acima de qualquer suspeita

BRAÇO ARMADO	BRAÇO LOGÍSTICO	BRAÇO JURÍDICO	BRAÇO POLÍTICO
Tráfico de armas estrangeiras pesadas e munições Vende-Aluga	– Planos de ação – Infiltração em Órgãos de Segurança e Freqüências de Polícia	– Progressão Penal Ilegal – Transferência de Estados – Alvarás de Soltura – Assistência Legal	Manutenção da Autonomia dos Estados

GRUPO DE EXECUÇÃO / AÇÕES

Tráfico de Tóxicos	Roubo de Cargas	Receptação	Assaltos a Carros Fortes	Assaltos a Delegacias	Pirataria em Geral

GRUPO DE BENEMERÊNCIA SOCIAL

Assistência Social em Morros/Favelas	Assistência Social aos Parentes de Presos / Mortos / Fugitivos	Financiamentos de Imóveis / Campanhas

ÁREAS DE ATUAÇÃO OU DE INFLUÊNCIA
(alguns exemplos objetivos)

Corrupção Ativa e Passiva – Tráfico de Influência – Grandes Doleiros
Contrabando e Descaminho – Superfaturamento de Obras e Serviços Públicos
Concorrências Fraudadas – Superavaliação de Imóveis Desapropriados
Quitação Fictícia de Dívidas Fiscais – Sonegação Fiscal – Sigilo Bancário Mantido
Sinais Exteriores de Riqueza – Remessas para o Exterior pelas Contas CC5
Grandes Aplicacões em Bolsas – Lavagem de Dinheiro Sujo – Containers não Abertos
TDA'S Falsos – Importações fraudulentas

ALCANCE

↓

Poderes da República – Sociedade Brasileira

CRIMES PREVIDENCIÁRIOS E CONTRA A SEGURIDADE SOCIAL (arts. 30/32 e 95 e alíneas da Lei nº 8.212/91)

A obra nesta 2ª edição contém um estudo de profundidade, com exemplos objetivos que acontecem nas empresas, nas entidades e nos órgãos que mantêm a seu serviço pessoas físicas seguradas obrigatórias da Previdência Social (INSS), enfocando as "Obrigações das Empresas", de que tratam os arts. 30/32 da Lei Federal nº 8.212/91, bem como os agentes que em face de suas atribuições, cargos, encargos e funções têm sob sua responsabilidade o dever legal de adimplir essas obrigações.

Da mesma forma, os delitos tipificados nas alíneas do art. 95, da Lei nº 8.212/91, são estudados com fartos exemplos, individualizando-se os vários delitos traduzidos por essas alíneas (estelionato, apropriação indébita, falsidade ideológica, etc.).

Foram ainda estudadas as contribuições sociais para a COFINS, o PIS das empresas em geral e das instituições financeiras, tratadas nas Leis Federais nºs 9.701, 9711, 9715, 9718, Medida Provisória nº 2.037/2000.

É pelo estudo das "Obrigações das Empresas", que o MP poderá identificar, via do Inquérito Policial prévio, onde será realizada a Perícia Contábil conclusiva, quem pode ser o agente do delito, pela omissão dolosa do dever legal (STF, RTJ 128/249), e pela recusa formal após o decurso do prazo marcado na Notificação Judicial para o recolhimento ou o pedido de parcelamento integral da dívida. Responsável penal será então, o dirigente que tinha o dever legal de implementar o cumprimento das "Obrigações da empresa" (arts. 30/32 da Lei nº 8.212/91), e das alíneas do art. 95, da mesma Lei, e tinha o poder de ordenar os recolhimentos das contribuições descontadas dos trabalhadores, cobradas nas notas fiscais pelo produtor rural, arrecadadas do público em geral (art. 26 e §§ da Lei nº 8.212/91), bem como descontadas dos avulsos, nos casos da LC nº 84/96, ou do art. 31 da atual Lei nº 8.212/91.

Sem o prévio e bem instruído Inquérito Policial, onde será realizada a Perícia Contábil conclusiva, a denúncia será feita a esmo, aleatoriamente, incidindo na reprovação total já estudada no início desta Introdução, com o exemplo concreto do HC nº 79.399 – SP.

DELAÇÃO OFICIALIZADA

Várias leis federais criaram a delação oficial, sob a promessa de redução de pena ou de perdão penal, ou mesmo de extinção da punibilidade, para incentivar a "deduragem" de comparsas, por um dos integrantes do bando ou quadrilha ou do grupo delinqüente (em número inferior ao exigido pela lei), nos crimes coletivos ou realizados em concursos de agentes.

Entre essas leis, temos como exemplos:

a) o parágrafo único do art. 16, da Lei Federal nº 8.137/90, acrescentado pela Lei Federal nº 9.080/95;

b) o parágrafo 5º, do art. 1º, da Lei Federal nº 9.613/98;

c) o art. 13 *caput*, da Lei nº 9.807/99.

Obviamente que o delinqüente habitual, que faz do crime uma profissão ou meio de vida, mormente nos casos concretos do Crime Organizado, "está sempre nas mãos" do restante do bando, que sabe quem são seus familiares, seus parentes, onde residem, seus

hábitos, locais que freqüenta, etc., podendo ser apanhado facilmente, no caso de qualquer deslize ou alcagoetagem.

A delação nessas condições, mesmo sob a promessa de troca de identidade e de ajuda financeira, é nula, em face do pavor e do pânico permanente, que todos os componentes do bando têm, das conseqüências funestas de uma debandada, de uma delação, já que nesses casos, a eliminação desse elemento e de toda a sua família, é a mesma arma que o nazismo tinha na Alemanha, para obter a obediência cega, irrestrita e ilimitada de civis e de militares, para que todos os componentes de um mesmo clã, independente de idade, de sexo, de posição, não desaparecessem... "na noite e na neblina, sem deixar vestígios"...

Ainda que afastado fosse esse risco concreto, efetivo e atual, o próprio delinqüente "profissional ou já profissionalizado" pelos anos de crimes, na maioria das vezes, também viciado de leve, em tóxicos, passa a ter nojo ou ódio dos "homens da lei"...

Esse é um dos motivos que "justificam" a constante troca de tiros entre delinqüentes do Crime Organizado e a Polícia.

Portanto, dificilmente o emprego da delação surtirá efeitos, enquanto mantidas as falhas, os lapsos, os defeitos que vimos nesta introdução, em "CRIME ORGANIZADO E TRIBUTAÇÃO DAS ATIVIDADES ILÍCITAS".

Ademais, o Brasil já tem a mancha negra inapagável dos famigerados delatores da Inconfidência Mineira*: Joaquim Silvério dos Reis; Basílio de Brito Malheiro do Lago; Inácio Correia Pamplona, figuras covardes, que sendo meros meganhas e estando em situação desesperadora por dívidas particulares, recorreram ao nefando expediente de delatar e trair os companheiros da conjura contra a extorsão de que era vítima a produção de ouro no Brasil, por parte dos corruptos e desalmados Vice-Reis que para cá mandava Portugal, com o único objetivo de espoliar, escravizar, amealhar toda e qualquer riqueza da Colônia, enquanto firmava contratos onerosos com a Inglaterra..., para serem cumpridos pelo Brasil.

Esses três delatores, tiveram suas dívidas perdoadas, em troca da alcagoetagem, da traição, entregando os nomes dos principais conjurados, que pretendiam agir no "Dia da Derrama", suspenso em 23.3.1789.

Se não fosse já um exemplo de perfídia, de traição a ação desses delatores infames, que a História amaldiçoará para sempre... por que copiar os mesmos procedimentos utilizados pela GESTAPO de Himmler, na Alemanha Nazista?

O risco é grande: do Brasil passar a ser conhecido no exterior, como o "País da Delação"...

O pior, porém, será a pecha internacional de "País das Omissões Dolosas, que permitiram o Crime Organizado se instalar mansa e pacificamente", ao ponto de serem necessárias Leis Federais institucionalizando a delação, a alcagoetagem... enfim: a tentativa tardia de limpar a lama que já começa a respingar na própria Nacionalidade...

DIFAMAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS E PESSOAS FÍSICAS

Um tema de relevância transcendental, porque comprova que **é o próprio Estado-Juiz**, (que se auto alvorou em senhor da Lei Penal e de seu processo) **quem difama**, coti-

* *Apud História do Brasil*, Bloch Editores, Rio, 1976, vol. I, p. 227.

dianamente, publicamente, pessoas jurídicas e pessoas físicas, divulgando pelo Diário Oficial, os nomes dessas pessoas, sob o labéu de "Sonegação Fiscal", após as declarações prestadas na Polícia Fazendária, e quando os respectivos inquéritos são distribuídos às Varas Criminais.

Assim, muito antes da condenação e do seu trânsito em julgado, já essas pessoas têm seus nomes, seus valores morais e sociais, enxovalhados, denegridos, porque são adredemente consideradas sonegadoras de imposto...

Esquecem-se, pois, os agentes políticos do Estado-Juiz, das normas constitucionais que tutelam a Honra, a Dignidade, a Integridade Moral e Psíquica, o Bom Nome, a Tradição, os Valores Morais e Sociais do cidadão e das pessoas jurídicas (estas não excepcionadas da tutela e da proteção desses "direitos incorpóreos ou morais"), e que se encontram no art. 5º, V, X, que devem ser interpretados conjugadamente com as vedações dos arts. 220, § 1º e 221-IV da Constituição Federal vigente.

Esse dano moral, vai repercutir "por tabela", no art. 5º, XIII da Constituição Federal.

Se o art. 198 do CTN proíbe que se divulguem fatos da vida econômica dos contribuintes (empresas, pessoas físicas), por que então, devem eles ser difamados publicamente, o que os coloca de pronto, antes de sua condenação criminal e do trânsito em julgado da respectiva sentença, como sonegadores, perante bancos, clientes, fornecedores e a sociedade em geral, o que denigre os atributos pessoais desses contribuintes, com essas notas extrínsecas, que os colocam e os tratam de maneira absolutamente desigual perante os demais infringindo assim, a ampla isonomia (CF/88, art. 5º, *caput*, 1ª parte; STF, RTJ 119/465).

Diante da exegese teleológica do art. 93, *2ª parte, in fine*, do Código Penal atual, não se admite nem a divulgação da vida pregressa do condenado reabilitado, publicamente; logo, causa perplexidade que seja o próprio Estado-Juiz, que venha a público com essa "publicidade deletéria", que não foi empregada nem nos regimes totalitários...

Responsabilidade Civil do Estado

O Estado responde pelos atos danosos de seus prepostos, de seus agentes políticos, judiciários, administrativos, quando em nome e no interesse daquele, causarem danos aos particulares, ao desempenharem suas funções, encargos ou atividades normais do cargo ou função (CF/88, art. 37, § 6º). Esses atos caracterizam o Abuso de Direito.

É certo, porém, que a Responsabilidade Civil do Estado exige a demonstração do nexo de causalidade entre:

a) os atos dos agentes do Estado, praticados em serviço, no interesse exclusivo daquele, e dentro da competência funcional, política ou judiciária de um desses agentes públicos;

b) o dano moral ou material injusto, ilegal e abusivo sofrido pelo particular, diretamente provindo dos atos omissivos ou comissivos dos agentes do Estado, sem qualquer culpa concorrente ou exclusiva do particular.

Esse nexo causal, no presente caso, pode ser demonstrado concretamente com:

1º) as publicações lesivas aos valores morais, sociais e éticos das pessoas físicas ou jurídicas nelas individualizadas sob a pecha de "Sonegação Fiscal";

2º) a sua divulgação ampla, ao alcance de qualquer terceiro, feita através do próprio Diário Oficial;

3º) a repercussão intensa que tais publicações oficiais acarretarão perante a opinião pública, perante os familiares das pessoas físicas, perante os fornecedores, bancos e clientes das pessoas jurídicas objeto dessa publicidade nefasta, indevida, abusiva e ilegal;

4º) a publicidade oficial, determinada pelos agentes do Estado, mesmo quando eles se revistam da condição de magistrados ou membros do Ministério Público;

5º) essas publicações são feitas pela Imprensa Oficial, por requisição ou ordem da autoridade competente do próprio Poder, *lato sensu*, a quem cabe assumir a responsabilidade civil exclusiva, já que o Órgão Oficial é mero executor das ordens recebidas dos vários agentes autorizados a fazer inserir essas publicações naquele Diário Oficial, sendo a prova do ato, um exemplar onde conste o nome da pessoa enxovalhada. Cf. p. ex.: STF. RTJ 163/ 1107-1114, RE nº 109.615-RJ. RE nº 176.564-0-SP, 2ª Turma, DJU-I de 20.8.99, p. 44, 3ª coluna, *in médio.*

DOLO DO CONTRIBUINTE

Nesta 2ª edição, o estudo do dolo abrange todos os capítulos, porém, com maior ênfase nos Capítulos I e II, ambos atualizados.

No estudo dos "Erros Contábeis", das "Omissões", das "Fraudes Fiscais", foram feitas as distinções que existem: ora caracterizando os dois primeiros de culpa, de imperícia, de meros enganos, equívocos, falhas ou lapsos; e também os casos em que a presença do dolo é inegável. As Fraudes Fiscais, são por si mesmas dolosas. Exemplificam-se: casos de culpa e casos de dolo.

É importante destacar que: **se na Apropriação Indébita-Fiscal/Previdenciária, o dolo é sempre posterior** ao ato concreto e efetivo do desconto, da cobrança e do recebimento, da retenção ou da arrecadação, de valores de terceiros, relativos aos impostos de fonte; ou às contribuições de fonte – estudadas à exaustão no Capítulo I e em "Crimes Previdenciários e Contra a Seguridade Social", e se caracteriza com a recusa formal e peremptória do agente responsável penal, em recolher ou requerer o parcelamento integral, após o exaurimento do prazo marcado na Notificação Judicial, sem que exista uma justa causa elisiva da culpabilidade e do dolo (estado de necessidade, força maior, caso fortuito, etc.), **já na Sonegação Fiscal, o dolo é sempre anterior** ao resultado material da supressão e da redução do imposto ou da contribuição, e se serve da fraude fiscal, do conluio, da simulação, todos elementos dolosos.

Constitui, pois, evidente má fé, seja do Fisco, dos agentes da Fazenda Pública ou mesmo do MP, atribuírem, aprioristicamente ao contribuinte o dolo em todos os seus erros, omissões, estornos. Erro é engano, lapso, imperícia. Dolo é má-fé qualificada.

Cada caso deve ser analisado e investigado em profundidade. E nada melhor para isso do que se valer da Perícia Contábil, para separar os atos onde o dolo, a evidente má fé, o evidente intuito de fraude, estão presentes, dos casos de imperícia, de culpa, que deve ser punida com multas regulamentares e fiscais, e nunca objetos de denúncia, porque é da essência, do âmago dos Crimes Fazendários, a presença do dolo do *animus nocendi*, do *animus habendi rem sibi*, ou do *animus lucrandi*. Se não se admite a presunção do fato gerador, por identidade de razão, também não se admitirá a presunção da Sonegação Fiscal, ou do dolo.

EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE – PARCELAMENTO ANTES DA DENÚNCIA

Sonegação Fiscal – Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária

Vem se uniformizando no seio do Colendo Superior Tribunal de Justiça, a tese jurídica relevante que alberga a extinção da punibilidade, dos crimes de apropriação indébita e de sonegação fiscal, quando a empresa, o órgão, ou entidade devedora formaliza o parcelamento integral de toda a dívida, perante a Fazenda Pública credora, o que caracteriza a elisão do dolo; e, no caso da apropriação indébita, esse parcelamento, descaracterizaria o *animus habendi rem sibi*, isto é, o próprio dolo específico: a vontade de tornar seu, o alheio.

Esse parcelamento, porém, deve ser formalizado regularmente perante aquela Fazenda credora, sempre antes do recebimento da denúncia do MP.

Os fundamentos que albergam essa tese jurídica, podem ser resumidos em:

1º) o parcelamento integral da dívida, além de ser uma confissão espontânea do próprio contribuinte devedor, é a sua demonstração inequívoca de que quer pagar toda dívida, embora em parcelas ou prestações;

2º) é, por outro lado, uma forma de demonstrar um arrependimento eficaz, em tese;

3º) a exegese do art. 34 da Lei nº 9.249/95, é no sentido de que o devedor pague sua dívida, em dinheiro; e o STJ vem entendendo que o parcelamento é também, uma forma de pagamento em parcelas ou prestações;

4º) com essa confissão de dívida, ficam elididos, simultaneamente:

a) o dolo específico, tanto no caso da sonegação fiscal, quando no caso da apropriação indébita (*animus habendi rem sibi*);

b) esses delitos, que só existem com a figura da conduta dolosa do agente;

5º) a conseqüência prática que se subsume no campo do Direito Substantivo Penal, é a extinção da punibilidade. Cf., por exemplo: STJ, HC nº 10.565-SP, 5ª T., DJU-I de 21.02.2000, p. 145; HC nº 10.413-SP, 6ª T., DJU-I de 2.5.2000, p. 183.

Embora o recolhimento das parcelas da dívida, bem como o acordo sejam firmados pela empresa, através de seus representantes legais ou procuradores com poderes expressos e especiais para tal, já que a dívida é da empresa, do órgão ou da entidade, a responsabilidade penal é sempre de uma pessoa física, dita de agente ou sujeito ativo do delito (apropriação ou sonegação fiscal), o qual tem um nexo de causalidade entre os fatos delituosos e o crime exteriorizado por esses atos, ainda que praticados dentro da empresa, em nome desta ou em benefício desta.

Portanto, se não existisse o parcelamento efetivado pela empresa, órgão ou entidade devedora da Fazenda Pública (seja em relação à apropriação indébita, seja em relação à sonegação fiscal), esse agente seria o responsável penal; e também – observado o *caput* do art. 135 do CTN – poderia ser o responsável tributário.

Uma vez formalizado o acordo do parcelamento, sempre antes da denúncia do Ministério Público ser recebida pelo Juiz (ou nos casos de foro especial, pelo Colegiado nos Tribunais: Lei nº 8.038/90, arts. 1º até 12 e Lei nº 8.658/93), e, descaracterizado o dolo específico, o que torna extinta a punibilidade, pela elisão do crime (em face da elisão de sua figura-mor: o dolo específico necessário nesses delitos), não há como negar a esse agente penalmente responsável por aqueles delitos, o benefício penal da extinção da punibilidade,

com a ressalva de que: o crime existiu de fato, material e concretamente, mas, em face da confissão espontânea da dívida, da elisão do dolo específico, ele deixa de ser punido, porque o agente, via da empresa da qual é sócio gerente de direito ou de fato, dirigente, ou procurador com poderes de gestão, firmou acordo com o propósito certo e determinado de pagar toda a dívida para a Fazenda Pública, embora em prestações ou parcelas.

Porém, não basta formalizar o parcelamento; é preciso que os pagamentos se iniciem imediatamente, independente da espera do deferimento, sob pena de total desvirtuamento do acordo, que restaria ineficaz. E a prova do efetivo pagamento, é de exclusiva responsabilidade do agente que argüi a extinção de sua punibilidade.

Quem deve pagar as parcelas? Se a dívida fiscal ou previdenciária é da pessoa jurídica, do órgão ou entidade, que não se confundem com seus dirigentes, membros, sócios, acionistas (Cod. Civil, art. 20), segue-se que esse ônus deve ser pago pelo devedor: um dos entes retromencionados (empresa, órgão, entidade).

FALSIDADE IDEOLÓGICA/FALSIFICAÇÃO DOCUMENTAL/MATERIAL

A obra estuda em profundidade, com exemplos do cotidiano e à luz da jurisprudência do STF e do STJ, o *falsum* em todas as suas modalidades e facetas, seja quando crime-meio, "ponte/veículo", para atingir outro crime, geralmente o estelionato contra o contribuinte, contra a Previdência Social, ou a sonegação fiscal contra a Fazenda Pública; ou quando esse *falsum* é um crime isolado. (v.g. CND falsa, para licitação pública, etc.).

Abordam-se, exemplificadamente:

a) o dolo específico;

b) casos em que se exige apenas o dolo genérico;

c) o dano potencial que o *falsum* carrega em si, e que vai atingir a fé pública, a credibilidade, a segurança e confiabilidade que os documentos devem possuir em si mesmos – fundamento mais que suficiente para contradizer a corrente que defende o princípio da consunção ou da absorção do crime-meio pelo crime-fim, quando aquele se exauriu numa ação, não podendo mais ser utilizado para novos delitos. Esta consunção ou absorção, não tem unanimidade, e já foi repelida pelo STF;

d) o uso do documento falso.

Neste tema, são dados exemplos do *falsum* em livros fiscais ou em livros comerciais (Diários, com lançamentos falsos ou com omissão de lançamentos de fatos relevantes).

FISCALIZAÇÃO "POR AMOSTRAGEM OU EXPRESSA"

A fiscalização "por amostragem", quando apenas determinados lotes, caixas, engradados ou *containers*, são selecionados ou sorteados para serem abertos e fiscalizados quanto ao seu conteúdo real, concreto, em consonância com as declarações do remetente, do passageiro, do condutor ou dos documentos de importação (Declaração de Importação etc.); bem como a fiscalização expressa, não garantem nem asseguram que os lotes, caixas, engradados ou *containers* não abertos, não tenham como conteúdo: **armas pesadas e respectivas**

munições de importação proibida, e que vão parar em mãos do Crime Organizado; **artefatos para produzir explosivos de grande impacto**, capazes de abrir qualquer caixa-forte ou cofre forte de bancos, ou de explodir redes de transmissão de eletricidade, ou por abaixo qualquer edifício; **produtos diversos**, de importação proibida; **mercadorias ou produtos totalmente diversos daqueles descritos na Declaração de Importação**, nas declarações do passageiro ou da aeronave, ou navio, com valores muito superiores aos descritos na documentação de entrada no Brasil.

Enquanto a fiscalização não for feita, específica e individualmente, em relação a cada lote, caixa, mala, pacote, engradado ou *container*, ou for feita "expressamente", "a toque de caixa", o Crime Organizado pode sair beneficiado, o mesmo ocorrendo com a sonegação fiscal, com o importador permanente, que através de fraudes nas importações, concorre deslealmente com a indústria nacional, sem que ninguém tome qualquer providência em defesa do erário nacional... e da própria indústria produtiva no País.

FLAGRANTE NOS CRIMES FAZENDÁRIOS

Com fartos exemplos de situações fáticas em que o flagrante pode ocorrer, legamente, este tema é abordado em profundidade nesta 2ª edição.

Enfocam-se ainda, situações que pela sua extrema gravidade, reclamam como medida sempre "*in extremis*", a custódia preventiva dos agentes surpreendidos em situação flagrante de delinqüência, como p. exemplo a fabricação de CND falsas, em série ou para atender "encomendas" de clientes; a emissão sistemática, contínua ou permanente, de notas frias postas em circulação, de notas clonadas ou paralelas, emitidas e postas em circulação; de notas calçadas ou espelhadas, emitidas e postas em circulação; bem como os contribuintes que usualmente, de maneira habitual ou quase, contabilizam no Diário ou escrituram em livros fiscais, notas frias, seja para aproveitar créditos fiscais, seja para aproveitar créditos fiscais forjados, seja para carregar contas de custos, despesas, gastos gerais, com essas notas frias.

Estudam-se aí:

a) **o flagrante esperado**, que é aceito sem nulidade, e ocorre quando o agente é surpreendido na prática delituosa, em face de uma permanente e anterior "campana montada", para a espreita do momento próprio, que visa apanhá-lo com a "mão na massa". É o caso típico da emissão e circulação costumeira de notas sanfonas, que sem esse procedimento, dificilmente serão apreendidas;

b) **o flagrante preparado,** que é nulo, porque obtido de maneira ilícita, quando a autoridade "incentiva", "anima" o delinqüente para que ele se sinta encorajado, à vontade e confiante, e assim, seja preso pela autoridade, que geralmente não é a mesma que armou o ardil, engodo ou isca para o agente ou sujeito ativo do delito fazendário;

c) **o flagrante permanente,** que sói acontecer especialmente no crime de Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária, em que o agente penalmente responsável, durante meses seguidos e ininterruptos ou mesmo anos, efetua os descontos ou emite ordens para que eles sejam feitos nas folhas de pagamento, nos recibos; para que o imposto seja cobrado nas notas fiscais e recebido; para que o imposto seja retido na fonte, para que a contribuição seja

arrecadada do público em geral, mas, o agente que tinha o poder de determinar os recolhimentos ou de ordenar esse recolhimento, omite-se dolosamente, e mesmo notificado judicialmente, recusa-se a recolher ou a requerer o parcelamento, integral.

Neste hipótese, dependendo das circunstâncias materiais, do valor ou do montante da apropriação atualizado, e dos procedimentos dolosos do agente, sua prisão preventiva pode ser requerida pelo MP e decretada, sem afronta à presunção de inocência, à individualização da pena, desde que seja precedida de Inquérito Policial, com a realização da Perícia Contábil, para que sejam apuradas com a mais absoluta exatidão:

1º) qual o agente penalmente responsável (já visto em "Apropriação Indébita Fiscal/ Previdenciária" e em "Crimes Previdenciários e Contra a Seguridade Social").

2º) as datas dos descontos, das cobranças e dos recebimentos, das retenções, das arrecadações do público;

3º) os valores objetos dos atos retro (nº 2º), a correção monetária, os juros de mora, as multas moratórias devidas; o montante atual;

4º) qual o destino do numerário, em que e onde foi aplicado;

5º) eventuais partícipes no produto do delito, ou que dele tiraram proveito;

6º) o grau de participação de cada um dos agentes; a conduta de cada agente;

7º) o *modus operandi*, as circunstâncias materiais no período;

8º) a situação financeira da empresa, órgão ou entidade, no período;

9º) a ocorrência provada de eventual estado de necessidade, caso fortuito ou de força maior, no período.

Obviamente, tanto o Inquérito Policial, quanto a citada Perícia Contábil, serão realizados apenas e tão somente em relação aos impostos estrita e legalmente de fonte ou às contribuições de fonte, isto é, quando a lei tributária ou previdenciária determina que a fonte (a empresa, o órgão, o entre ou a entidade): cobre nas notas fiscais, efetue o desconto dos salários, arrecade do público em geral (art. 26 e §§ da Lei nº 8.212/91), retenha na fonte o IRF, o IOF, a CPMF, o PIS, a COFINS (MP 1.991, arts. 5º e 44); o ISS, quando o prestador de serviço não estiver inscrito na PM do local; o ICMS na substituição tributária, etc.).

FRAUDES FISCAIS

Sabe-se que a sonegação fiscal se serve de uma anterior fraude fiscal – um ato doloso, seja comissivo, seja omissivo, que tanto pode ser isolado, como contar com a figura do conluio para atingir o seu fim: a supressão ou a redução de tributos ou de contribuições legalmente devidos.

É um meio fraudulento, que sempre carrega consigo mesmo, uma evidente má fé, um dolo específico, já que é praticado como "ponte" ou "veículo", para obter um resultado material ou patrimonial desejado e esperado: a sonegação fiscal, o lucro fácil, a redução do gravame devido.

A fraude fiscal é, assim, "um meio", "uma ponte" ou um "veículo" apropriado e necessário, para o delito final de resultado material: a sonegação fiscal.

Este tema importante mereceu destaque e foi ilustrado com exemplos, como:

a) fraudes que podem ocorrer nos Balanços Patrimoniais, nas contas de Resultados Contábeis;

b) na prestação de serviços, na indústria (produção industrial).

Foram elaborados quadros práticos ao alcance do leitor, (mesmo quando ele não seja Contador) para detectação de eventuais fraudes.

Foram enfocadas nesses quadros, noções básicas de análise contábil, ao alcance de todos.

Tema dos mais importantes, inclusive para a formulação de quesitos da defesa e do MP.

A fraude é sempre um ato (comissivo ou omissivo) doloso, que tem por finalidade certa e determinada, abrir as portas para a prática da sonegação fiscal, seja pela redução, seja pela supressão de tributos ou de contribuição, legalmente devidos.

Daí que: nem o Fisco, nem o Ministério Público podem acusar o contribuinte de sonegação fiscal, sem antes provarem – como ônus exclusivamente seu – a existência concreta de uma fraude fiscal ou previdenciária.

O art. 1º *caput*, da Lei Federal nº 8.137/90, ao se referir às "condutas" que estão elencadas nos incisos deste artigo, na verdade, está **exemplificando** algumas espécies do gênero fraudes fiscais.

Obviamente que nenhuma Lei Federal poderia exaurir todo o vasto "arsenal" de fraudes fiscais que surgem no dia-a-dia das empresas em geral, procurando com isso fugir da carga tributária asfixiante, sem porém, medir as conseqüências danosas de suas condutas dolosas, de responsabilidade penal dos agentes, pessoas físicas.

Assim, as "condutas" que os incisos do art. 1º da Lei supra arrola, são meramente exemplificativas de fraudes fiscais.

Essas fraudes, como outras das mais variadas gamas, constituem em face do seu dolo específico, da vontade firme e consciente de buscar um fim material que consumará um delito – o crime de Sonegação Fiscal – e outros crimes (v.g. falsificação material de documentos fiscais, falsidade ideológica em livros de escrituração mercantil ou fiscal, uso de documentos falsos, que é o caso típico das notas frias, dos recibos frios, etc.).

O art. 2º da Lei nº 8.137/90, em seus incisos I e V, contém novos casos de fraudes, assemelhadas às dos incisos do art. 1º dessa Lei.

A fraude fiscal é sempre um subterfúgio, um meio doloso de que alguém se serve para: não pagar imposto ou contribuição devidos legalmente; para recolher menos do que o legalmente devido. No primeiro caso temos a Sonegação Fiscal por supressão; e no segundo, o mesmo crime por redução. O diferimento ou a postergação ilegais, são fraudes, porém, não caracterizam sonegação fiscal: houve "adiamento" do fato gerador ou do recolhimento do gravame.

AS ORIGENS DA IMPUNIDADE

Algumas "causas", podem prestar-se ao estudo do estágio atual da impunidade dos delitos, mormente nos casos vultosos de Corrupção, do Crime Organizado. Embora, cientificamente, elas não sejam a palavra final, contudo, são verdadeiros "parâmetros", que embora não justifiquem a impunidade, todavia, caracterizam suas origens no tempo.

Alguns exemplos ajudam a esclarecer o tema:

1º) O sistema de Justiça implantado desde as Capitanias Hereditárias, passando pelos Governadores Gerais e Império, em função da gigantesca extensão do Território Nacional;

2º) enquanto na Europa o feudalismo escravagista cedeu lugar à burguesia, afastando o domínio absoluto do conde, do barão, do marquês, do visconde, do duque, já no Brasil, em pleno século XIX, ainda havia escravos para gerar fortunas aos nobres da Corte, ao Regime imperialista que aqui só deixou de existir em 15.11.1889, com a Proclamação da República. Exploravam-se os escravos, que eram verdadeiras *res*; e quando vendida a propriedade, elas como partes da mesma, acompanhavam-na;

3º) riquezas imensas, foram geradas exclusivamente com o trabalho escravo no Brasil, na produção agrícola, na pecuária, sem qualquer pagamento de impostos, ou com pagamento mínimo, às custas da vida infame que era imposta sem dó nem piedade pelos nobres da Corte a essas "almas penadas", verdadeiras "coisas"... sem qualquer valor ético, social e moral;

4º) não se tem notícia da condenação à morte no período da escravidão, de nenhum conde ou outro nobre: o único que podia ser punido com a forca, era o escravo, nesse período negro da História do Brasil;

5º) a morte de Mota Coqueiro, é uma nebulosa, que não serve de base;

6º) e a Igreja Católica Apostólica Romana, nesse período negro, silenciou, calou*, porque através da sagrada Companhia de Jesus, recebia uma comissão ou percentagem de 5% por transação de escravos...

7º) Na vigência da Lei nº 8.429/92, não se tem conhecimento de algum alto medalhão custodiado, por delito capitulado nesta Lei

8º) casos de vultosas corrupções, envolvendo medalhões dos 3 Poderes, divulgados pela imprensa, não têm desfecho conhecido, quanto ao seqüestro dos bens ou pelo menos a indisponibilidade dos mesmos, muito menos notícia de alguma custódia.

E é exatamente essa grande corrupção e sua impunidade total, que vai alimentar e incentivar todos os demais crimes, sejam estes os comuns do dia-a-dia, cometidos nas ruas; seja em relação ao Crime Organizado; seja enfim, em relação aos Crimes Fazendários.

Enquanto existir impunidade para os grandes delinqüentes ditos de "colarinho branco", todas as demais áreas do crime crescerão e se alastrarão como um rastilho de pólvora, por todo o País...

Até ilustres membros do nosso Congresso Nacional, que são eleitos livremente, para que, após sua posse e exercício, sejam noticiados seus *dossiers*, estão envolvidos com crimes comuns; e se eles não estivessem protegidos por seus mandatos, e houvesse uma justiça rápida e eficiente, certamente que não estariam no Congresso Nacional... mas na cadeia. Cf. p. ex. "O Jornal do Brasil" de 18.4.99, p. 2 – Política.

Às vezes, porém, a impunidade deriva da prescrição penal, em face da longa tramitação dos processos crimes, ou mesmo, de algum ilustre magistrado levar os autos para casa e ali praticamente esquecê-los...

A impunidade dos grandes delinqüentes, é uma espécie de "chama olímpica" às oblíquas, que incentiva o crime em toda a sua extensão, e serve de verdadeiro alento ao criminoso, porque se os grandes bandidos de colarinho branco não são presos, a "igualdade de

---

* Leia-se, p. ex., de Joaquim Nabuco, *O Abolicionismo*, ed. Publifolha/Nova Fronteira, SP, 2000, p. 13, 2º parágrafo.

todos perante a lei", no raciocínio do delinqüente comum ou dos Crimes Fazendários, também se aplica a eles, não sendo assim, na exegese teleológica do art. 5º, *caput*, 1ª parte, da CF/88, um privilégio apenas dos que têm "colarinho branco", no Brasil.

Perto dos grandes golpes financeiros, da impunidade dos banqueiros que quebraram grandes bancos, dos grandes escândalos envolvendo até membros ilustres do Judiciário, os delitos contra a Fazenda Pública podem ser considerados "fichinhas"... que têm nos exemplos da impunidade dos grandes e nas "injustiças fiscais gritantes", um verdadeiro alento e sopro.

INCENTIVOS FISCAIS – ESTÍMULOS FISCAIS E A CONCORRÊNCIA DESLEAL – A PROMISCUIDADE DOS CONVÊNIOS ICMS

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 152 contém mensagem de conteúdo eminentemente proibitivo, mas cuja exegese teleológica, se dirige não só para a União Federal, alcançando também os Estados, Municípios e o Distrito Federal.

O sentido dessa vedação é que não se faça discriminação entre produtores, fabricantes; entre procedência ou destino.

No plano estadual, essa mensagem significa que nenhum dos Estados Membros da Federação, pode conceder incentivos, estímulos fiscais, aleatoriamente, como uma "guerra entre tribos rivais", de formas a esvaziar economicamente um Estado, uma Região, em benefício de outro Estado ou de outra Região.

No momento em que os incentivos federais, estaduais ou municipais coloquem em risco a Federação, promovam o desequilíbrio harmônico entre Estados, e gerem uma concorrência desleal, em face do vulto ou da extensão monetária dos incentivos ou estímulos fiscais, o Estado (ou mesmo a União), que causar tal maldade fiscal ou tributária, está na verdade investindo contra os direitos-garantias assegurados em toda a sua plenitude pela Constituição Federal (livre iniciativa, livre exercício das atividades econômicas lícitas, proibição da concorrência desleal, e livre concorrência: arts. 1º, *caput*, *in fine* e 170 *caput*; 5º, XIII; 170-IV).

Se a Lei Complementar Nacional nº 87/96, irracionalmente, não disciplinou a matéria, impedindo essa guerra tribal fiscal, cabe ao Estado prejudicado, seja por outro Estado ou o Distrito Federal, seja mesmo por ato da União Federal, seja em face do incentivo fiscal ou do estímulo fiscal, da isenção graciosa, não onerosa, não contratual, ou de créditos fiscais imorais, sem causa legítima, bater às Portas do Pretório Máximo, argüindo a inconstitucionalidade do Convênio de ICMS, da Lei ou Medida Provisória da União Federal, ou da lei do Estado, com pedido de liminar *initio litis*, para impedir que esse dano se consume ou prossiga, nomeadamente porque estaríamos diante de uma incongruência ou incoerência teratológica, se fosse plausível a convivência mansa e pacífica de antagonismos gritantes:

a) ao mesmo tempo em que a Constituição reprime os abusos do poder econômico, a concorrência desleal, fosse tolerado que eles ofuscassem ou limitassem o pleno exercício dos direitos-garantia já exemplificados: livre concorrência, livre exercício das atividades econômicas lícitas; livre economia de mercado, sem *dumping*, sem cartel, sem oligopólios;

b) permitiria assim, situações completamente antagônicas e contrárias entre si mesmo.

E, no momento em que qualquer incentivo fiscal, estímulo fiscal, isenção, alíquota zero, não incidência, crédito fiscal presumido, redução da base de cálculo, foge do interesse público relevante, desequilibrando irracional e ilogicamente a economia nacional, debilitando ou limitando aqueles direitos-garantia, criando pelas vias aparentemente legais (desvio de poder), a própria concorrência desleal e a desarmonia entre as Unidades da Federação, ele deve ser revogado imediatamente, porque atenta direta e frontalmente contra os direitos-garantia assegurados pela Constituição Federal, incentiva a concorrência desleal em face do desnível dos preços finais dos produtos ou mercadorias, além de pôr em risco a estabilidade da Unidade Nacional.

E não se deve esquecer a promiscuidade fiscal gerada pelos famigerados Convênios de ICMS, que criados pelo Regime Autoritário (Lei Complementar nº 24/75), vieram, numa infelicidade total e lamentável, a ser recepcionados pela Constituição de 1988 (art. 155, XII, alínea *g*), a qual, como Carta de Redemocratização do Brasil, não podia encampar semelhante excrescência do autoritarismo, do arbítrio, da ilegitimidade...

São esses mesmos Convênios de ICMS, que concedem: isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS, sem qualquer objetividade, sem qualquer proveito para a coletividade e para a redução do custo de vida das camadas mais deserdadas da sorte. São conchavos de gabinete, que a Nação não assiste, não aprova, mas lamenta, porque denigrem qualquer regime ou sistema que se diz democrata e pluralista. Tais conchavos, têm o beneplácito das associações de classes produtoras, locais, regionais ou nacionais, cujos representantes no Congresso Nacional permanecem em silêncio sepulcral, e jamais condenaram tais imoralidades oriundas do Regime Militar.

Não entram neste alerta: as reduções de custos obtidas por otimização dos mesmos, por tecnologias modernas, por desenvolvimento de novos produtos, o que só se consegue com pesquisas científicas e investimentos.

AS INJUSTIÇAS FISCAIS "INCENTIVAM" A SONEGAÇÃO

Toda injustiça fiscal – principalmente aquela que cria leis ou dispositivos discriminatórios, estabelecendo tratamento tributários desiguais, para contribuintes que estão em situação de igualdade ou de equivalência tributária (arts. 5º, *caput*, 1ª parte; 150-II, da CF/88); que privilegia uns em detrimento de outros, sem qualquer motivação jurídica, econômica e socialmente relevante em prol da coletividade e não daquele privilegiado; ou que reduz as alíquotas de tributos em benefícios de atividades, produtos ou mercadorias explorados por determinados grupos econômicos, determinadas empresas, **vai repercutir negativamente no combate à sonegação fiscal, funcionando como verdadeiro "incentivo" à supressão ou à redução de tributos ou de contribuições,** pelas empresas que se acham injustamente discriminadas.

O tratamento tributário desigual, sem qualquer justificativa de alta relevância, e que não é em prol de determinada coletividade (sempre em favor de determinado grupo ou empresas), causa revolta a qualquer cidadão de bem: concedem-se benesses fiscais, rotuladas de incentivos fiscais, de créditos presumidos, de redução na base de cálculo, para uns; negam-se para os demais, quando estão em situação de igualdade ou de equivalência tributária.

No momento em que as autoridades abandonam a isonomia constitucional (art. 5º, *caput*, 1ª parte; STF, RTJ, 119/465; art. 150-II), para privilegiar situações fiscais, empresa, grupos ou pessoas físicas, elas estão simultaneamente:

a) agredindo os atributos e as notas extrínsecas do contribuinte, como sujeito de iguais direitos e iguais obrigações, que merece, assim, tratamento tributário isonômico: ou os incentivos fiscais são para todos os fabricantes de determinados produtos, ou para todos os comerciantes de determinadas mercadorias, e ainda assim, em face de uma condição relevante, em benefício da coletividade desses produtos ou mercadorias, ou não se deve conceder tais incentivos fiscais para ninguém;

b) relegando ao mais completo desprezo as normas constitucionais citadas;

c) dando o mau exemplo, em relação ao descumprimento dos preceitos constitucionais, a pretexto de proteção a direitos privados;

d) causando lesão injustificável ao Tesouro ou erário público, com essa "renúncia ou perdão fiscal", enquanto os demais contribuintes devem suportar a carga tributária, sem contraprestação das empresas ou grupos beneficiados, nos casos de incentivos fiscais concedidos graciosamente;

e) causando a justa revolta nos contribuintes excluídos.

Daí para a sonegação, é apenas um passo...

Exemplos de situações que caracterizam essas injustiças

1ª) **A exigência de ICMS sobre mera movimentação física ou sobre o mero deslocamento físico de mercadorias,** entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, dentro do mesmo Estado, sem que haja aí qualquer ato de comércio, sem que esteja provada uma transferência de propriedade das mercadorias.

Essa transferência ou remessa, porém, constitui fato gerador e obriga ao destaque e crédito do ICMS em favor dos Estados, pelo art. 12, inciso I, da famigerada Lei Complementar Nacional nº 87 (DOU-I de 16.9.1996), para ajudar os Estados falidos, a arrecadarem de qualquer jeito.

O STJ, porém, atento à essa suprema heresia jurídica, tem repelido a pretensão da Fazenda Pública, de cobrar até o ar que o contribuinte respira; isto é, tem decidido contra a cobrança de ICMS sem que ocorra um fato gerador do imposto, na exegese teleológica do art. 155, II da CF/88: ato de comércio decorrente da circulação econômica da mercadoria, ou transferência da propriedade da mesma, caracterizando a circulação jurídica de mercadorias (REsp nº 242388-MG, DJU-I de 2.5.2000, p. 289. Súmula 166).

2ª) **A não concessão da correção monetária sobre o saldo credor acumulado (créditos fiscais em favor do contribuinte, acumulados),** que se origina dos créditos fiscais legítimos, pelas entradas de insumos para a comercialização, ou para a industrialização, que são maiores que os débitos fiscais, pelas saídas tributadas de mercadorias, ou produtos. É o caso típico das entradas oneradas pelo ICMS, e as saídas isentas; ou as saídas com redução de alíquota, com créditos presumidos, com base de cálculo reduzida, ou com alíquota zero.

Alega-se como justificativa da não concessão da correção monetária sobre os créditos fiscais acumulados, em favor do contribuinte, que só a lei tributária local ou do Estado, poderia determinar essa correção monetária, sobre esse saldo credor acumulado.

O argumento, porém, não tem razão de ser, porque: estando a maioria esmagadora dos Estados falidos de fato, com bilhões de precatórios a serem pagos (não se sabe quando...) e que se acumulam ano e ano, qual deles teria consciência, honestidade, para propor uma lei concedendo a incidência da correção monetária sobre o saldo credor (créditos fiscais legítimos de ICMS, acumulados, em favor do contribuinte do mesmo imposto)?

Porém, o "reverso da medalha" não é levado em conta, pelos que negam sistematicamente a correção montetária sobre o saldo credor acumulado, em favor do contribuinte: quando este atrasa o recolhimento um só dia, é devida a correção monetária. Ao Estado tudo, ao contribuinte nada...

A negativa da correção monetária em favor do contribuinte desse imposto, conta ainda com outra "justificativa": a correção monetária não é um aumento de imposto, nem uma "*plus valia*", não constituindo assim, um acréscimo real ao valor da dívida ou do imposto devido, apenas o veículo financeiro que se destina a preservar o poder de compra da moeda nacional, recompondo-o frende à inflação do período.

Se é certo que a correção monetária tem a finalidade sócio-econômica e ética de impedir: o aviltamente do *quantum debeatur* que milita em favor do credor, e o enriquecimento sem causa do devedor; negar, porém, a incidência da correção monetária sobre os saldos credores acumulados, dos créditos fiscais legítimos de ICMS, em favor do contribuinte desse mesmo imposto, é ir contra a razão de ser da própria correção monetária, que acabamos de expor. É em suma: "usar de um peso e duas medidas"...

Essa negativa vai, pois, contra o próprio fundamento que norteou a aplicação da correção monetária pela jurisprudência, antes que a Lei Federal nº 4.357, de julho de 1964, a instituísse materialmente: partindo da exegese teleológica do art. 948 do Código Civil Brasileiro e do conceito de dívida de valor (que tem um *quid intrínseco*, um "acréscimo moral"), o STF passou a aplicá-la, diferenciando-a da dívida de dinheiro (Lei Federal nº 6.899/81).

A negativa da correção monetária sobre o saldo credor acumulado dos créditos fiscais legítimos em favor do contribuinte, constitui um desvirtuamento da própria razão de ser da correção, e um tratamento gritantemente desigual, que só beneficia a Fazenda Pública, em relação ao saldo devedor que o contribuinte do ICMS deve recolher no prazo marcado na lei tributária. Usa-se assim, um peso e duas medidas: os créditos que militam em favor da Fazenda Pública, devem ser corrigidos ou atualizados monetariamente pelos indexadores criados pela mesma, até ao mais completo arrepio com os limites ou competências rígidas do art. 22, incisos VI e VII, como sói acontecer com a UFESP de São Paulo, que desde sua criação em 1º.3.89, pela Lei Estadual nº 6.374/89, teve seu valor oito, nove ou até dez vezes superior ao da UFIR, indexador federal, como se o art. 24 – I, prevalecesse sobre o art. 22 da CF/88...

Ainda que o contribuinte do ICMS atrase o recolhimento do imposto em face de uma justa causa comprovada: grave dificuldade financeira, outro estado de necessidade premente, a presença de um caso fortuito ou de uma força maior, todos relevantes, o que retira a culpa do contribuinte, ainda assim, prevalecerá a incidência da correção monetária e a jurisprudência não dará um passo para mitigar essa situação, sempre a beneficiar unicamente a Fazenda Pública, que tem a reboque milhares de funcionários públicos, em grande número

improdutivos, em relação ao quanto que percebem mensalmente (burocratas ineficientes, improdutivos...).

Em suma: essa negativa de incidência da correção monetária em favor do contribuinte, sobre o saldo credor acumulado, oriundo dos créditos fiscais legítimos das entradas, maiores que os débitos fiscais das saídas tributadas pelo ICMS, se apega no princípio do art. 5º, II, da CF/88, mas, deixa de lado:

a) o justo equilíbrio jurídico-econômico da equivalência das prestações, porque se o crédito do Estado é recomposto pela correção monetária, já o do contribuinte não o é; aquele é mantido sem perda; o do contribuinte, porém, suportará a desvalorização no tempo;

b) a mensagem teleológica do art. 5º, da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro;

c) o princípio constitucional relativo às situações análogas ou equivalentes, tributariamente, que reclamam um tratamento equivalente ou análogo (CF/88, art. 150-II);

d) a advertência grave de que: todo tratamento desigual, imposto ao contribuinte, coercitivamente, é o primeiro passo para que ele se sinta injustamente tratado, e é uma "porta aberta" para a entrada em ação da sonegação fiscal, mesmo quando esse tratamento desigual vem da lei, que só beneficia uma parte; ou da jurisprudência, que se apega à letra morta do princípio da legalidade formal.

Os que negam a incidência da correção monetária sobre o saldo credor acumulado do contribuinte, relativo aos créditos fiscais de ICMS, desde que legítimos, fazem "vista grossa" ou têm "ouvidos de mercador", esquecendo-se completamente de que:

1º) No passado, mesmo não existindo lei material determinando a incidência da correção monetária sobre o *quantum* da repetição indébito fiscal ou previdenciário, ela era aplicada sem divergência, pela jurisprudência, que se fundamentava no princípio tributário da analogia *in bonam partem*, recomendada pelo artigo 108, inciso I, do C T N, uma vez que aí não estavam presentes as vedações dos seus §§ 1º e 2º.

Cf. neste sentido: STF, RE nº 81.412-SP, 1ª T., Rel. Min. ANTÔNIO NEDER, RTJ 92/1.153-I.156, invocando a analogia do CTN citado; RE nº 75.050, da 2ª Turma, invocado nessa RTJ; ERE nº 80.196-SP; ERE nº 77.698-SP, RTJ 76/876, Pleno; RE nº 99.115-SP, 2ª Turma, RTJ 106/845; RE nº 104.817-SP, 2ª Turma, RTJ 114/410-414, etc...

2º) E nessa época do emprego da analogia, o mesmo princípio da legalidade formal já estava inserto nas Constituição Federais de 1946, 1967, 1969...

3º) **Fato gerador presumido do ICMS (Art. 150, § 7º, CF/88 – EC 03/93)**

O recolhimento antecipado do ICMS, sobre vendas futuras, por presunção de que o fato gerador (futuro no caso), ocorrerá, é um péssimo exemplo que o Congresso Nacional impõe aos contribuintes deste imposto, que se constitui em verdadeira e monstruosa heresia jurídica, com origem na Emenda Constitucional nº 03/93, que acrescentou o § 7º ao art. 150 da CF/88, dando assim, foros de constitucionalidade a essa aberração, que desnatura o próprio art. 155, II da mesma Carta, no que diz respeito à existência comprovada de uma circulação econômica ou jurídica de mercadorias, caracterizando assim, a materialidade do fato gerador do deste imposto, como condição para sua exigência. Este fato gerador pode ser:

a) a circulação econômica, cujo maior exemplo é a compra e venda de coisas móveis, objeto do ato de comércio necessário;

b) a circulação jurídica, que importa na transferência de bens de comércio, de um vendedor para um comprador (transferência da propriedade).

No caso da letra *b*, os exemplos mais objetivos são: endosso do Conhecimento de Depósito nos Armazéns Gerais; o endosso do Conhecimento de Frete ou Transporte; a autorização expressa para que terceiros retirem as mercadorias de depósitos/armazéns. Esse parágrafo, porém, ao mesmo tempo que dá foros de legitimidade a essa cobrança antecipada, contém uma espécie de "prêmio de consolação" a esse contribuinte: caso o fato gerador não ocorra, ele tem direito a receber do Estado, o que já recolheu antecipadamente...

Estando a maioria esmagadora dos Estados brasileiros em situação de falência de fato, de extrema penúria financeira, com precatórios que somam a bilhões em seu conjunto, atrasados, quando essa vítima da insensatez constitucional receberá de volta o imposto que pagou, sem que houvesse ocorrido o fato gerador do mesmo?

Esse recolhimento não seria então, na prática, um verdadeiro "empréstimo compulsório" pelas vias oblíquas ao Estado, completamente à deriva dos pressupostos exigidos pelo art. 148 e seu parág. único, da CF/88?

Esse "constituinte secundário", esqueceu-se por completo da expressa previsão contida nos arts. 113, § 1º; 114; 116; 144 e 142 e seu parág. único, do vigente CTN, ao mesmo tempo que relegou ao mais completo desprezo a jurisprudência e a doutrina nacionais, no sentido de que, sem fato gerador nenhum tributo ou contribuição pode ser exigido, cobrado, arrecadado no Brasil (Cf., p. ex.: art. 150-I da CF/88, que deve ser interpretado conjugadamente com os citados dispositivos do CTN).

Julgar legítimo semelhante procedimento, é colocar por terra toda a construção jurisprudencial já consolidada ao longo de décadas; é menosprezar a doutrina específica, é marginalizar o próprio conceito de fato gerador e o direito material relativo aos tributos, até então vigente.

Na verdade, obrigar o contribuinte a recolher um imposto antes que ocorra, comprovada e materialmente, o seu fato gerador (que é presumido no caso...), é criar uma espécie de roleta ou de "jaburu"…

4º) **FINOR/FINAM – A aplicação de milhões, sem retorno compensatório**

A partir da 1974, com a edição do Dec. Lei Federal nº 1376, para evitar o desvio de dinheiro público oriundo do Imposto de Renda das pessoas jurídicas, que optavam pela aplicação direta em projetos próprios ou de terceiros, nas áreas da SUDAM e da SUDENE (já tendo sido denunciados alguns desmandos com esses incentivos fiscais. Cf., p. ex., Perdas e Danos, Cultural Paulista, 1980, p. 45), o Governo Federal extinguiu esse sistema, criando em seu lugar, os Fundos de Investimentos: FINOR, para a área da Sudene/Nordeste; FINAM, para a área da SUDAM, além de outros Fundos, permitindo que até 18% do Imposto de Renda devido pela pessoa jurídica até o ano de 2003 (Lei nº 9.532/97, art. 4º, § 1º), seja investido nesses fundos, por opção de cada pessoa jurídica, contribuinte do IRPJ.

Estes Fundos são administrados por Bancos Oficiais federais: FINOR pelo Banco do Nordeste do Brasil S.A, sob a supervisão da SUDENE; o FINAM, pelo Banco da Amazônia S.A, sob a supervisão da SUDAM (Dec. Lei nº 1.376/74, arts. 2º, 5º e 6º; RIR/99, arts. 592 *usque* 612).

São recursos de milhões de reais, movimentados por esses dois fundos, que poderiam financiar a implantação de irrigação de grandes áreas cultiváveis do Nordeste, e a industria-

lização subseqüente o que por sua vez, além da renda gerada, do retorno do investimento garantido, permitiria a criação de milhares de empregos, treinamento da mão de obra, especialização local, educação aprimorada e uma cultura mais civilizada e mais próxima da Era da Cibernética, mormente no Nordeste.

Mas, o que ali ocorre, parece estar muito distante do Lógico, do Razoável, da Razão objetiva.

Assim, não se conhecem projetos implantados com esses recursos milionários, a partir de 1.977, que tenham irrigado grandes áreas no Nordeste, ou que tenham implantado agro-indústrias locais, para o processamento industrial da produção local.

Nem qual o retorno que esses milhões liberados pelos Bancos citados, rendeu, em benefício da coletividade nordestina, e do norte...

Nos domínios do irracional...

Parece, porém, que grandes coisas não foram feitas no Nordeste, já que as culturas de milho e feijão continuaram... embora elas venham desde a mais remota antigüidade, a partir da colonização no regime das Capitanias, e dos Governadores Gerais.

Ora, manter uma cultura que necessita de chuvas constantes, em regiões que são secas "por natureza", e onde elas não ocorrem, gera um problema que foge do Direito, da Economia, da Agronomia, mas se aproxima da Psiquiatria, em face das evidências de uma deficiência mental, para permitir que esse estado deplorável continue assim, por longas décadas, sem que ninguém tenha envidado esforços para a mudança de culturas.

Por que deve ser mantido tal estado de coisas, se a miséria continua, passando de tetra avô para tetra neto?

Por que os milhões liberados pelo FINOR, não foram destinados especificamente a grandes projetos de irrigação, e de implantação de uma agro indústria local? Quem fiscaliza onde foram "aplicados" esses milhões? A CPI do FINOR, trará a resposta?

A má ou errônea, ou mesmo irracional aplicação desses milhões de reais no NORDESTE ou na área da SUDAM, também vai gerar uma tremenda injustiça, porque o restante do Brasil, não vê progresso ali: a imprensa televisiva só mostra muita miséria, muita seca, e nada mais...

5º) **A Inconstitucionalidade dos arts. 1º, 2º e 5º da Lei Federal nº 9.826, de 23.8.99* – Redução da alíquota do IPI – Suspensão do IPI nas vendas da auto-peças, acessórios, etc.**

O art. 151, inciso I, da Constituição Federal de 1988, veda isto é, proíbe que a União Federal, via Governo Federal ou de qualquer membro do Congresso Nacional, institua tributo que não seja uniforme em todo Território Nacional. **Em outras palavras: nenhuma lei federal poderá ofender este dispositivo.**

Vale dizer: dentro da mensagem teleológica desse dispositivo cogente, de ordem pública e que vale *erga omnes*: nenhum imposto pode ter alíquota diferenciada, diversa, ou desuniforme, seja em função do Estado de origem, seja em função do Estado de destino.

Assim, o IPI, há de ter uma mesma alíquota, em todo o Território Nacional, para um mesmo produto industrializado (art. 46 e seu parág. único, do CTN), quer ele seja fabricado

* DOU-I de 24.8.99, p. 26.

ou produzido no Acre e se destine a São Paulo, Rio de Janeiro; quer ele seja produzido ou ou fabricado nesses Estados e se destine ao Acre.

A União Federal, para incentivar o desenvolvimento regional, pode conceder incentivos fiscais, desde que não quebre a proibição da primeira parte, do art. 151, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

Ora, incentivos fiscais já forem despejados aos milhões, nas áreas do Nordeste (SUDENE), sem que a miséria e a pobreza extrema ali reinantes, tenham sido eliminadas ou sequer reduzidas, desde 1965... (antes do DL 1376).

Logo, a isenção do IPI, a redução de sua base de cálculo, a concessão de crédito presumido, o estabelecimento de alíquota zero, quando relativas a um mesmo produto, hão de ser concedidas a todos os estabelecimentos produtores do mesmo, sob pena de inconstitucionalidade do dispositivo ou da Lei Federal que, agindo de forma expressa ou sub reptícia, permitir que qualquer produto tenha uma alíquota desuniforme em qualquer parte do Território Nacional, mesmo a pretexto de incentivo fiscal para o desenvolvimento regional, nomeadamente diante dos milhões que foram despejados no Nordeste, a partir de 1.965, e em menor escala no Norte, no mesmo período... sem reduzir a miséria e a fome, seculares, no Nordeste.

Diferentemente da ex-lugoslávia, da ex-URSS, que hoje têm várias Repúblicas autônomas, o Brasil ainda é uma Federação de Estados, formando uma República Federativa, Una, Indivisa (por ora...).

Daí, a preocupação da Constituição Federal, em manter a uniformidade dos tributos federais, em todo o Território Nacional.

Porém, a Lei Federal nº 9.826, de 23.8.99 (publicada no Diário Oficial da União, Seção I, de 24.8.99, p. 26, resultante da conversão pelo Congresso Nacional da Medida Provisória nº 1.916, de 29.7.99, DOU-I de 30.7.99, pp. 24 e 25, o que constitui um fato inédito, já que a Medida Provisória nº 1.878-64, já foi reeditada 64 vezes, em cerca de 5 anos..., sendo a última renovação no DOU-I de 24.11.99, p. 10, embora trate da participação dos empregados nos lucros das empresas, mesmo decorrido esse longo período, ela ainda não adquiriu o foro de lei federal...), **ao conceder crédito presumido reduzindo assim, a alíquota do IPI** (arts. 1º e 2º), **e impondo aos fabricantes de auto peças a suspensão do IPI,** nas saídas dos produtos das posições 8701 a 8705 e 8711 da TIPI (art. 5º), incidiu na inconstitucionalidade material, frente ao art. 151, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

Vale dizer:

1º) as montadoras beneficiárias do crédito presumido, terão a alíquota do IPI, reduzida em 32%, para os veículos montados na área da SUDENE/SUDAM;

2º) as demais montadoras, estabelecidas no PR, SP, MG, RS, RJ, pagarão o IPI integral, sem qualquer redução, sobre o mesmo produto: veículos;

3º) os fabricantes de auto peças classificadas naquelas posições da TIPI, não poderão cobrar o IPI nas notas fiscais de vendas às montadoras do item 1º retro, porque esses produtos sairão de suas fábricas com suspensão do IPI (art. 5º da Lei nº 9826/99);

4º) essa suspensão imposta coercitivamente pelo art. 5º da Lei, fere frontalmente o princípio da não-cumulatividade do IPI, porque esse princípio garante não apenas o crédito pelas entradas de insumos, como também direito do fabricante cobrar na nota fiscal e receber do comprador, o valor do produto e do IPI ali destacado;

5º) Ora, não podendo esse fabricante de auto peças cobrar o IPI da montadora beneficiada com a redução deste imposto (via do crédito presumido de 32%), na verdade, o

fabricante de auto peças estará financiando a indústria montadora de veículos, porque se pagou os insumos para a fabricação desses componentes do veículo com o IPI, na entrada, agora na saída, não poderá recuperar esse capital, seja em face da vedação do destaque do IPI na nota fiscal do fabricante de auto peças (art. 5º, parág. 3º, *in fine*, da Lei nº 9826/99), seja em face da suspensão do IPI, nas saídas para as montadoras, promovidas pelos fabricantes de auto peças (art. 5º, *in fine*, da Lei supra). **O IPI pago na entrada, não será recuperado na saída...**

É certo que a lei garante a manutenção e a utilização do crédito do IPI, pelo fabricante de auto peças vendidas para as montadoras (§ 2º, do art. 5º dessa Lei).

Mas, ao longo dos anos, o que fará esse fabricante com o crédito acumulado, considerando que não se encontra no § 2º, do art. 5º da Lei supra, qualquer autorização expressa, permitindo a transferência desse crédito para terceiros, nem sua utilização em pagamento de dívidas com fornecedores?

Logo, esse quase-confisco, ou esse empréstimo compulsório forçado, do IPI, na sistemática da Lei nº 9.826/99, que agride frontalmente o próprio princípio da não-acumulatividade, seja porque proíbe o destaque do IPI, na nota fiscal de saída do fabricante de auto peças para as montadoras de veículos beneficiadas por essa Lei, seja porque impõe coercitivamente a suspensão do IPI nessas mesmas saídas, originando créditos fiscais que se acumularão ao longo dos anos:

– poderá garantir a sua restituição em dinheiro, pela Receita Federal, e quanto tempo terá de esperar esse fabricante de auto peças para obtê-la?

– a restituição será corrigida monetariamente ou não?

São essas injustiças fiscais, que vão estimular efeitos contrários aos desejados pelos tecnocratas, que açodadamente procuram contentar gregos e descontentar troianos...

A seguir, reproduzimos um parecer elaborado para demonstrar a inconstitucionalidade da então vigente Lei Federal nº 8.393/91, que isentou os usineiros produtores de açúcar do Nordeste, de pagarem o IPI, enquanto os produtores do mesmo açúcar, localizados no Paraná e em São Paulo continuaram a pagar o IPI de 18%. Essa imoralidade ou excrecência do Congresso Nacional da época, só foi revogada em dezembro de 1997, pelo art. 82, I, *i*, da Lei Federal nº 9.532. Assim, durante seis anos consecutivos, a norma inconstitucional vigorou, e o Tesouro Nacional perdeu alguns milhões, ao mesmo tempo em que derramava outros milhões no mesmo Nordeste, através do Fundo FINOR... Este parecer foi reproduzido na íntegra, em Defesas e Recursos Fiscais, SP, 1996, Introdução. E agora, é reproduzido parcialmente aqui, já que as situações das Leis nºs 8.393/91, e 9.826/99 são iguais, embora nesta, as injustiças fiscais em relação aos fabricantes de auto-peças sejam muito maiores e mais danosas.

IV – A Lei nº 8.393/91 Afronta os Direitos-Garantia Assegurados a Todos, Pela Constituição Federal

14. Muito embora nas linhas anteriores já se tenha esboçado os males da Lei sub exame, convém que se particularizem, analiticamente, as afrontas dessa lei, à Constituição Federal vigente.

15. A Lei federal nº 8.393/91, afronta direta e frontalmente vários dispositivos específicos da Constituição Federal, os quais asseguram direitos-garantia inelidíveis, imposter-

gáveis e mesmo inalienáveis, enquanto mantido o texto original da Carta de 1988. Esses direitos-garantia têm, como corolário, a vedação de qualquer discriminação, posto que são assegurados e garantidos a todos os residentes no País.

16. Dentre outros princípios afrontados pela Lei 8.393/91, destacamos:

1º) a livre iniciativa, que é o pináculo ou bastião-mor do regime pluralista democrático adotado pela Constituinte em 1988 (cf. artigos: 1º, inciso IV, *in fine*; 170, *caput*);

2º) a livre-concorrência ou manutenção da economia de mercado, que repulsa privilégios aos escolhidos, reprime o cartel, o monopólio, o *dumping*, o açambarcamento de mercados (cf. art. **173, § 4º** da CF/88; art. 170-IV).

3º) a uniformidade dos tributos federais em todo Território Nacional (CF/88, art. 151, inciso I);

4º) o tratamento tributário diferenciado para situações tributárias equivalentes, já que se trata do mesmo produto (CF/88, art. 150-II);

5º) a quebra da igualdade para os contribuintes que se encontram numa mesma situação, como produtores de açúcar, ofendendo os atributos do sujeito – o contribuinte (CF/88, art. 5º, *caput*, 1ª parte).

17. De fato, ao isentar do IPI, os produtores de açúcar (inclusive o cristal, já que o art. 2º *caput*, não contém distinções quanto ao tipo do produto) localizados nas áreas de atuação da SUDENE e SUDAM, enquanto outros produtores desse mesmo bem de consumo popular obrigatório, devem recolher o IPI, integralmente, porque estão localizados em outros Estados (v.g. São Paulo, Paraná), o dispositivo supra está, de uma só vez, ofendendo os 5 itens anteriores, criando um cartel, permitindo uma concorrência desleal, porque o produto isento terá preço menor e mais compradores, permitindo, assim, que os contemplados tenham mais capital de giro ou de trabalho, em detrimento dos não-contemplados, que venderão menos, reduzindo seu capital de giro e terão de demitir empregados para equacionar produção e vendas.

E, surge daí também, a não-uniformidade do tributo federal obrigatória pela CF/88: os produtores de açúcar da área da SUDENE e SUDAM não recolherão o IPI, posto que isento o produto deles; os do Rio de Janeiro e do Espírito Santo, o recolherão com redução de até 50%.

Quebra-se com isso, a livre iniciativa, a livre-concorrência, a igualdade ou isonomia constitucional em relação aos atributos do sujeito ou contribuinte; e, finalmente, surge o gritante, aberrante e odioso tratamento tributário diferenciado para situações equivalentes: se todos produzem o mesmo açúcar consumido no Brasil (açúcar cristal, v.g.) todos estão no mesmo pé de igualdade e assim, a isenção concedida a uns deve ser estendida também aos demais; o mesmo acontecendo com a redução da alíquota do IPI.

Platão, em sua clássica obra "A República" (Editora Atena, p. 64), já advertia que: "A maior das injustiças é parecer justo sem o ser", no que foi completado, como veremos adiante, pelo Prof. Francisco Campos (a intolerabilidade da desigualdade para os iguais ou a igualdade para os desiguais).

V – O Tratamento Tributário Diferencial (Desigual) para Contribuintes em situação Tributária Equivalente

18. A Constituição Federal de 1988, em seu art. 150-II, vedou, expressamente, à União Federal, aos Estados-Membros, ao Distrito Federal e aos Municípios, legislarem ou

praticarem através de seus agentes administrativos, atos discriminatórios ou tratamentos tributários diferenciados, em relação à categoria, classe ou porção de contribuintes que estejam numa situação tributária equivalente (SAMUEL MONTEIRO, *Tributos e Contribuições*, 1ª edição, Hemus, SP, novembro de 1990, Tomo III, nº 1.1., páginas 8/10).

19. No presente caso, o art. 2º e seu parág. único da Lei nº 8.393/91, dispõem, exatamente, em sentido totalmente contrário à norma cogente, de preceito relevante da economia, que se subsume do art. 150-II sub exame. O que era proibido, a Lei transformou em permitido.

Quando a Carta de 1988 no art. 150-II veda o tratamento tributário diferenciado para contribuintes em situação tributária equivalente está, na verdade, conjugando essa mensagem com as contidas nos artigos 5º, *caput*, 1ª parte, 173, § 2º, 151-I, mantendo assim incólumes os direitos assegurados para todos, constantes do regime que ela adota: livre iniciativa, livre-concorrência, vedação de abuso do poder econômico que surgirá com o açambarcamento de mercados pelos contemplados com os favores fiscais discriminatórios do art. 2º e seu parág. único da citada Lei.

20. A norma do art. 150-II da CF/88, é auto-aplicável desde 05.10.88, como entendeu em brilhante e substancioso parecer, o atual Ministro do STF, então Procurador Geral da República – JOSÉ PAULO SEPÚLVEDA PERTENCE (DOU-I de 7.12.88, pp. 32.633/634).

21. O Prof. PINTO FERREIRA, em sua recente e bem aceita obra, *Comentários à Constituição Brasileira*, Saraiva, SP, 1992, 5º volume, pp. 316/17, comentando o art. 150-II, assim preleciona:

> "O princípio da uniformidade tributária (art. 150-II), é uma resultante do federalismo e do municipalismo, pressupondo igualdade, político-jurídica dos Estados-Membros e dos Municípios.
>
> Neste tocante, incide o princípio da isonomia, pois todos os contribuintes que se encontrem em situações equivalentes merecem tratamento igual, tendo direito ao mandado de segurança para defesa de seus direitos.
>
> É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (art. 150-II).
>
> Os tributos federais, devem ser uniformes em todo território nacional, tendo por âmbito de incidência a totalidade desse território, bem como a mesma base de cálculo".

22. WOLGRAN JUNQUEIRA FERREIRA, *Comentários à Constituição de 1988*, ed. Julex Livros, SP, 1989, volume 2, às páginas 857, *in fine*, comentando o art. 150-II, é mais incisivo:

> "Incide aqui a regra do princípio da isonomia. Todos os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, têm direito a um tratamento igual. Repele a Constituição que o tratamento seja desigual entre pessoas que se encontrem em situações iguais. Somente o favoritismo político ou a perseguição política podem ensejar tratamento díspares entre pessoas iguais, o que ofende o direito e a lei.
>
> Ocorrendo tal hipótese, tem o contribuinte tratado de forma desigual o direito do remédio jurídico do mandado de segurança".

VI – A Igualdade Constitucional e os Atributos do Contribuinte

23. A igualdade constitucional ou isonomia de tratamento, não admitem nenhuma discriminação por menor que esta seja, ou que em defesa do tratamento desigual para situações iguais, se invoquem motivos por mais relevantes que possam parecer, à primeira vista.

24. Quando se fala em igualdade de todos (CF/88, art. 5º *caput*, 1ª parte) entende-se que é vedado ao legislador criar leis que permitam o tratamento desigual ou que o aplicador da lei possa aplicá-la de forma desigual para situações iguais. A *mens legis* é que não se empreguem "um peso e duas medidas", já que em acontecendo tal, estaremos diante do desvio e do abuso de poder, seja do legislador, seja do aplicador da lei, pois como veremos adiante, o Poder Judiciário não está obrigado (nem deve) cumprir leis ou normas jurídicas inconstitucionais, porque – e esse é o fundamento relevante disso – ninguém adquire direitos contra normas expressas da Constituição Federal. (STF, RTJ 114/237-245, Pleno.)

25. Sempre que a igualdade de situações ou de contribuintes do mesmo ramo ou produtores do mesmo produto, como sói acontecer no presente caso, for quebrada com o tratamento tributário diferenciado, ocorrerá simultaneamente: violação intolerável dos atributos/qualidade, aí compreendido o exercício da mesma atividade lícita ou a mesma ocupação profissional, além da ofensa direta e frontal ao artigo da CF/88 que isso veda (*in casu*, art. 5º, *caput*, 1ª parte, c/c 150-II). Cf: STF, RTJ 151/612-619.

Ora, essa quebra de igualdade é o próprio objetivo da Lei nº 8.393/91, via do seu art. 2º e seu parág. único.

26. O Supremo Tribunal Federal, interpretando o art. 1º da CF/69 (atual art. 5º *caput*, 1ª parte), decidiu que, sempre que os atributos do sujeito (qualidade, atividade, profissão, ocupação, religião, raça, sexo, convicção política), forem afetados por atos do Estado *latu senso*, ocorre ofensa a esse dispositivo (Cf. RTJ 119/465-467).

27. Mais recentemente, ao julgar o Mandado de Injunção nº 58-DF, pelo Plenário, o STF, através do voto do Ministro CELSO DE MELLO, assim interpretou a Constituição de 1988, relativamente ao princípio da igualdade preconizada pela Carta Magna, invocando precedentes do STF, pertinentes a esse direito, em face de Constituições Federais anteriores (Cf. RTJ 134/1028, 1ª coluna):

> "O princípio da isonomia, que se reveste de auto-aplicabilidade, não é – enquanto postulado fundamental de ordem político-jurídica – suscetível de regulamentação ou de complementação normativa.
>
> Esse princípio – cuja observância vincula, incondicionalmente, todas as manifestações do Poder Público – deve ser considerado, em sua precípua função de obstar discriminações e de extinguir privilégio (RDA 55/114), sob duplo aspecto: (a) o da igualdade na lei e (b) o da igualdade perante a lei. A igualdade na lei – que opera uma fase de generalidade puramente abstrata – constitui exigência destinada ao legislador que, no processo de sua formação, nela não poderá incluir fatores de discriminação, responsáveis pela ruptura da ordem isonômica. A igualdade perante a lei, contudo, pressupondo lei já elaborada, traduz imposição destinada aos demais poderes estatais, que, na aplicação da norma legal, não poderão subordiná-la a critérios que ensejam tratamento seletivo ou discriminatório.

A eventual inobservância desse postulado pelo legislador imporá ao ato estatal por ele elaborado e produzido a eiva de inconstitucionalidade. Essa lei, contudo – de resto qualquer outra dentro do nosso ordenamento jurídico –, é presumida constitucional, até que, por decisão de órgão judiciário competente, se lhe recuse validade, quer no plano formal quer sob o aspecto material (RTJ 66/631). (Ver item 33, *a*).

28. GILMAR FERREIRA MENDES, em sua obra aceita pelo STF na RTJ supra, enfoca o tema com absoluta concisão, precisão e *cum grano salis*, como se vê das páginas 69/70, edição 1990, Saraiva – *Controle da Constitucionalidade*:

"Outro tema que deve merecer a reflexão do jurista brasileiro, é aquele atinente à identificação, no juízo da constitucionalidade, da exclusão de benefício incompatível com o princípio da igualdade (...).

O desprezo votado ao princípio da igualdade, na elaboração das leis, o deferimento de vantagens exclusivas a determinados segmentos da sociedade ou do funcionalismo, a concessão de tratamento tributário diferenciado a pessoas e entidades, parecem estar a exigir o estudo mais atento dessa omissão parcial".

29. FRANCISCO CAMPOS, um dos expoentes de máxima expressão como jurista de envergadura nacional e internacional, em sua consagrada e hoje rara obra, *Direito Constitucional*, edição Freitas Bastos S/A, Rio, 1956, II volume, foi quem deu o maior grau de repulsa à quebra da isonomia ou igualdade preconizada ainda pela anciã Constituição Federal de 1946 (141, § 1º, que corresponde com mesma abrangência e amplitude, ao atual art. 5º *caput*, 1ª parte da CF/88).

Como essa preleção é absolutamente necessária e mesmo indispensável ao tema, que estamos enfocando, vamos reproduzir parte do que ensinou o Mestre saudoso:

"Em relação à igualdade, porém, a Constituição não admite em caso algum qualquer derrogação legal ao princípio por ela estabelecido. Esse princípio ela o enuncia em termos absolutos ou plenários, com isto manifestando a intenção de que ele se torne efetivo em toda a latitude do seu sentido e em qualquer circunstância, seja qual for a situação ou a condição da pessoa, a natureza da coisa, a espécie da relação, o estado de fato que a lei pretenda reger. Não haverá condições à igualdade perante a lei. A lei será igual para todos e a todos se aplicará com igualdade. É um direito incondicional ou absoluto. Não tolera limitações, não admite exceção, seja qual for o motivo invocado; lei alguma, nenhum poder, nenhuma autoridade poderá, direta ou indiretamente, de modo manifesto ou sub-reptício, mediante ação ou omissão, derrogar o princípio da igualdade". (páginas 14).

E às páginas 17, conclui o Mestre:

"Não existe hoje, com efeito, ainda que remoto, o perigo de que venha a restabelecer-se uma ordem social fundada sobre discriminação de classes sociais. O motivo que inspira a declaração nas Constituições modernas do direito à igualdade perante a lei, é de outra ordem. Ele consiste na convicção de que um determinado regime econômico, precisamente o de que a livre-concorrência constitui a categoria lógica, ética e jurídica, não poderá subsistir a não ser ao Estado que se impõe o dever de não alterar, em caso algum, às condições da concorrência, a não ser que tais alterações sejam gerais ou se apliquem indiscriminadamente a todos os concorrentes."

VII – Os Direitos e Garantias Individuais Assegurados pela Constituição Federal na Doutrina

30. Quando a Constituição Federal assegura certos direitos fundamentais tais como: a livre-concorrência, verdadeira pedra-angular dos regimes democráticos; a livre iniciativa, o tratamento tributário igual para situações equivalentes, o livre exercício das atividades econômicas lícitas; em verdade, a Constituição não está concedendo favores ou privilégios, que podem ou não serem respeitados ou cumpridos pelo legislador ou pelo aplicador da lei, já que, sendo direitos-garantia não podem ser elididos, alijados, postergados, derrogados ou afastados. Devem, porém, ser cumpridos, observados e respeitados religiosamente tais como constam do texto da Carta Política do País.

Da mesma forma, quando a Constituição veda a prática de certos atos ou mesmo da edição de leis que os contrarie (v.g. tratamento tributário diferenciado para contribuintes em situação tributária equivalente; criação de tributos federais desuniformes ou diferenciados em função de áreas, Estados, Municípios ou regiões do Brasil, para não dividir o indivisível que é a Unidade da Republica Federativa); ou ainda, quando ela repudia e estimula, através de lei, o combate implacável ao cartel, ao oligopólio, ao monopólio, ao *dumping*, aos trustes, ao açambarcamento de mercados (v.g. art. 173, § 4º), ela está não apenas garantindo os princípios que ela adota (v.g. livre iniciativa, livre-concorrência, igualdade de todos e para todos dentro do Território Nacional, vedação de favores fiscais às empresas do Estado *latu senso*, se eles não forem estendidos às empresas particulares) mas, também, limitando o poder de tributar, impedindo a concorrência desleal, impedindo que uns enriqueçam com o abuso do poder econômico em detrimento da coletividade e de outros não-favorecidos.

31. A desobediência, a inobservância, a edição de leis contrárias a esses princípios, conduz inafastavelmente à ineficácia, à inoperância dessas normas írritas porque atentatórias aos direitos-garantia e aos princípios explícitos que a Constituição Federal adotou para todos.

32. AGUSTIN GORDILLO, em sua clássica obra *Princípios Gerais de Direito Público*, trad. RT, SP, 1977, às páginas 66, nº 13, corrobora a tese jurídico-constitucional esposada nos nºs 30 e 31 retro, ao prelecionar:

> "13. Os Direitos Individuais Frente ao Estado
>
> De todas as formas, a Constituição não é, nesse caso, um programa de governo que pode cumprir-se ou não; é uma autêntica e efetiva **ordem jurídica imperativa** (grifos do original) tanto para o Estado como para os habitantes.
>
> Esta ordem jurídica constitucional, ao criar o Estado e lhe reconhecer certas faculdades frente aos habitantes, estabelece e reconhece também os direitos que os indivíduos possuem frente ao Estado. A Constituição oferece certo equilíbrio das atribuições que outorga: por um lado reconhece algumas atribuições ao Estado, porém, por outro lado, admite certos direitos inalteráveis dos indivíduos. Nem uns e nem outros podem ter supremacia: ambos devem harmonizar-se mutuamente dentro dos lindes da ordem jurídica constitucional. É fundamental advertir que a enunciação dos direitos dos indivíduos não é uma mera declaração programática: é uma norma jurídica imperativa, imposta pelo povo ao Estado a que também reconhece aquelas faculdades.

VIII – O Poder Judiciário e as Normas Inconstitucionais

33. Se é absolutamente certo que ninguém adquire direitos contra a lei (STF, RDA 38/259; 51/274, *apud* HELY LOPES MEIRELLES, *Direito Administrativo Brasileiro*, ed. RT, SP, 1990, p. 150, nota 12), porque o fundamento jurídico do pedido que alberga o direito material, há de ser placitado e decorrer exatamente da lei; mais certo é, que ninguém adquire direitos contra disposições expressas da Constituição Federal, advindas de normas jurídicas menores, quando atentem contra a Norma Maior, como no presente caso.

Esse é o fundamento-mor e a pedra angular que desobriga o Poder Judiciário de cumprir normas jurídicas inconstitucionais, que por si só já são aberrantes e destoam do ordenamento jurídico do País, considerando-se tais objetos jurídicos, como subversão desse ordenamento (CF/88, art. 102, § 1º).

Neste sentido já decidiu o Supremo Tribunal Federal em várias oportunidades, de que são exemplos, decisões do seu Plenário e de Turma:

a) "Equivoca-se, sem dúvida, a recorrente, pois o disposto no citado texto constitucional não impede que os juízes singulares e os Tribunais deixem de aplicar, *incidenter tantum*, leis ou decretos que tenham por inconstitucionais. O Poder Judiciário, para deixar de aplicar, *incidenter tantum*, norma que reputa inconstitucional não depende de ela haver tido sua vigência suspensa pelo Senado" (página 1314, 2ª col.) (RE nº 100.276-PE, RTJ 107/1311-1314, Relator: Min. MOREIRA ALVES, 2ª Turma).

b) 'E considero, como o eminente Relator, que o constituinte federal pode desconhecer o direito adquirido" (pág. 462, 2ª col.) (RE nº 75.418-AC, Tribunal Pleno, RTJ 71/459-463).

c) "Não há direito adquirido contra texto constitucional, resulte ele do Poder Constituinte originário ou do Poder Constituinte derivado. Precedentes do STF' (pág. 237, ementa). (RE nº 94.414-SP, Tribunal Pleno, v.u., Relator: Min. MOREIRA ALVES, RTJ 114/237-245).

34. A conclusão que se pode tirar do exposto neste item é que:

a) A Lei nº 8.393/91, atentando contra dispositivos expressos da Constituição Federal vigente, não criou nenhum direito em favor da União Federal, relativamente ao IPI sobre as saídas do açúcar cristal e outras espécies;

b) sendo a lei citada, manifestamente contrária aos princípios e aos direitos-garantia assegurados pela Constituição Federal, certamente que o Judiciário não a aplicará aos fatos concretos que lhes forem submetidos pelos contribuintes que estejam, especificamente, na condição de prejudicados com o art. 2º e seu parág. único da Lei 8.393/91.

IX – Conclusões do Parecer

1º) A Lei nº 8. 393/91 pelo seu art. 2º e parág. único, é manifesta e ostensivamente inconstitucional porque criou odiosa discriminação entre contribuintes que se encontram em situação tributária equivalente, como produtores de açúcar cristal que são: enquanto os localizados nas áreas de atuação da SUDENE e SUDAM ficarão isentos do IPI sobre suas

vendas de açúcar; e os dos Estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo, pagarão o IPI com redução da alíquota de 18%, esta é devida pelos produtores localizados em Estados não-contemplados (São Paulo, Paraná, v.g.), o que afronta simultaneamente, os arts. 5º, *caput*, 1ª parte e 150-II da CF/88;

2ª) Os dispositivos retro mencionados dessa mesma Lei, afrontam ainda o princípio obrigatório da uniformidade dos tributos federais que devem ter base de cálculo e alíquota única, em todo Território Nacional (art. 151-I da CF/88), porque produtores do mesmo produto – açúcar –, foram diferenciados por regiões: uns isentos, outros recolherão menos pela redução da base de cálculo e os não-contemplados pagarão integralmente, isto é, recolherão 18% sobre o preço de venda do açúcar por eles produzido (caso de São Paulo, Paraná);

3ª) Ocorre ainda, no caso do art. 2º e seu parág. único da Lei nº 8.393/91, verdadeiro atentado à ordem jurídico-constitucional, porque, a aplicação desses dispositivos, conduzirá, imediatamente, em relação aos contribuintes discriminados:

a) quebra da livre iniciativa, da livre-concorrência, do livre exercício da atividade econômica lícita, porque vendendo mais caro (pela inclusão do IPI de 18% no preço), perderão vendas e clientes e terão de demitir empregados, com dano à Paz Social, ao mesmo tempo que é estimulada uma verdadeira concorrência desleal aos contemplados, em detrimento dos não-contemplados (CF/88, arts. 1º, IV, *in fine*, 170-IV);

b) formalização de um cartel, com açambarcamento de mercados e clientes, pelos contribuintes contemplados com a isenção do IPI ou com a redução da base de cálculo do mesmo, em relação ao açúcar cristal, o que é repudiado expressamente pela CF/88, art. 173, § 4º.

4ª) Esses dispositivos da Lei nº 8.393/91, causam grave lesão à economia dos contribuintes por eles prejudicados que podem pedir igualdade de tratamento, inclusive isenção do IPI ou redução da base de cálculo, se assim lhes for mais benéfico; ou pleitear, em ação declaratória, a inconstitucinalidade material do art. 2º e seu parág. único da Lei nº 8.393/91 e a declaração de inexistência de relação jurídico-tributária, para continuar sob a **alíquota zero**, enquanto vigorar o art. 2º e seu parágrafo único da Lei nº 8.393/91;

5ª) Cabe, ainda, ação de perdas e danos contra a União Federal (CF/88, art. 37, § 6º), pela execução material de dispositivos inconstitucionais, relativamente aos lucros cessantes que, comprovadamente os contribuintes produtores de açúcar localizados em Estados não-contemplados pelo art. 2º e seu parág. único da Lei nº 8.393/91 (v.g. Estados de São Paulo, Paraná), tenham sofrido a partir de 01.01.1992, pela perda de vendas (e de lucro) em face do preço do açúcar por eles produzido, ser majorado em 18% com o IPI, enquanto os contemplados da área da SUDENE e SUDAM venderão o mesmo produto com isenção do IPI e os dos Estados do Rio de Janeiro e do Espírito Santo venderão com redução de até 50% da alíquota do IPI, o que abrange também eventuais efeitos nocivos da Portaria discriminatória nº 04, do M.E.F.P. de 14.01.92, devendo tal indenização, ser corrigida monetariamente como dívida de valor (*quid intrínseco*), desde a data em que forem devidos os lucros cessantes (cf. JOSÉ CRETELLA JR. *in* Responsabilidade Civil do Estado Legislador, pp. 169/195, na obra coletiva *Responsabilidade Civil*, Saraiva, SP, 1984, sob a coordenação do Des. TJSP-YUSSEF SAID CAHALI; STF, **RDA 20/42; RTJ 2/121**);

6ª) O Poder Judiciário, além de não estar obrigado a cumprir normas jurídicas inconstitucionais, por certo que não as cumprirá; nem poderá a Receita Federal LANÇAR, EXI-

GIR, COBRAR o IPI dos contribuintes prejudicados, porque não há direitos contra a Constituição Federal.

S.J.M. É O NOSSO PARECER.*

São Paulo, 17 de dezembro de 1992.
Samuel Monteiro – Advogado

Resta então indagar:

– Quê sentido, quê justificativa ou relevância pode aceitar os incentivos fiscais da Lei Federal nº 9.826/99, para as montadoras – ao mesmo tempo que impõe graves danos aos fabricantes de auto-peças para essas montadoras – se no Nordeste já foram derramados milhões e milhões, pelo FINOR; e antes deste, pela SUDENE, enquanto a miséria, a fome, a pobreza extrema continuaram imperando ali, ao lado da "indústria da seca" e do famigerado coronelismo, da cultura doentia do milho e do feijão sem chuvas?

6ª) **Importações de carroçarias, chassis, etc. Suspensão do IPI**

A suspensão do IPI, a que se refere o art. 5º da Lei Federal nº 9.826, de 23.8.99, alcança também as importações de chassis, carroçarias, peças, partes, componentes e acessórios (para a montagem de veículos automotores), e se aplica aos fabricantes dos produtos supra, classificados nas posições 8701 a 8705 e 8711, da TIPI atual.

É essa a conclusão que se tem ao ler o Ato Declaratório Normativo nº 25, de 17.9.99, do Coordenador Geral do Sistema de Tributação do Ministério da Fazenda (DOU-I de 20.9.99, p. 87, 1ª coluna).

Resta saber ou indagar:

1º) Se esses produtos que vão para as montadoras, têm a suspensão do IPI garantida na sua entrada no Brasil, nas importações regulares e devidamente lastreadas em D. I., apenas quando importados diretamente pelos fabricantes nacionais dos mesmos, e que estejam classificados nas disposições elencadas expressas e nominalmente, em caráter taxativo pelo art. 5º da citada Lei; **ou**

2º) Essa suspensão do recolhimento do IPI na entrada daqueles produtos alienígenas, se aplica também às importações diretas feitas pelas montadoras, de suas matrizes ou fábricas no exterior, em concorrência com os fabricantes nacionais, já que no final do Ato Declaratório acima identificado, está o vocábulo **montadoras** entre parêntesis...?

7ª) **Bancos quebrados de fato – Dinheiro público a fundo perdido**

Se não bastassem os milhões vindos do Imposto de Renda pago pelas pessoas jurídicas, e aplicados no FINOR/FINAM, cujos resultados ou retornos não se conhecem; e enquanto o desemprego se alastra no Brasil, criando problemas sociais gravíssimos, ao lado do gritante desnível de vida e de renda social, ainda assim, o Governo Federal através do Proer e via do Banco Central do Brasil, já aplicou cerca de 75 bilhões de reais**, nos bancos quebrados ou

* RTJ 114 e 151, acrescidas ao texto.
** Fontes: "O Estado de São Paulo", de 17.4.99, p. A-6; "DCI", 17 e 19.4.99, p. 17.

falidos de fato, não se sabendo quando o Tesouro Nacional receberá algumas migalhas dessa cifra astronômica, que daria para desfavelar o Brasil...

Obviamente que esses bilhões jamais retornarão aos cofres de onde foram tirados para esses "socorros". Nunca haverá retorno integral!

Este desperdício gigantesco, certamente que daria para desfavelar o Brasil, descortiçá-lo, criando para essa gigantesca tarefa, milhares de empregos, reduzindo drasticamente a promiscuidade existente nas grandes cidades do País, com a imediata redução do crime, que esses desníveis sociais gritantes originam, e tendem sempre a crescer em proporção geométrica.

Observe-se que: em todos os países civilizados, a gerência temerária de instituições financeiras, constitui crime punível com penas elevadas.

No Brasil, porém, não se conhecem banqueiros presos.

Os casos notórios de grandes conglomerados financeiros que quebraram de fato, aí estão, sem que seus acionistas controladores tenham sido responsabilizados criminalmente, em processo regular, condenados e custodiados... mas o ladrão pé-de-chinelo, este lota os xadrezes das Delegacias de Polícia ou das cadeias... apresentando um quadro típico dos campos de concentração: amontoados, sem higiene, sem limpeza, etc.

Ora, fatos como estes, da impunidade dos controladores dos bancos falidos de fato, sem que seus proprietários tenham respondido a processos crimes e condenados, e dos bilhões neles aplicados, sem retorno, são verdadeiros "estopins" na motivação do incremento dos Crimes Fazendários, tendo "à testa", o delito de sonegação fiscal.

Por que desses bilhões, não foram aplicados pelo menos uns 30, na **"erradicação"** do Crime Organizado no Brasil?

8ª) **Compensação de Prejuízos no Imposto de Renda.** (Lei Federal nº 8.981/95, arts. 42 e 58; Lei nº 9065/95, art. 15; RIR/99, art. 250, III).

Reputamos como de alta injustiça fiscal, a limitação até 30% (trinta por cento), anual, como teto para a compensação de prejuízos efetiva e comprovadamente sofridos pelas empresas contribuintes do Imposto de Renda de Pessoas Jurídica, com os lucros do exercício ou resultados positivos, apurados a partir de 1º.01.95 (Lei nº 9.065/95, art. 15).

Embora essa limitação seja originada de Lei Federal, ela investe, com evidente **Abuso do Poder de Legislar do Congresso Nacional** e de quem a sancionou, contra pressupostos, princípios e regras da Constituição Federal vigente e do atual Código Tributário Nacional – CTN, bem como desnatura e desqualifica toda a sistemática vigente no Brasil quanto ao Imposto de Renda, desde o Regulamento-Padrão criado pelo Decreto Lei Federal nº 5.844, de 23.09.1943, no DOU-I de 01.10.1943, o que se demonstra *quantum satis*, a seguir:

1º) Consoante dispõe o art. 43 do CTN, o fato gerador do Imposto de Renda (art. 153-III da CF/88), é a aquisição de uma disponibilidade econômica ou jurídica, cujos alcances o leitor encontrará nesta obra.

2º) Essa disponibilidade se caracteriza materialmente pelo **aumento ou acréscimo** do seu patrimônio, com o ingresso de uma **riqueza nova**, que traduz, assim, econômica, jurídica e contabilmente, o conceito de **renda** (STJ, RTJ 150/578-586, RE nº 117.887-SP, Tribunal Pleno, v. u.).

3º) Ora, quem sofre prejuízos, na realidade sofreu redução em seu patrimônio, no conceito contábil de que este é um conjunto de bens, direitos e obrigações da azienda (ou empresa).

4º) Assim, nada mais justo, lógico e racional, que o lucro por ventura auferido em um exercício, seja também reduzido de uma só vez, com o valor do prejuízo ocorrido, comprovada, contábil e documentalmente, no exercício anterior, ou em mais de um exercício passado, a fim de que o Imposto de Renda devido pela empresa, incida apenas sobre o saldo positivo final: lucro – menos prejuízos anteriores. Do contrário, como está imposto coercitivamente pela Lei nº 9.065/95, aquele prejuízo no que se refere ao valor não redutor do lucro, isto é, o que exceder ao limite de 30% do prejuízo anterior, na realidade está sendo "acrescido", "adicionado" ao lucro, gerando assim, inafastavelmente, uma disponibilidade econômica ou jurídica ficta, irreal, que na verdade reduziu o patrimônio e não o aumentou. Ex: lucro do exercício atual = 200; prejuízo anterior = 100. Limite de compensação do prejuízo = 30% vezes 100 = 30. Portanto, o lucro tributável nesse exercício será de 170 ou 200 – 30, quando, na exegese teleológica do art. 43 do CTN, combinada com o artigo 5º da Lei de Introdução ao Código Civil, o Imposto de Renda dessa empresa deveria ser concretamente resultante da alíquota vigente calculada sobre 100 (ou lucro do exercício = 200 menos o prejuízo do exercício, ou exercícios, anteriores = 100).

5º) Essa mecânica irreal, ilógica, que asfixia a empresa, quiçá incentivando-a a se auto-socorrer com algumas fraudes fiscais "compensatórias", elidindo os impostos devidos, demonstra a própria incapacidade de se buscar em novas fontes de incidência, novas formas de aumento da arrecadação, como p. ex. revogando-se todas as isenções fiscais graciosas, concedidas sem qualquer contraprestação, sem qualquer onerosidade, aí incluídas as reduções da base de cálculo, os créditos presumidos, favores esses e benesses, que não trazem nenhum benefício à coletividade menos favorecida pela sorte, mas são na realidade, verdadeiros incentivos à concorrência desleal, abrindo as portas para a sonegação fiscal.

6º) Ao invés de se implantar o aumento da arrecadação desonerando-se a produção nacional, reduzindo legalmente a carga tributária que asfixia as empresas nacionais produtoras, como acima exemplificado, taxando-se a especulação financeira, o especulador estrangeiro, as remessas desenfreadas de numerário para o exterior pelas Contas CC5, a Lei preferiu o caminho da ilegalidade, ao desnaturar, descaracterizar **o instituto da compensação, que pertencendo ao Direito Privado** (arts. 1009 *usque* 1.024 do Código Civil Brasileiro em vigor), **mormente o artigo 1.009,** segundo o qual o encontro de débitos e créditos entre as mesmas pessoas devedoras e credores reciprocamente, é feito integralmente e de uma só vez, e que **não pode ser alterado pela lei tributária,** ordinária, para efeitos de cobrança de impostos (itens 7º e 8º adiante).

7º) Ora, o CTN em seus arts. 109 e 110, proíbe que a lei tributária modifique, altere de qualquer forma os institutos do Direito Privado, para efeitos de tributação, isto é, de cobrar mais impostos.

8º) E como o CTN é Lei Complementar Nacional, recepcionada pela CF/88, até que outra seja editada, como prevê o art. 146, ele prevalece sobre a lei ordinária, em face de sua superior hierarquia sobre essa Lei, no caso a de nº 8.981/95, arts. 42 e 58, e art. 15 da Lei nº 9065/95.

9º) A limitação da compensação do prejuízo, que não pode reduzir o lucro posteriormente obtido, em mais de 30% em cada exercício, na realidade é uma punição econômica à empresa da produção, que não especula financeiramente, e vai de encontro ao art. 153-III da CF/88 e art. 189 da Lei Federal nº 6.404/76, já que na exegese da tributação sobre ganho ou

provento, ou renda, há de se levar em conta que: a incidência do IRPJ há de ocorrer apenas sobre o ganho ou renda final, que é exatamente aquele valor ao qual corresponde o aumento ou acréscimo do patrimônio; enfim, esse valor final líquido da renda, representa a verdadeira e real aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da empresa, em determinado exercício social. E se a renda obtida é de 200, mais existem prejuízos de anos anteriores que atingem 100, na verdade, essa empresa só aumentou seu patrimônio em 100, sobre os quais, deve incidir com justiça fiscal o gravame correspondente: o IRPJ.

10º) A injustiça e a punição fiscal impostas coercitivamente a essa empresa, ficam mais gritantes, no caso em que o prejuízo é ocasionado por causas inevitáveis ou incontroláveis pela mesma, seja pela concorrência desleal das importações desenfreadas, seja pela carga tributária asfixiante, seja pelos juros extorsivos, seja pela carga astronômica da mão de obra não especializada, seja também pela simultaneidade do recolhimento dos impostos e contribuições, reduzindo drasticamente o Capital de Giro ou de Trabalho da empresa nacional. Por ter seu patrimônio diminuído ou reduzido com os prejuízos, a empresa sofrerá nova punição: só poderá compensar dos seus lucros, até 30% dos prejuízos anteriores. Um verdadeiro *bis-in-idem* nocivo, que representa um passo atrás, rumo às cavernas dos trogloditas...

11º) A conseqüência prática dessa limitação, é que ocorre inegavelmente uma majoração indireta e pelas vias oblíquas ilegais, da própria alíquota do IRPJ, já que se o lucro é de apenas 100 (200 menos o prejuízo de 100), mas a Lei só permite que se reduza 30 desses 200, temos então:

a) alíquota do IRPJ = 15% x 170 (200 – 30) = 25,50 (**COM A LEI**)
b) alíquota do IRPJ = 15% x 100 (200 – 100) = 15,00 (**SEM A LEI**)

Como o lucro real final, caracterizador da aquisição da disponibilidade é de apenas 100 (já reduzido pela amortização dos prejuízos anteriores de 100), e o IRPJ atinge em face da limitação da Lei, 25,50, quando deveria atingir apenas 15,00, a diferença de 10,50 equivale à majoração indireta da alíquota de 15% (Lei nº 9.249/95, art. 3º: RIR/99, art. 541).

12º) Essa tributação indevida, que não permite a amortização integral, de uma só vez dos prejuízos de anos anteriores, desde que legítimos, comprovados documental e contabilmente, na realidade, vista de outro ângulo, pode também caracterizar um verdadeiro **"empréstimo compulsório"** a fundo perdido, imposto pela "mecânica" da Lei nº 9065/95, totalmente à deriva das normas constitucionais do art. 148 e seu parág. único.

13º) O Poder de Legislar e de Sancionar, não abrange o Abuso do Direito nesse exercício, já que este traduz sempre o ilícito, mormente quando o legislador e o sancionador, através desse Abuso, vão causar lesões injustas e totalmente ilegais às empresas que exercem atividades econômicas lícitas, ao abrigo das garantias dos arts. 1º, IV, *in fine*; 170 *caput* e inciso IV e art. 5º, XIII da Constituição Federal, pagando seus tributos e contribuições, enquanto o Crime Organizado movimenta milhões, lucra milhões, sem pagar um único centavo de tributos ou de contribuições...

14º) Em suma: o saldo excedente a 30% do total dos prejuízos "legítimos", comprovados documentalmente, por causas ocorridas sem culpa e sem participação da pessoa jurídica, nomeadamente quando decorrentes da desastrada ou aventureira e experimental Política Econômica, Monetária e Financeira, na qual a empresa não tem participação, nem poder de

influência, só poderá ser amortizado dos lucros apurados em períodos anuais subseqüentes, até esse teto, o que significa que: por um, dois ou três anos, a empresa pagará IRPJ sobre um lucro "adicionado" desse saldo ainda não dedutível do lucro apurado...

Fraudes Fiscais com cisões, fusões, incorporações

Não se nega porém, que têm sido observadas verdadeiras fraudes fiscais, nos casos de fusões, cisões ou incorporações de empresas, mas, a legislação federal, nesses casos deveria já há muitos anos, (nomeadamente quando foram editadas a Lei nº 6.404/76 e o Decreto-Lei Federal nº 1.598/77), ter previsto a *disregard of legal entity*, isto é a desconsideração da operação fraudulenta, exclusivamente para efeitos tributários, sem interferir no acordo de vontades das partes, e assim, legalmente – na existência de norma legal taxativa quanto à expressa previsão dos casos em que ocorreria a fraude, e autorizativa dessa desconsideração – proceder ao lançamento e constituição do crédito tributário sobre os valores comprovadamente envolvidos na fraude fiscal, glosando-os e tributando-os, com as penalidades cabíveis para o evidente intuito de fraude, com o objetivo de reduzir ou suprimir o IRPJ.

Porém, como a fraude fiscal não se presume, sob pena do acusador transferir para o acusado no caso o contribuinte, o ônus de provar que a operação não caracteriza nenhuma fraude fiscal, cabe, pois, exclusivamente à Receita Federal, o ônus de provar de maneira documental, pericial contábil, com clareza e objetividade, **em quê e por quê a operação caracteriza fraude fiscal.**

O que não é admissível, dentro do mínimo de Moralidade Administrativa, de Ética Tributária e de Legalidade Formal e Material e de Impessoabilidade dos Atos Administrativos, é que: ao invés da legislação federal autorizar expressamente o procedimento supra, ela genericamente, crie forma esdrúxula de sanção tributária e financeira a toda e qualquer empresa, que além de não ter concretizado nenhuma fusão, nenhuma cisão, nenhuma incorporação, não praticou, nem concorreu para a prática de qualquer fraude fiscal.

É na prática, uma demonstração inequívoca de incapacidade ou medo de investir contra grupos poderosos que praticam as fusões, as cisões, as incorporações **de**, **ou entre empresas** de porte médio e grande, o que não acontece com as pequenas ou micro-empresas. E assim, "o justo pagará pelo pecador"...

Lei Federal nº 6.404/76, art. 189 *caput*

A disposição deste artigo, de Direito Comercial, aplicável a todas as empresas, por ser norma de Direito Privado, e que determina a dedução dos prejuízos dos lucros, de uma só vez, não podia ser afetada pelo art. 15 da Lei nº 9.065/95, em face da vedação do art. 110 do CTN.

9ª) **Compensação no INSS.** (Leis nºs 9.032/95 e 9129/95)

A partir da vigência da Lei Federal nº 9.032/95, o direito de compensar valores recolhidos indevidamente ao INSS, relativamente às contribuições previdenciárias indevidas, como no caso das referentes aos arts. 3º, inciso I da Lei nº 7.787/89 e 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, julgadas inconstitucionais pelo STF, ficou limitado a 25%. Assim, os créditos

do contribuinte do INSS decorrentes desses recolhimentos e de outros indevidos, só pode reduzir os débitos da GPS em até 25% do respectivo valor, que pela Lei nº 9.129/95 foi elevado para 30%, por período de competência.

Desses limites ressalvam-se, porém:

a) as compensações pleiteadas judicialmente, antes da vigência dessas Leis, e deferidas por sentença, não podem sofrer os limites (p. ex. REsp nº 169.492 – SP, DJU-I de 24.8.98, *apud*, DJU-I de 15.9.99, p. 95, 3ª coluna, *in* princípio); nem a exigência de sua não repercussão;

b) os créditos que subsistam, após a compensação dos valores acima aludidos, e devam ser compensados com débitos futuros, submetem-se aos limites das Leis supra, bem como à prova de sua não repercussão.

A limitação da compensação imposta pelas Leis supra, é injusta, porquê:

1º) **penaliza o contribuinte que recolheu sob sanção o que não era devido,** (ainda que tal fato só viesse a ser constatado depois) **com o fito de "aumentar" por esse meio oblíquo a receita do INSS,** ou concretamente, não desfalcar a arrecadação, o que ocorreria se a compensação não tivesse limites;

2º) **permite que os recolhimentos indevidos,** que deveriam ser restituídos em dinheiro... se o INSS não enfrentasse graves dificuldades financeiras, de uma só vez, com juros e correção monetária (CTN, arts. 165/167), **sejam "amortizados" parceladamente,** e com esse procedimento, o instituto da compensação (art. 1009 do Cod. Civil), seja maculado, o que os arts. 109 e 110 do CTN não permitem, sendo relevante aduzir que as leis ordinárias não podem contrariar o CTN, que é Lei Complementar Nacional, de hierarquia superior, a teor do art. 59-II da CF/88;

3º) a injustiça fica mais acentuada, no caso dos recolhimentos indevidos não terem sido causados pelo contribuinte, e que assim, não poderia ser penalizado;

4º) é importante que se frise que: essa compensação só tem cabimento sem prova de que não foi transferida, repassada ou cobrada de terceiros, nos casos de contribuições que são ônus que pela sua sistemática não admitem qualquer repasse ou cobrança de terceiros. É o caso por excelência das contribuições recolhidas pela empresa, nos casos das Leis 7787/89 e 8212/91, citadas;

5º) embora o período de competência seja pequeno, não deixa de caracterizar uma espécie oblíqua de "empréstimo compulsório", o lapso temporal entre um período e outro, em relação ao valor do crédito do contribuinte, não compensado.

Assim, excetuados os casos de ajuizamento de ações antes da vigência das Leis nºs 9.032/95 e 9129/95, que alteraram o art. 89 da Lei nº 8.212/91, as compensações pleiteadas administrativa ou judicialmente após essas vigências, submetem-se:

a) aos limites de 25% no caso da Lei nº 9.032/95 e de 30% no caso da Lei nº 9.129/95, limites esses por **período de competência,** isto é: por lapso temporal entre o mês de competência anterior (ex. 09.99) e o mês de competência posterior (10.99);

b) à prova de que os valores indevidamente recolhidos não foram repassados, transferidos, cobrados, enfim não repercutiram em terceiros, da qual somente contribuições que pela sua sistemática são suportadas diretamente pelo contribuinte (segurado obrigatório), estão ressalvadas, dentro do mínimo de Bom Senso, de Lógica e de Razão.

10ª) **Perdas de Câmbio.** (Lei nº 9.816/99)

Outra imposição fiscal decorrente do parágrafo único do art. 1º, da Lei supra, que reputamos um injustiça, que o contribuinte do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica é obrigado a suportar, diz respeito à amortização das perdas de câmbio, à razão de 25% ao ano, quando essa amortização deveria ser integral, de uma só vez, no próprio exercício em que elas ocorressem, sob pena de se repetir a cobrança do IRPJ sem a ocorrência do próprio fato gerador, isto é, sem que o contribuinte tenha acrescido ou aumentado seu patrimônio, sem que ele tivesse em concreto, adquirido qualquer disponibilidade econômica ou jurídica, sobre a parte dessas perdas cambiais não amortizadas de uma só vez, fato esse que já estudamos exaustivamente na 8ª. "injustiça fiscal" retro.

No caso das perdas de câmbio, elas resultaram de fatos relevantes, para cuja ocorrência o contribuinte não teve a menor parcela de culpa ou de interferência: a brusca liberação do câmbio, em 01.99.

Em suma, as perdas de câmbio a serem por ele suportadas, têm como causa direta e imediata:

1ª) os desacertos na política cambial e monetária do País, que, ao invés de serem "ajustados" gradativamente, obrigaram à uma gritante desvalorização cambial, da noite para o dia, contrariando a fala oficial que repetia constantemente, ao público: o real será preservado, não se admitirão ataques especulativos contra o real, etc. Enfim, faltou equilíbrio de conduta, faltou visão cambial e monetária, faltou senso crítico das autoridades;

2ª) ocorrendo de uma só vez essa desvalorização cambial, da noite para o dia, com a qual não contavam as empresas, em face da falada "garantia da estabilidade do real", nenhuma sanção poderia ser imposta ao contribuinte para penalizá-lo, mormente com os efeitos deletérios e violadores dos arts. 43 do CTN e 153-III da CF/88, c/c art. 189 da Lei nº 6.404/76.

Para maior aprofundamento dos efeitos materiais tributários, quanto ao IRPJ, recomendamos ao leitor que consulte nesta Introdução: "Compensação dos Prejuízos no Imposto de Renda".

Para ilustrar, convém que se transcrevam, em face de sua importância, o artigo 1º e o seu parágrafo único, da Lei Federal nº 9.816, de 23.8.99, (DOU-I de 24.8.99, p. 3, 1ª coluna) em que se transformou a Medida Provisória nº 1.835-5:

> "**Art. 1º** – As pessoas jurídicas **poderão** registrar, em conta do ativo diferido, o resultado líquido negativo decorrente do ajuste dos valores em reais de obrigações e créditos, efetuados em virtude de variação nas taxas de câmbio ocorridas no primeiro trimestre-calendário de 1999."
>
> "**Parágrafo único –** O valor da despesa, registrada na forma deste artigo, **deverá** ser amortizado à razão de vinte e cinco por cento, no mínimo, por ano-calendário, a partir de 1999".

Aparentemente, o artigo 1º faculta o registro em conta do ativo diferido, para futuras amortizações, das perdas cambiais decorrentes da brusca desvalorização do real frente ao dólar americano, ocorrida em janeiro de 1999, da noite para o dia, sem qualquer aviso prévio, sem qualquer sinal ou sinalização implícita de que tal iria ocorrer.

Porém, lendo-se o parágrafo único desse artigo 1º – que é na verdade um artigo independente da Lei, já que "anula" a faculdade que o artigo concedeu – verifica-se que aí está com todas as letras, o dever-obrigação do contribuinte que sofreu as perdas cambiais dessa desvalorização brusca e em percentuais astronômicos, amortizá-las, em quatro exercícios, à razão de 25% em cada um desses períodos-bases de apuração dos resultados, para efeitos do IRPJ. (Por isso, grifamos as palavras; "poderão" no artigo 1º e "deverá" no seu parágrafo único).

Convém que se advirta o leitor: esta Lei é específica e transitória: ela regula os procedimentos fiscais decorrentes da citada desvalorização da moeda nacional frente ao dólar americano, ocorrida em janeiro de 1999, e vigorará – salvo sua prorrogação antes do final do 4º exercício ou período-base, por outra Lei, para disciplinar nova desvalorização do real, se esta ocorrer nesse ínterim – até que ocorram as amortizações das perdas de câmbio, dentro dos 4 exercícios contados a partir de 1999.

Contabilmente, os contratos firmados com os credores do exterior, por pessoa jurídicas domiciliadas no Brasil, e que devem ser honrados em dólares americanos ou que têm seus parâmetros contratuais indexados nessa moeda alienígena, como facultado pelo art. 2º do Dec. Lei nº 857/69, vão gerar lançamento decorrente da variação cambial draconiana, ocorrida de 13.01 para 14.01.1999, correspondente às Perdas de Câmbio, que são classificadas no Ativo Diferido, tendo o respectivo crédito acrescido na conta do credor estrangeiro:

Débito na conta de Perdas de Câmbio (valor de exemplo): ..... R$ 70.000,00
Crédito na conta do credor estrangeiro ..... R$ 70.000,00

Se o contrato em dólares americanos era de US$ 100.000,00 e para honrá-lo, necessitávamos de R$ 122.000,00 (dólar a R$ 1,22 em 12.01.1999), com a desvalorização draconiana do real, e com a hipervalorização do dólar norte americano, agora precisaremos dispor de mais reais, na mesma proporção da moeda nacional frente ao novo valor do dólar norte-americano, para honrarmos aquele contrato...

Portanto, quem tinha dívida em dólares norte americanos, ou firmou contrato (desde que este esteja rigorosamente dentro da expressa permissão do Dec.Lei nº 857/69, sob pena de nulidade), com aquela equivalência monetária, endividou-se na mesma proporção da perda do valor da moeda nacional ou da hipervalorização da moeda norte americana, por um ato inconseqüente, inopinado, da noite para o dia, sem qualquer aviso prévio, e totalmente contra a própria falácia do governante, de que o real não seria desvalorizado, o real seria defendido contra qualquer ataque especulativo...

Não se nega, porém, que as importações desenfreadas, de tudo, com a benevolência e a tolerância explícita do governante, sofreram um golpe, o que não beneficiou a indústria nacional a curto prazo. Mas, quando o "custo Brasil" for reduzido drasticamente, daqui a décadas, será plausível que as nossas exportações venham a crescer, ainda que muito vagarosamente, em face da carga tributária incidente.

A curto ou curtíssimo prazo, somente os credores estrangeiros em dólares norte americanos, ou os titulares de contratos indexados nessa moeda, bem como os que tinham grandes estoques da mesma, foram os grandes beneficiários, que ganharam bilhões, aqui no Brasil. Com imposto ou sem imposto?

O fato do príncipe e a força maior

A desvalorização draconiana da moeda nacional – o real frente à moeda predominante – dólar norte-americano, de uma só vez, na noite de 13.01.1999, para 14.01.1999, apanhou todos os contribuintes de surpresa, porque as mais altas autoridades da República apregoavam aos "quatro cantos" que: "O Brasil não seria a bola da vez"; "o Governo não permitiria qualquer ataque especulativo contra o real"; "O real seria mantido a qualquer custo".

Ora, essa falácia do Governante, tornou o fato imprevisível; e tendo esse fato relevante (a desvalorização violenta do real frente ao dólar americano, ou: a valorização astronômica do dólar americano frente ao real), ocorrido de uma só vez, "nas caladas da noite de 13.01 para 14.01.99," tornou-se ele fato do príncipe, absolutamente inevitável, porque ninguém dele participou, nem poderia tomar qualquer providência ou medida para evitá-lo.

Sendo o fato relevante para os contribuintes que tinham contratos firmados em moeda estrangeira, para cumpri-los em dólares norte-americanos, no exterior, a **imprevisibilidade** dessa brusca e inopinada desvalorização do real em face da palavra do Governante, e a **inevitabilidade** absoluta da mudança cambial, caracterizaram inegavelmente a força maior (Cod. Civil, art. 1.058), o que tem o condão de contrapor-se ao diferimento da amortização ou da contabilização das perdas de câmbio, em 4 exercício sociais.

Se o contribuinte nada podia fazer para evitar que seus contratos sofressem um aumento obrigacional equivalente ao percentual da aludida valorização da moeda alienígena, torna-se então, absolutamente injusto, abusivo e mesmo confiscatório o diferimento das perdas de câmbio para efeitos de Imposto de Renda, nomeadamente porque os contratos em moeda estrangeira, para serem adimplidos no exterior, foram reajustados na mesma data da desvalorização e na mesma proporção da alta do dólar americano.

Esse fundamento é por demais sério e relevante, e alberga o procedimento judicial contra a União Federal, cujos agentes políticos, impuseram ao País, mais um golpe cambial-monetário, fruto da própria falácia ou da "manutenção das aparências", em querer manter uma moeda sem lastro real, que foi "segurada" artificialmente, por mais de 4 anos (07.94 até 01.99)...

Contratos em moeda estrangeira e o Decreto-Lei nº 857/69

O Decreto-Lei Federal nº 857, de 11 de setembro de 1969, baixado pela Junta Militar que governava o Brasil nessa data, em face da "doença" do Presidente Costa e Silva e seu afastamento forçado, e pela impossibilidade do Vice-Presidente da República PEDRO ALEIXO assumir a Chefia do Governo, por ter votado contra o AI-5, em 13.12.1968 (sexta-feira), tem força de Lei Complementar Nacional, seja porque embasado na legislação extravagante dessa data, em que o Congresso Nacional estava fechado *ex vi* do citado AI-5, seja também por dispor sobre Normas Gerais de Moeda e Contratos em Moeda Estrangeira no Brasil, valendo *erga omnes* em relação à União, Estados, Municípios, Distrito Federal e particulares, como norma cogente e de ordem pública decorrente da competência privativa e específica da União Federal (hoje, art. 22, VI, VII da CF/88).

Consoante dispõe esse Decreto-Lei, somente os contratos e obrigações firmados para serem cumpridos no exterior, em moeda estrangeira, podem indexar os valores em dólares americanos ou na moeda dos países onde a obrigação deve ser adimplida (arts. 1º e 2º).

E, além das exceções expressas, constantes desse Decreto-Lei, nenhuma outra será admitida em compromissos ou contratos que, firmados no Brasil, devam ser cumpridos aqui, seja em relação ao fornecimento de bens, equipamentos, aparelhos, veículos, materiais, produtos ou serviços, assistência técnica aqui prestada, etc. **Exceções expressas: artigo 2º do DL**.

Qualquer contrato que contrarie as disposições do artigo 1º desse Dec. Lei, será nulo *ex tunc*, e não produzirá nenhum efeito jurídico ou de direito material no Brasil, por dispor contra norma de ordem pública, que os particulares, ou os entes políticos não podem contrariar. Essa nulidade *ex radice*, conduz à ineficácia e à inexigibilidade das respectivas prestações (Cod. Civil, art. 145, inciso II, 1ª parte; e V).

EM SUMA: Ou o contrato está incluído em uma das exceções expressas, que autorizam a sua celebração em moeda alienígena, que constam nominal e taxativamente do artigo 2º, desse Dec. lei; ou ele será nulo, se for indexado ou acoplado a qualquer moeda estrangeira, como dispõe expressamente o artigo 1º do mesmo diploma legal, que curiosamente vem sendo desconhecido pelos meios forenses, nos contratos de *leasing*, em moeda estrangeira, celebrados no Brasil, para aqui serem cumpridos, tendo por conteúdo, bens nacionais...

Quem ganhou com a desvalorização do real

Se à desvalorização do real correspondeu simultaneamente a brusca e violenta alta da moeda norte-americana, o dólar, os ganhadores desse fato do príncipe, ocorrido inopinadamente de 13.01, para 14.01.99, foram:

a) as instituições financeiras (mormente os bancos), que tinham grandes estoques ou disponibilidades de dólares americanos, as quais foram beneficiadas num "passe de mágica", *a la Oroz...*

b) os titulares de contratos, isto é, os credores em moeda estrangeira, indexados em dólares americanos, que tiveram seus créditos corrigidos da noite para o dia, em milhões de dólares: um lucro extraordinário, devendo observar-se o que ficou dito sobre o Dec.-lei nº 857/69;

c) os especuladores das Bolsas de Mercadorias e de Futuros, com "investimentos" em dólares norte-americanos.

Os perdedores que sofreram os efeitos do desastre cambial

Do outro lado, como devedores, ficaram as entidades, associações, consórcios, empresas e os importadores, que tinham contratos indexados na moeda norte americana, para serem cumpridos no exterior e na forma do Dec. Lei nº 857/69, que foram obrigados a contabilizar as Perdas de Câmbio no Ativo Diferido, a crédito de pessoas jurídicas ou mesmo físicas, no exterior (Passivo Circulante ou a Longo Prazo).

A tributação dos ganhos extraordinários

Resta saber se a Receita Federal vai fiscalizar os lucros extraordinários dos "ganhadores" exemplificados nas letras *a, b, c* retro, e se vai exigir IRF nas remessas dessa valoriza-

ção do dólar americano, isto é, sobre os lucros extraordinários que os credores estrangeiros tiveram da noite para o dia (de 13.01, para 14.01.99)... ou se essas remessas para o exterior serão feitas "a cavaleiro" de qualquer tributação, pelas contas CC5...

Jurisprudência do STF, sobre o Dec. Lei nº 857/69:

RTJ 106/444-447, 1ª Turma; RTJ 113/388-391, 2ª Turma; RTJ 113/678-683, 1ª Turma; RTJ 117-423, 425, 2ª Turma; RTJ 117/1190-1202, 1ª Turma; RTJ 120/451-454, 1ª Turma.

11ª) OS LUCROS ELEVADOS DOS BANCOS, DOS ESPECULADORES DO MERCADO FINANCEIRO, E A TRIBUTAÇÃO ASFIXIANTE DAS ATIVIDADES PRODUTIVAS NACIONAIS

Finalmente, não se poderia deixar de enfocar, ainda que sucintamente ou sumariamente e *en passant*, a carga asfixiante de tributos que é suportada pelas atividades produtivas do Brasil (PRODUÇÃO NACIONAL), mormente a indústria de transformação, de bens de Capital, de produtos de consumo popular (isto é, aquela que não produz supérfluos, nem artigos de luxo), frente ou se comparada à carga tributária benéfica dos lucros extraordinários obtidos pelos Bancos ou dos ganhos elevados dos especuladores do Mercado Financeiro (mormente em Bolsas de Valores, em Bolsas de Mercadorias e de Futuros), sendo relevante aduzir que em relação a esses especuladores, são desconhecidas as ações fiscais destinadas a investigar a verdadeira origem dos recursos (monetários) com os quais eles especulam ou "operam" seja no Mercado Financeiro, seja nas Bolsas de Mercadorias e de Futuros (aqui compreendendo a prova da propriedade dos bens classificados como mercadorias), a teor do art. 51, § 1º da Lei Federal nº 4.069/62. Também desconhecem-se fatos importantes como: se seus ganhos são tributados com o Imposto de Renda (CTN, art. 43); ou mesmo, se eles declaram à Receita Federal, a origem lícita (?) dos recursos com que especulam no Mercado Financeiro (Lei Federal nº 9.250/95, art. 25, §§ 1º e 4º; Decreto-Lei Federal nº 433/69, art. 3º e seu parág. único; Lei Federal nº 4.506/64, art. 26).

Os bancos que majoritária e preponderantemente trabalham e operam com recursos de terceiros (seus depositantes), não pagam o IPI, nem o ICMS, e, até 1997, também não pagavam a COFINS vigente desde 03.92 (LC nº 70/91, art. 11 e seu parágrafo único), que onerava as micro e as pequenas empresas... e a produção nacional em verdadeira "cascata"...

Não obstante um dos propósito (até agora) da Reforma Constitucional Tributária, ser louvável, já que pretende transferir a carga tributária para a etapa do consumo (como vigorou nos tempos do IVC e do Imposto de Consumo), eliminando também a tributação em cascata (PIS, COFINS, CPMF), contudo, ainda estamos longe de reduzir essa carga asfixiante para as empresas em geral. E essa Reforma, não eliminará o especulador, nem seus ganhos fáceis.

O especulador do Mercado Financeiro, não é um investidor que para cá vem, aplicar na produção de bens ou serviços, nem em atividades econômicas lícitas. Sua pátria única e amada, é o dinheiro, o lucro imediato, sem impostos, que ele pode facilmente remeter para o exterior, legalmente, via bancos aqui estabelecidos, pelas Contas CC5...

Tributar o assalariado, a produção nacional, a prestação de serviços úteis, com uma carga insuportável, enquanto o especulador do Mercado Financeiro ganha fácil, não tem qualquer risco, nada investe, não é investigado, não suporta essa mesma carga tributária, é ser injusto, insensível, é cometer Desvio de Poder, a pretexto do cargo ou função. O peso da tributação sobre quem produz, é próprio do irracional, do ilógico...

A aleatoriedade atual da tributação desuniforme no Brasil, como acima exposto de maneira muito breve, vai contra os mínimos princípios elementares da imposição fiscal em função do princípio constitucional da capacidade contributiva das pessoas físicas e das pessoas jurídicas, preconizado pelo art. 145, § 1º da Constituição Federal de 1.988.

Um exemplo gritante dessa aleatoriedade prejudicial à economia nacional, pode ser dado com o atual ICMS, por sinal, o imposto mais injusto, mais oneroso e mesmo mais esdrúxulo, que não utiliza o critério racional e justo da seletividade, em função da essencialidade dos produtos ou das mercadorias, isto é, as alíquotas deste imposto (deveriam dentro do mínimo de Bom Senso, do Justo, do Racional), serem crescentes em função da não-essencialidade, ou decrescentes em função da essencialidade, evitando-se assim, aplicar a mesma alíquota para um medicamento essencial às camadas mais pobres, ao lado de um produto que só pode ser adquirido pela classe média (ou: ambos produtos ou mercadorias, gravados com a mesma alíquota, já que não há atualmente qualquer seletividade no ICMS).

E por que isto acontece com o ICMS? Porque o constituinte, insensato (ou mesmo insano), ao invés de empregar o verbo no imperativo: '**SERÁ**", empregou-o na forma facultativa: **"PODERÁ SER SELETIVO** (cf. art. 155, § 2º, inciso III, da CF/88, em sua redação primitiva e atual).

EM SUMA:

Tributar de maneira igual ou idêntica, as atividades produtivas nacionais, no mesmo pé de igualdade com as atividades especulativas do Mercado Financeiro, verdadeiros parasitas da economia nacional, ou com os bancos que operam preponderantemente com os recursos de seus depositantes e com os lucros extraordinários assim obtidos, é não apenas ser injusto, irracional e ilógico; mas, é cometer a maior das injustiças fiscais: igualar os desiguais, colocando-os no mesmo patamar, tratando-os como se iguais fossem.

Vale lembrar a lição de Platão, sempre atual e sempre viva:

"Não há maior injustiça do que parecer ser justo sem ser" ("A República", p. 64, Editora Atena).

A lei tributária federal pode e deve diferenciar as alíquotas do Imposto de Renda, incidentes sobre os ganhos especulativos, sobre os lucros das pessoas jurídicas que não investem em pesquisas, em desenvolvimento de novos produtos, não investem em redução ou otimização de custos, daquelas que investem nesses setores; bem como dos importadores de supérfluxos.

Assim, uma empresa que se limita a importar supérfluos e revendê-los aqui, não poderá ter seus lucros taxados pelo Imposto de Renda com a mesma alíquota da indústria de produção nacional, da prestação de serviços úteis, nem da empresa que comprovadamente exporta produtos nacionais.

A Constituição Federal não proíbe a diferenciação das alíquotas do Imposto de Renda sobre o lucro ou sobre os ganhos líquidos, desde que essa diferenciação seja uniforme em relação às atividades iguais ou idênticas, na exegese do art. 150-II da CF/88.

Dentro desse prisma, a legislação federal pode incentivar com alíquotas menores os lucros das atividades essenciais à economia, e tributar com alíquotas maiores ou mesmo elevadas, os lucros das atividades sem qualquer essencialidade, sem qualquer interesse para a economia nacional ou das atividades meramente especulativas no Mercado Financeiro, que em nada beneficiam a produção nacional, seja a de transformação, seja a de prestação de serviços essenciais, mas beneficiam apenas e tão somente especulador ou o proprietário da empresa especulativa.

12ª) MILHÕES DO ICMS GASTOS NA MANUTENÇÃO DE PRESOS E DE CADEIAS E PRESÍDIOS = NUMERÁRIO RETIRADO DA SAÚDE, DA EDUCAÇÃO E DA SEGURANÇA PÚBLICA

O Sistema Penitenciário Brasileiro, bem como o regime fechado do cumprimento de penas no Brasil, escudado na ignorância do medievalismo tribal, mormente após a Lei das Excuções Penais nº 7.210 de 1.984, permitiu que se criassem e se mantivessem milhares de custodiados, agrupados em cubículos ou verdadeiros "chiqueiros humanos", dignos até de fazer inveja aos KZ do Reichfürher Henrich Himeller...

Ao invés de se permitir a ressocialização desses custodiados, inclusive com o aprendizado de uma profissão útil para quando eles tiverem de voltar ao convívio social, bem como a sua re-educação por Psicólogos, com assistência de outros cientistas sociais (v. g. Assistentes Sociais, Médicos Psiquiatras, etc.), mantém-se milhares de pessoas de ambos os sexos, amontoados nessas pocilgas, sem qualquer higiene, sem qualquer condição humana mínima, o que só causará revolta e ódio ao custodiado, sem nenhum proveito para a sociedade, quando da volta do mesmo para esta.

Como não há, na maioria esmagadora dos locais de custódia, qualquer atividade produtiva, re-educativa ou profissionalizante, propicia-se, então, a formação e o aprimoramento de delinqüentes perigosos, incorrigíveis, que não terão nenhuma condição moral, social, espiritual ou intelectual de produzir algo de útil à coletividade, quando de seu retorno.

Ao contrário: o custodiado sairá para a reincidência no crime, com mais requinte, com mais crueldade e perversidade, como uma espécie de "troco" que ele dá à sociedade, por ter sido tratado como um animal asqueroso, na cadeia, na Delegacia, no presídio...

E enquanto o custodiado fomenta rebeliões, depredações, queimas de colchões, fabrica estiletes, fomenta fugas, porque não trabalha, o Estado gasta milhões do ICMS arrecadado dos contribuintes que pagam para manter este "status"; milhões esses, que são pagos em todo o Brasil, para as empresas que fornecem ao Estado: alimentos, medicamentos, colchões, camas, roupas de cama, sabão, água, luz, etc. Dinheiro que falta para a Saúde, Educação e Segurança Pública.

Se o preso já condenado trabalhasse, ele poderia amortizar parte desses milhões de reais. Mas isto não interessa para o Poder Público, que insiste em manter um Regime ou Sistema Falido, Imoral e Repugnante...

O INQUÉRITO POLICIAL OBRIGATÓRIO NOS CRIMES FAZENDÁRIOS

Nos crimes fiscais, contra a Ordem Tributária ou Crimes Fazendários, aí incluídos os crimes previdenciários, os procedimentos devem ser totalmente diferenciados daqueles empregados há quase 60 anos para os crimes comuns, de colarinho sujo, regidos pelo Código de Processo Penal.

Não há qualquer identidade de razão, ou mesmo de condutas, entre esses tipos de delitos; logo, será incongruente, aberrante, senão teratológico, empregar métodos iguais para delitos desiguais.

Nos Crimes Fazendários que envolvem empresas, entidades, órgãos e os agentes penais responsáveis, necessário se faz identificar com a mais absoluta precisão, não apenas a materialidade do delito, mas, outros elementos necessários à própria denúncia do MP, tais como:

1º) O nexo de causalidade ligando o agente ao fato delituoso ocorrido na empresa, já que a sonegação de um tributo ou de uma contribuição é feita pela empresa, pela pessoa jurídica, mas, através daquela pessoa física, que será o responsável penal frente à Lei nº 8.137/90 ou 8.212/91. Isso decorre do princípio de que a penalidade não atingirá, no plano criminal, a pessoa jurídica, a entidade, o órgão onde ocorreu o delito, além do que, ninguém é criminoso apenas por ser sócio, acionista, cotista, diretor ou sócio gerente;

Logo, necessário se faz identificar aquele agente, penalmente responsável, seja ele dirigente de direito ou de fato. E dentro do mínimo de Lógica, de Razão, de Bom Senso, somente a produção da perícia contábil conclusiva, realizada em sede de inquérito policial bem instruído, dará ao Ministério Público, esse elemento essencial, que deve vir claro e meridiano, já na peça acusatória;

2º) O grau de participação, de culpabilidade do agente, para efeitos do art. 11 da Lei nº 8.137/90, e do art. 59 do Cod. Penal; a conduta individual de cada agente;

3º) Se o agente era controlador do Capital; era simples empregado que obedeceu ordens superiores; ou era diretor da S/A, ou sócio gerente da Ltda., e agiu dolosamente, conscientemente;

4º) Qual o montante do dano causado à Fazenda Pública, atualizado;

5º) A existência de uma justa causa elisiva (estado de necessidade, força maior ou caso fortuito), no crime de apropriação indébita fiscal ou previdenciária, o que exclui o dolo, o *animus habendi rem sibi*; a situação financeira da empresa, no período;

6º) A existência de pedido formal de parcelamento, com o recolhimento em dia, das parcelas respectivas, mesmo após a instauração do inquérito policial, mas, sempre antes do recebimento da denúncia do MP;

7º) Se se trata de crime isolado, ou existe a habitualidade delitiva, isto é, se os agentes são delinqüentes habituais na área de Crimes Fazendários (decurso de menos de 30 dias entre o último delito e o "novo");

8º) Quem eram os dirigentes que de fato comandavam a empresa, a entidade, o órgão, onde ocorreram os delitos, a fim de que não se acusem sócios, acionistas, diretores, sócios gerentes que não estavam mais na pessoa jurídica quando da ocorrência dos fatos delituosos, ou ingressaram na mesma após essa ocorrência; não eram diretores, nem sócios gerentes, ou já faleceram;

9º) Quais as datas precisas em que ocorreram esses fatos delituosos, para os efeitos do item 8º retro, ou do art. 115 do CP, ou ainda do art. 109 do mesmo;

10º) O *modus operandi* dos agentes penais responsáveis;

11º) No caso da apropriação indébita fiscal/previdenciária, se os agentes responsáveis, que tinham o poder de determinar os recolhimentos dos impostos de fonte ou das contribuições de fonte, foram notificados judicialmente, e findo o prazo fatal ali marcado, não pediram parcelamento integral, nem recolheram o *quantum debeatur* ou o *quantum* da apropriação indébita, caracterizando-se assim, a recusa infundada, sem a presença de uma justa causa elisiva do dolo, e consumando-se assim, pela recusa, o delito, o *animus habendi rem sibi.*

12º) As circunstâncias materiais comprovadas.

Ora, nesses exemplos, já se percebe a total diferença entre o crime comum, seu agente, e o crime fiscal, tributário, previdenciário.

Portanto, pretender extinguir o inquérito policial, é fazer o Brasil voltar para a Idade Média, onde o zeloso frade dominicano, como agente Inquisidor, era ao mesmo tempo: coletor de provas, interrogador, torturador, juiz e condenador do herege à fogueira... É a volta ao atraso, o que certamente trará prejuízos materiais, processuais e morais para o Ministério Público, desmoralizará as Polícias Judiciárias, mas... beneficiará muito o sonegador, porque a denúncia do MP não terá nem sequer os elementos exemplificados.

LAVAGEM DE DINHEIRO SUJO

Nesta 2ª edição este tema é enriquecido com a abordagem de novos casos concretos, que envolvem a lavagem de dinheiro sujo, inclusive partindo da advertência séria de que: quem lava dinheiro de origem criminosa, mormente oriunda do Crime Organizado, da sonegação fiscal, das fraudes no comércio exterior, da Corrupção Ativa e Passiva envolvendo o Serviço Público, não trabalha com migalhas, como cego em porta de igrejas... Serve-se das Bolsas, das Contas CC5, de grandes doleiros... **O COAF fiscaliza o especulador de Bolsas, os grandes doleiros, as Contas CC5, ou apenas correntistas de bancos?**

Toda a legislação federal publicada até o lançamento desta 2ª edição, foi encaixada no respectivo local:

a) o Decreto nº 2.799/98, que disciplinou o COAF;

b) a Portaria nº 330, do Ministro da Fazenda, que aprovou o Regimento Interno do COAF;

c) as Resoluções do COAF, de nºs 1 até 8, dispondo sobre várias atividades econômicas e suas obrigações de informar aquele órgão, sobre operações; e a Instrução Normativa nº 1, referente às comunicações eletrônicas, via INTERNET;

d) as normas da SUSEP e da CVM, pertinentes às operações visadas pela Lei nº 9.613/98.

O leitor terá com esta 2ª edição, os subsídios necessários para compreender e lidar com o tema da Lavagem de Dinheiro Sujo, o qual, ainda tem contra si, a facilidade das remessas para o exterior, via das Contas CC5... **Como combater essa "lavagem", se as remessas não forem fiscalizadas?**

Finalmente, é bom destacar que: nesta 2ª edição, a obra relaciona várias atividades onde são investidos/aplicados milhões de reais, e onde a lavagem de dinheiro sujo deve ser investigada ou buscada.

Complementam o tema: "BM&F – Bolsas de Mercadorias e de Futuros", "Bolsas de Valores, e outras", "Remessas para o exterior", "Sinais Exteriores de Riqueza", etc.

Bolsas de Valores – Resolução nº 2.690, Bacen (DOU-I, 1.2.2000, pp. 4/8), consolida o Regulamento das Bolsas de Valores, no Brasil, e DOU-I de 31.3.2000, p. 17.

Contas no Brasil, em moeda estrangeira. Decreto-lei Federal nº 857/69

O Banco Central do Brasil, pela sua Resolução nº 2.644, de 10.9.99 (DOU-I de 13.9.99, p. 66), permitiu a abertura e a movimentação bancária de contas em moeda estrangeira, no Brasil, para as pessoas elencadas nominal e taxativamente no art. 1º, relativamente às operações de prospecção, produção, exploração, processamento e transporte de petróleo e gás natural, geração e transmissão de energia elétrica. E no art. 2º, elenca em caráter taxativo os casos concretos em que as contas poderão ser movimentadas.

Até aí, não há qualquer censura, nem qualquer ilegalidade.

Porém, se ocorrer a movimentação fora dos casos expressos, elencados em caráter taxativo no artigo 2º dessa Resolução (que em sua exegese compreende apenas e tão somente os depósitos em moeda estrangeira oriundos da venda do petróleo, do gás natural ou da energia elétrica vendida para outros Países pelo Brasil, ou os saques feitos no Brasil para pagamentos compromissados e assumidos com empresa no exterior, órgãos ou entidades ali sediadas, compromissos esses que serão obrigatoriamente registrados no Banco Central do Brasil e objetos de emissão de Certificado de Registro pelo Banco Central do Brasil), essa movimentação extra-artigo 2º, ela será ilegal por afrontar o Decreto-Lei Federal nº 857/69, e poderá nesta hipótese, servir até para ser uma substituta eficiente e disfarçada das Contas CC5, para a lavagem de dinheiro sujo, do Brasil para o exterior. E mesmo os depósitos a que aludem o art. 1º, se não fiscalizados rigorosamente, mediante Auditoria permanente sobre sua real origem, podem se prestar também a essa mesma lavagem, do exterior para o Brasil.

Não se deve esquecer que foi a ineficiência ou talvez até a dificuldade de fiscalizar as remessas para o exterior pelas Contas CC5, a pretexto da manutenção de um sigilo bancário imoral e lesivo aos interesses nacionais, que permitiu uma sangria (ou lavagem parcial?) de bilhões de dólares do Brasil para fora...

É importante que se registre: O Decreto-Lei Federal nº 857, de 1969, foi baixado pela Junta Militar que governava o Brasil (no impedimento do Pres. Costa e Silva e do seu Vice Pedro Aleixo, este por ter-se recusado a assinar o AI-5...) e tem força de Lei Complementar Nacional.

Veja: “PERDAS DE CÂMBIO”, onde indicamos a jurisprudência do STF sobre o D.L.

LOCAÇÃO/ARRENDAMENTO DE IMÓVEIS PARA ATIVIDADES ECONÔMICAS ILÍCITAS – ART. 29, DO C. P. – ART. 11, LEI 8137/90

Muitas atividades econômicas ilícitas, de caráter permanente ou contínuo (duradouro), servem-se de imóveis alugados ou arrendados pelos seus chefes. Entre essas atividades, exemplificam-se:

1º) o refino ou beneficiamento de cocaína, haxixe, ópio, heroína, maconha, peotl, crack, e outras que vão surgindo na “globalização”;

2º) a guarda de produtos de roubo ou furto, tais como: veículos para troca por tóxicos ou para desmanches ilegais; objetos; cargas roubadas;

3º) desmanches ilegais de veículos novos, para revenda de peças, partes ou acessórios;

4º) fabricação clandestina de remédios e drogas, medicamentos, ou para a indústria clandestina fonográfica, que produz milhões de "CD's piratas"; ou mesmo, para a copiagem de programas de computador, clandestina;

5º) guarda de armas pesadas e suas munições, para a posterior locação ou arrendamento para assaltantes de carros fortes, de bancos, de postos de pedágio, de delegacias para soltura de presos importantes;

6º) falsificação em grande escala de CND, de documentos de identidade, Carteiras de Habilitação, diplomas, etc.

Estas atividades só se mantêm e proliferam, movimentando milhões, sem pagamento de qualquer imposto ou de qualquer contribuição social, porque contam com a colaboração ou a conivência voluntária dos proprietários dos imóveis, dos seus procuradores ou das imobiliárias que os administram, de maus corretores de imóveis, quando intermediam a locação, de maus possuidores, locatários ou sub locatários, que por sua vez cedem o uso dos imóveis, **tudo sem investigar quem são os locatários ou arrendatários, e qual o uso imóvel.**

A locação ou arrendamento de imóveis, principalmente: sítios, fazendas, chácaras, residências rurais, casas na periferia, apartamentos em locais acima de qualquer suspeita, barracões, armazéns, lojas, etc., sem que a cessão do uso, a locação, ou o arrendamento se faça preceder de rigorosa coleta de informações sobre os futuros ocupantes, futuros locatários ou arrendatários, caracteriza, em tese, facilitação da atividade econômica criminosa, o que faz com que toda e qualquer pessoa física exemplificada, incida na co-autoria do delito praticado por essas pessoas e do qual ocorra sonegação fiscal, na expressa previsão do art. 11 da Lei Federal nº 8.137/90; e art. 29 do C. P., no caso dos crimes comuns.

Quem cede o uso, sub loca ou arrenda, visa tão somente o aspecto monetário, o lucro fácil, o *íntuito pecuniae*, sem se preocupar com a natureza da atividade que o usuário, locatário, sub locatário ou arrendante vai desenvolver no imóvel. Age, pois, displicente e inconseqüentemente.

A co-autoria alcança até as pessoas físicas que voluntariamente, toleraram, permitiram implicitamente ou consentiram implicitamente a ocupação, o uso, a utilização do imóvel com qualquer atividade ilícita.

O uso e gozo da propriedade particular, a que se refere o art. 524 do Código Civil, não é uma "carta de alforria" para facilitar o crime...

Não está presente a função social da propriedade a que se referem os arts. 5º, XXIII e 170-III, da Constituição Federal, na cessão, na permissão, na autorização, na locação, no arrendamento de qualquer propriedade particular, quando a mesma é utilizada para a prática de delitos, para guardar produtos de crimes, tudo pela omissão dolosa, voluntária e consciente de quem visou apenas o aspecto financeiro...

Por sua vez, a Constituição Federal (arts. 5º, XXII e 170-II) ao garantir a propriedade privada, certamente que não protege a mesma, quando utilizada em atividades econômicas criminosas, ainda que com a conivência do proprietário *lato sensu.*

Daí que: se o proprietário, o locador, o procurador, a imobiliária, o Corretor de Imóveis, o sub locatário, a pessoa que autorizou o uso, que arrendou, que permitiu a ocupação ou uso do imóvel, sabendo o que ali se passa (cabe a quaisquer dessas pessoas visitar o

imóvel constantemente para se inteirar dos verdadeiros fins da locação, do arrendamento, do uso) e ainda assim, não ingressam em Juízo com ação de reintegração de posse, não comunicam o fato à Polícia ou ao MP, não registram BO de esbulho possessório nos casos do CP, ou não requerem judicialmente Manutenção de Posse, nos casos de seu cabimento, certamente são coniventes e sua co-autoria emerge clara e cristalina...

REDUÇÃO DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA/PREVIDENCIÁRIA

Uma vez constituído o crédito tributário ou previdenciário pelo lançamento regular e eficaz, pelo Agente do Fisco competente para tal, dentro das normas instrumentais dos arts. 113, § 1º; 114; 116; 142 e seu parág. único e 144 do CTN, somente os meios jurídicos próprios podem alterar, modificar, reduzir ou extinguir esse crédito (cf. p. ex. os arts. 141, 145, 156 do mesmo CTN).

Assim, quando uma dívida tributária ou previdenciária, regularmente constituída, conforme a lei tributária ou previdenciária específica, é reduzida drasticamente (seja ela de R$ 250.000,00 que é reduzida administrativamente para R$ 30.000,00), tem-se como certo que algo de anormal está presente; uma das situações anormais deve ser investigada através de inquérito policial, onde se realizará perícia contábil conclusiva, por Peritos Oficiais.

São pontos a serem investigados:

1º) o auto de infração ou a notificação fiscal do lançamento, contêm erros graves, dos quais resultaram ser a divida indevida em quantia astronômica (de R$ 250.000,00 ela cai para R$ 30.000,00)?

2º) quais as origens ou causas desses erros ou diferenças: vingança, acerto de contas ou excesso de exação, este caracterizando e tipificando o delito do art. 20 da Lei nº 8.137/90?

3º) o levantamento atingiu essa cifra vultosa, para que, mediante propinas milionárias, fosse reduzida pela autoridade tributária ou previdenciária competente?

4º) objetivamente, quais os valores devidos legalmente, e quais os absolutamente indevidos frente à legislação específica de regência, e por que: são devidos ou indevidos?

5º) quem são os controladores do Capital da empresa autuada e seus vínculos ou relações com dirigentes tributários ou previdenciários, inclusive via do tráfico de influência de políticos poderosos?

Essas hipóteses devem ser esclarecidas com o auxílio da quebra do sigilo fiscal, bancário e telefônico dos executivos e controladores do Capital da empresa e dos dirigentes tributários ou previdenciários...

A quebra desses sigilos deve atingir (sempre mediante mandado judicial específico e expresso, após a instauração do inquérito policial):

a) os controladores do Capital da empresa beneficiada com essa redução drástica da dívida;

b) os Agentes do Fisco que compareceram à empresa e aí efetuaram levantamentos, Auditoria Contábil, exame de escrita, exame de livros Diários e de livros fiscais, exame de lançamentos, de documentos, de guias de recolhimento de tributos e contribuições, de notas fiscais, de livros de registros de empregados, de fichas ou controles de empregados, de folhas de pagamento, de guias de informações, etc.;

c) os Agentes do Fisco que lavraram e assinaram o auto de infração ou a notificação fiscal do lançamento, com a dívida fiscal ou previdenciária vultosa e que depois, administrativamente, foi reduzida drasticamente;

d) os Chefes das Repartições Fiscais ou Previdenciárias, que expediram notificações de lançamentos, que autorizaram a redução drástica, que assinaram os atos administrativos reduzindo drasticamente a dívida;

e) os Procuradores da Fazenda Pública respectiva, que foram intervenientes, que autorizaram, que vistaram, ou que funcionaram apenas verbal e telefonicamente, concordando com essa redução drástica da dívida;

f) os executivos da empresa privada beneficiada com essa redução drástica da dívida fiscal ou previdenciária.

Todas essas pessoas físicas, apenas exemplificadas, devem ser ouvidas em declarações, no inquérito policial específico, a ser encaminhado ao Ministério Público competente, para as providências que julgar cabíveis.

RESPONSABILIDADE PENAL ILIMITADA

A obra em sua 2ª edição defende a tese jurídica de que: toda pessoa física ou jurídica, que tirar proveito de um crime, de uma atividade econômica ilícita, deve responder a processo crime, independente do processo administrativo-fiscal pela sonegação fiscal de IRPJ, de impostos que incidiam sobre as operações, além das contribuições sociais sonegadas, recebendo sanção pesada, em forma de multa pecuniária, proporcional ao proveito ou vantagem ilícita que auferiu.

Para isso, porém, é preciso mudar a Constituição Federal, a lei penal, a lei fiscal de cunho penal, a fim de que sejam responsabilizados, não apenas os agentes diretos ou sujeitos ativos do delito contra a Fazenda Pública, mas, também, seus parentes até o 3º grau, seus familiares, eventualmente: diplomatas aqui acreditados, cônsules estrangeiros, deputados e senadores, já que em qualquer parte do Planeta, delinqüente é delinqüente; e não será o "hábito" desses cargos ou funções que irá "desfazer" o monge... nem "imunizar" quem tirou proveito do crime.

O delinqüente não deixa de sê-lo, apenas porque exerce um cargo, uma função, um "munus público", e dentro do mínimo de Lógica, de Razão e de Bom Senso, não há imunidade penal ou fiscal, para proteger o sonegador de impostos, de contribuições; ou para que ele se dedique "nas horas de folga", às atividades econômicas ilícitas, ou mesmo ao Crime Organizado, mormente ao tráfico de tóxicos, ao tráfico de armas pesadas e respectivas munições, à lavagem de dinheiro sujo, etc.

Porém, para que essas mudanças fossem implantadas no Brasil, necessário seria que houvesse uma mudança de estruturas de 180º, com uma Nova Ordem, com Nova Carta Política e com um Congresso totalmente diferente do que temos tido, a partir de 1.964...

Muita gente fina, *socialite*, que exibe grandes e vultosos "Sinais Exteriores de Riqueza", nem sempre dispõe de documentos idôneos, para justificar sua renda, seus gastos, seu patrimônio...

Na mesma esteira, muitos vivem à sombra da lei, mesmo sabendo que sua vida é financiada com o dinheiro da atividade econômica ilícita...

A SEGURANÇA DO SIGILO FISCAL NO BRASIL

Sabe-se que o sigilo bancário vem sendo defendido com unhas e dentes pelo Corporativismo econômico e burguês, mesmo quando se trata da quebra para investigação (em continuidade de processos já instaurados) de participação no Crime Organizado, o que por si só já representa um obstáculo sério para o combate à Lavagem de Dinheiro Sujo e a esse crime, que vai se institucionalizando no Brasil: o Crime Organizado em suas mais variadas atividades econômicas ilícitas, mas muito lucrativas... sem pagamento de impostos, sem pagamento de contribuições sociais.

Porém, enquanto "as maçãs de ouro" são guardadas a sete chaves, elementos materiais constantes de declarações de contribuintes do Imposto de Renda são surrupiados da Receita Federal ou de empresa terceirizada (jornal "O Estado de São Paulo", de 15.02.2000, caderno Cidades, p. C 7).

A subtração, o furto, o desvio, a apropriação indébita mesmo por *hackers*, **de dados cadastrais**, tais como: endereço residencial e do local de trabalho, patrimônio da pessoa física declarado, número de CPF, número de agência bancárias onde o contribuinte tem suas contas, assinatura desse declarante, que assim, caíram em mãos erradas, quiçá de estelionatários, de falsários, de escroques, de extorsionários ou, quem sabe, de seqüestradores, **põem em dúvida não apenas a segurança do sigilo fiscal**, mas, a credibilidade que os órgãos fazendários devem merecer do público em geral, e abala a moral das relações desses órgãos com as empresas que executam serviços fiscais sigilosos para órgãos fazendários, se esses elementos cadastrais foram subtraídos por qualquer forma, dessas empresas terceirizadas.

Um verdadeiro crime de lesa-pátria, que somente pode acontecer numa ambiente já infectado por "corpos estranhos", por infiltrações de bandos ou quadrilhas, que mantêm pessoas acima de quaisquer suspeitas naqueles órgãos, ou nas empresas que executam a terceirização de serviços fiscais sigilosos, sem que a contra-espionagem funcione a contento, sem que tanto os órgãos fazendários ou as empresas executoras da terceirização tenham uma Logística eficiente, para impedir o hacker ou o furto pela "mão grande", ou ainda, o acesso aos programas, o acesso e a abertura do computador, posto que somente servidores categorizados dos órgãos fazendários ou das empresas que executam a terceirização, têm a senha de acesso...

Terceirização de atividades indelegáveis

Certas atividades oficiais do Estado *lato sensu*, no Brasil, não podem ser delegadas para terceiros executá-las, em tema de tributos e contribuições, sob pena dessa delegação que se concretiza com a terceirização de atividades essenciais, vir a sofrer graves quebras de sigilo fiscal, pondo em risco não apenas a credibilidade, a fé, a segurança da Repartição Fiscal ou Previdenciária, mas, principalmente deixando os cidadãos nas mãos de bandidos da pior laia, sejam eles estelionatários, falsários, golpistas, extorsionários e mesmo seqüestradores...

Assim, dentro do mínimo que se espera da Segurança do Sigilo Fiscal, não podem ser delegadas para terceiros, isto é, não podem ser objeto de terceirização, as atividades a seguir exemplificadas:

1ª) fiscalização de tributos e contribuições;
2ª) controle de arrecadação;
3ª) julgamento de defesas e recursos fiscais/previdenciários;
4ª) cadastros fiscais de pessoas físicas ou jurídicas;
5ª) revisão de declarações de rendimentos ou bens de pessoas físicas;
6ª) revisão de declarações de pessoas jurídicas;
7ª) processamento de dados dos elementos materiais retro mencionados, mormente dos nºs 5 e 6 retro;
8ª) expedição de notificações de lançamentos;
9ª) parcelamentos ou acordos com contribuintes.

Elementos patrimoniais, saldos bancários, patrimônio de pessoas físicas, endereços residenciais, nºs de CPF, de CNPJ, endereços de trabalho, assinaturas, agências bancárias onde o cidadão tem contas, podem ser subtraídos de repartições fiscais e caírem em mãos de estelionatários, falsários, extorsionários ou mesmo seqüestradores, deixando em total insegurança qualquer pessoa física, além do uso do CNPJ para emissão de notas frias, etc.

São razões mais que suficientes para justificar a não-terceirização dessas atividades essenciais da União, dos Estados, dos Municípios e Distrito Federal, bem como de suas autarquias fazendárias ou previdenciárias.

A SEGURANÇA E A PRIVACIDADE DO SIGILO BANCÁRIO

Sabe-se que a quebra do sigilo bancário, por estar embutido nos direitos-garantia que se subsumem do art. 5º, incisos V, X, XII da Constituição Federal, atualmente, só pode ser obtida através de mandado do Poder Judiciário, específico, delimitado e fundamentado.

Porém, certos fatos relevantes do dia-a-dia, de responsabilidade integral de instituições financeiras, mormente alguns bancos, estão desvirtuando, descaracterizando e mesmo, sem excesso de linguagem, desmoralizando o sigilo bancário, pela total falta de segurança e de privacidade dos caixas eletrônicos de saques, ou de fornecimento de extratos de contas, com que se depara o cidadão de bem, quando vai à agência de alguns bancos.

Poucas são as agências bancárias que mantêm guichês privativos e individuais, para o saque eletrônico ou a extração de saldos bancários, sendo a maioria dos equipamentos eletrônicos totalmente abertos, em vãos livres, onde qualquer pessoa que esteja na fila, poderá anotar o número da conta, e o número da senha.

Daí para a clonagem de cartão magnético, para o estelionato via Internet, é só uma questão de minutos...

A própria indústria da clonagem de cartões magnéticos, bem como a atividade nociva dos *hackers*, encontra forte aliado nessa falta total de privacidade e de segurança, quando o correntista vai conferir seu saldo, ou fazer algum saque eletrônico de pouco valor, deixando à vista, o número de sua conta e o número de sua senha, e assim, estelionatários, golpistas, ou agentes de seqüestros relâmpagos, têm todas as facilidades para agir com sucesso.

Caberia às autoridades encarregadas de fiscalizar o sistema financeiro e bancário do País, obrigar que as agências nas grandes cidades tivessem sempre guichês privativos, individuais e indevassáveis, mas, por hora, a quebra do sigilo bancário e a prática do golpe, do saque fraudulento, do estelionato, estão à disposição de qualquer marginal.

Outro fato a investigar, é aquele relativo ao cartão magnético clonado. A indústria que fabrica esses cartões magnéticos para os bancos, entrega a estes apenas um único cartão para cada correntista, ou fabrica-os em duplicidade, ficando a cópia na agência... de onde pode ser repassada para o golpista?

O Ministério Público estadual tem legitimidade ativa, para ajuizar Ação Civil Pública (interesses difusos), contra os bancos que não garantirem a privacidade e o próprio sigilo bancário. Cf. ainda: Portaria SRF 609 (DOU-I de 11.4.2000, pp. 2/3).

SIGILO FISCAL DEVASSADO, SEM UTILIDADE

Equivaleria a abrir as portas para todo tipo de delitos contra o contribuinte, nomeadamente: estelionato, falsidade ideológica, falsificação documental e uso de documento falso, inclusive via da formação de bando ou quadrilha, a divulgação pela Repartição Fiscal, pela INTERNET, dos números dos cadastros, inscrições ou registros dos contribuintes, pessoas físicas ou jurídicas, tais como: CPF, CNPJ, (CGC), CCM, números de inscrições ou de matrículas, etc.

Ora, dentro da exegese teleológica do art. 198 do CTN, tal divulgação, equivalente a um verdadeira devassa no sigilo fiscal, aleatória, sem nenhum propósito em benefício ou em utilidade do interesse público, seja moral ou ético, seja material em termos de arrecadação, e que só serviria para fornecer a indivíduos ou quadrilhas de delinqüentes: os números dos quais eles tanto necessitam para a prática de fraudes fiscais e para a prática dos crimes retro exemplificados, é um ato de facilitação de crimes, um ato ignominioso, próprio de um insensato ou insano mental.

Um procedimento dessa jaez, se concretizado, reclamará de imediato uma Ação Civil Pública do MP contra o órgão oficial que autorizar, permitir ou implantar na INTERNET os números exemplificados, que identificam os contribuintes perante as respectivas Fazendas Públicas, transformando o sigilo fiscal, numa espécie de "casa de mãe Joana" senão mesmo, em "casa de irene"...

Os danos seriam de tal envergadura, sem que as vítimas pudessem comprovar como os falsários obtiveram seus dados fiscais, que até uma ação de Responsabilidade Civil seria de difícil propositura.

Só uma mente *a 1ª diable*, pode conceber semelhante absurdo e semelhante conduta teratológica... mormente partida de uma autoridade fazendária.

SONEGAÇÃO FISCAL

Uma gama variada de atividades e de fatos, que podem ter reflexos na sonegação fiscal, são estudados nesta 2ª edição, com exemplos práticos do cotidiano. Não cabe nesse intróito relacionar todos; apenas, *en passant*, destacar alguns, já que muitos foram já apontados nesta introdução. Merecem ênfase, p. ex.:

A) os "**Sinais Exteriores de Riqueza**", que tornam o patrimônio particular de pessoa física ou de seus parentes até o 3º grau, de seus familiares, bem como a sua renda auferida e

consumida, totalmente incompatível com aquilo que consta em sua Declaração de Bens e de Rendimentos, apresentada anualmente à Receita Federal, principalmente quando se trata de políticos influentes, dirigentes de estatais e alguns servidores públicos da ativa ou não;

Esses "sinais" são fontes preciosas para a investigação de profundidade:

a) **das origens dos recursos**, com os quais o seu titular ou a sua titular, ostentam essa "pujança" econômico-financeira, até exibindo-se nos meios sociais, para manter elevado o seu "status" perante seus pares;

b) **das fontes (até) ilícitas**, que permitiram à sombra da lei, a formação de grandes patrimônios, grandes fortunas;

c) **se tal riqueza (não) tem origem no Crime Organizado**, em qualquer uma de suas modalidades, atividades econômicas ilícitas ou formas;

d) sobre o próprio comportamento ou conduta aparentemente exemplar, de altos membros dos 3 Poderes da Republica, que discreta e nas caladas, vão amealhando milhões, os quais, por terem origem não recomendável, ficam sempre fora de suas Declarações de Bens ou de Rendimentos;

e) **da forma e fonte dos recursos**, relativos aos bens que estão em nome de parentes até o 3º grau ou de familiares e amigos, das pessoas exemplificadas na letra *d* anterior;

f) **sobre os bens e o patrimônio de ex-políticos influentes** e notórios, mormente se eram poucos antes do exercício do cargo e agora são muitos...

São alguns exemplos de Sinais Exteriores de Riqueza:

1º) **Pinacoteca**, com coleções de pintores famosos internacionalmente, e que têm valor monetário vultoso, em milhões de reais, além, obviamente, do seu valor artístico, moral, social, que traduz para o seu proprietário legítimo (ou sua proprietária legítima), um "*status* social", um prestígio elevado.

2º) **Presentes milionários**, constituídos de brilhantes de grande quilate, jóias feitas sob encomenda a joalheiros famosos, anéis incrustados de pedras preciosas e caríssimas, esculturas de autores famosos internacionalmente, automóveis de alto luxo fabricados sob encomenda ou importados, e que são dados graciosamente, sem qualquer contraprestação de quem os recebe, por ocasião de casamentos "badalados", com amplo estardalhaço da mídia, ou de aniversários de filhos de "socialites", sempre com ampla e irrestrita divulgação pelos grandes jornais, pelos grandes canais de TV e por Revistas do "soçaite".

3º) **Haras de criação de cavalos de raça**, alimentados até com aveia ou produtos importados, cujas receitas não são declaradas.

4º) **Helicópteros e aeronaves de pessoas físicas**, que se destinam ao lazer ou ao transporte particular e não geram quaisquer receitas, nem rendas declaradas.

5º) **Patrimônio "a descoberto"**, de propriedade de agentes públicos da ativa ou já aposentados, reformados, dos Três Poderes da República, **totalmente incompatível** com os seus proventos, vencimentos, heranças, aposentadorias ou reformas e vantagens do cargo ou função declarados à Receita Federal, em suas Declarações de Rendimentos e de Bens, (art. 3º e seu parág. único, do Decreto-Lei Federal nº 433/69; art. 26 da Lei Federal nº 4.506/64; art. 25, §§ 1º/4º, da Lei Federal nº 9.250/95; art. 51, § 1º da Lei Federal nº 4.069/62; CTN, arts. 3º e 43), e para o qual não existem provas documentais idôneas e contemporâneas de sua origem lícita (v. g. doações ou antecipações de legítimas, prêmios de loterias, concursos e assemelhados, etc.).

6º) **Depósitos bancários vultosos**, que embora caracterizem Sinais Exteriores de Riqueza, não caracterizam por si só: ganhos, receitas, lucros, rendas, dividendos, proventos ou aquisição de disponibilidades (CTN, art. 43), cabendo ao Fisco Federal provar o nexo de causalidade entre: esses depósitos e uma aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, a teor dos arts. 43 do CTN e 6º, §§ 1º e 2º da Lei Federal nº 8.021/90, para então, intimar o contribuinte a prestar esclarecimentos formais e escritos, e em sendo estes desprovidos de documentação idônea e tempestiva que comprove: isenção, não tributação ou tributação exclusiva na fonte, exigir o imposto devido, com as penalidades máximas, correção monetária e juros de mora, sem direito a deduções e abatimentos de qualquer espécie ou natureza (cf. Lei 8.021/90, art. 6º, §§ 3º, 4º e 6º).

Sinais Exteriores de Riqueza não constituem por si só, fato gerador do Imposto de Renda de Pessoa Física. Cabe exclusivamente aos Auditores Fiscais da Receita Federal, o ônus da prova do nexo causal, acima exemplificado, no sentido de provar que eles têm origem em disponibilidades econômicas ou jurídicas adquiridas num determinado e certo período e não declarados ao Fisco, e que não estavam isentas, nem foram tributadas exclusivamente na fonte.

As origens do tema: eles se iniciam com o art. 52 da Lei Federal nº 4.069/62, passando mais explicitamente pelo art. 9º da Lei Federal nº 4.729/65, e hoje são disciplinados pelo art. 6º e §§ 1º e 2º, da Lei Federal nº 8.021/90, que revogou expressamente o citado art. 9º.

Se cabe exclusivamente ao Fisco o ônus da prova do nexo causal, entre os Sinais Exteriores de Riqueza e sua origem em uma aquisição de disponibilidade tributada, mas omitida do conhecimento do Fisco, em face do seu direito de lançar, de constituir o crédito tributário, o mesmo não acontece com a origem dos recursos do especulador de Bolsas. A ele cabe o ônus da prova da origem lícita dos recursos com os quais opera ou melhor: especula em Bolsas de Valores, de *Comodities*; ou investe em Certificados de Depósito-Ouro, ou de Engorda de Gado, etc. cabendo ao Fisco investigar a procedência da origem desses recursos, após os esclarecimentos do contribuinte (art. 51, § 1º da Lei nº 4.069/62).

B) **Roteiro Técnico-Fiscal** que ocupa várias páginas, elenca pessoas ou atividades que devem ser investigadas, mormente em função do item A retro (ver pp. 191/229);

C) as **Contas CC5,** que movimentaram em 6 anos, cerca de 124 bilhões de reais (STF, Inq. nº 1619-5-DF, DJU-I de 11.4.2000, p. 10), e que assim, se transformaram num verdadeiro festival bilionário, ao lado da extrema pobreza e da miséria que predomina no Brasil, como é mostrado "ao vivo" pela televisão, continuamente... em relação ao Nordeste.

Não consta que alguma autoridade tenha investigado ou constatado, p. ex. se essa movimentação astronômica esconde evasão fiscal ou sonegação fiscal; se ela está servindo para a lavagem de dinheiro oriundo de atividades econômicas ilícitas, ou tem origem no Crime Organizado; se os seus verdadeiros beneficiários declararam esses valores à Receita Federal, na Declaração de Bens, ou em se tratando de pessoas jurídicas, se esse numerário foi contabilizado. E se, no caso das pessoas físicas, estas cumpriram o art. 25, § 4º, da Lei Federal nº 9.250/95. Ou as autoridades cumpriram as previsões do art. 51, § 1º da Lei Federal nº 4.069/62; do art. 26 de Lei Federal nº 4.506/64, do art. 3º, parág. único do Dec. Lei Federal nº 433/69; dos arts. 3º, 43 e 126 do CTN...

Cabe registrar no ensejo que: o sigilo fiscal ou de dados, a que se referem os incisos V, X, XII, do art. 5º, da CF/88, e que pretendem proteger a privacidade, os "segredos monetários e fiscais" dos cidadãos em geral, não pode ser levado a rigor, nem ao absolutismo imutável, porque frente à Constituição Federal, frente ao bem estar da coletividade e frente ao interesse público relevante, esses direitos-garantia cedem lugar para, prudente e equilibradamente serem quebrados, no estrito interesse da Justiça Penal e Fiscal, para que havendo nexo de causalidade entre o agente e os fatos delituosos objetos de Inquérito Policial ou de Processo Administrativo-Fiscal já instaurados, as contas bancárias, as informações das Bolsas de Valores, ou de Mercadorias e de Futuros e do próprio Banco Central do Brasil, sejam postas à disposição daquelas Justiças, sob pena de, a pretexto de garantir o sigilo bancário, de dados ou da privacidade, os Crimes Fazendários e os delitos de evasão de divisas, estes quando tipificados expressamente em leis federais, se transformem em verdadeiros bastiões a favor do Crime Institucionalizado e protetor da Lavagem de Dinheiro Sujo...

D) **erros contábeis, estornos de lançamentos –** são temas estudados em profundidade nesta 2ª edição, mormente separando-se os casos em que o erro, é mero lapso, mero engano ou equívoco, e caracteriza imperícia e culpa, não estando presente aí, a figura do dolo, que interessa para a sonegação fiscal. No mesmo pé de igualdade, são estudados os estornos ou anulações de lançamentos.

Foram enfocados os casos em que tanto o estorno quanto o erro, podem caracterizar uma simulação, com evidente má fé, como dolo, para encobrir ou originar uma sonegação fiscal...

Para que se tenha certeza de que se trata de erro, de estorno resultante de imperícia, caracterizando culpa; ou, se está presente o dolo, via de fraude fiscal, da simulação, da má fé, torna-se necessária a produção da Perícia Contábil conclusiva, em sede do indispensável Inquérito Policial, antes do oferecimento da denúncia pelo Ministério Público a fim de evitar que fatos comuns na escrituração fiscal ou na Contabilidade, sem a presença do dolo, venham ser acoimados de fraudes, de sonegação fiscal, com acusação injusta e mesmo inepta, **caracterizando o Abuso de Poder de Denunciar.**

E) **omissões dolosas e omissões culposas –** Da mesma forma que acabamos de expor sobre os erros, os estornos, as omissões são estudadas à miúde, com fartos exemplos práticos e objetivos, de formas a permitir a identificação da omissão: quando ela é meramente culposa, não resultando daí nenhuma fraude fiscal, nenhuma sonegação fiscal; da omissão dolosa, intencional, proposital, que visa exatamente obter a sonegação fiscal, como aquela onde não se emitem notas de prestação de serviços (para sonegar o ISS devido), de vendas (para sonegar o ICMS, o IPI quando devido; e por conseqüência: o lucro ou a receita sujeita ao IRPJ, à COFINS, o PIS, CSLL); ou não registram fatos no Diário, que caracterizam receitas auferidas, com o objetivo de sonegar; ou ainda, deixam de registrar empregados, para sonegar as contribuições previdenciárias para o INSS, o FGTS, o SAT.

F) **remessas de numerário para o exterior –** as quais têm a via larga, que não se sujeitam às investigações ou inquirições de profundidade, como visto em Contas CC5, tudo em nome do sigilo bancário, fiscal e da privacidade dos cidadãos...

G) **Produtos industrializados, para a exportação**

Tem sido observada a sonegação de impostos devidos (IPI, ICMS), relativamente a produtos que são fabricados exclusivamente para serem exportados, e que assim, são desonerados desses impostos, como parte da renúncia fiscal destinada a ser compensada com a entrada de divisas em moedas estrangeiras fortes no Brasil, mas que são adquiridos por intermediários falsamente dedicados ao comércio exterior, mas, muitas vezes constituídos regularmente sob a aparência de empresas de comércio exterior (que podem ser *trading*, escritório de exportação etc.) e que os revendem internamente no Brasil, sem pagar aqueles dois impostos.

A fraude fiscal usa como sócios "ostensivos", laranjas ou mesmo fantasmas, ficando seus verdadeiros proprietários acobertados temporariamente por aqueles laranjas ou fantasmas.

Esse tipo de fraude pode ser detectado, mediante uma política inteligente de "logística", no acompanhamento da saída dos produtos fabricados exclusivamente para a exportação (v. g. caso dos cigarros aqui produzidos), para compradores retro exemplificados, e a saída dos escritórios, depósitos, lojas, armazéns desses compradores.

Sem esse acompanhamento, que se constitui em verdadeira "campana" fiscal, que não constitui nenhum abuso de poder, já que é função primordial do Fisco combater a sonegação fiscal, qualquer que seja a forma de consumação da mesma, não apenas por se tratar de crime tipificado no art. 1º *caput* e incisos da Lei Federal nº 8.137/90, mas, porque esse delito reduz ou suprime tributos que deviam ser pagos ou recolhidos ao erário público, e assim, indiretamente, priva a coletividade de serviços públicos essenciais que poderiam ser prestados com o numerário que o sonegador impediu de chegar aos cofres públicos (v. g. saúde, assistência social, educação, etc.).

A sonegação não se limita a esses dois impostos, mas, abrangerá também: o IRPJ sobre o lucro, a CSLL, a COFINS, o PIS, posto que o sonegador não age como "bonzinho": quanto mais sonegar, mais dinheiro terá no bolso...

Enfim, o artigo 237 da CF/88, aí está, para permitir à Fiscalização Federal agir, repressiva, mas também preventivamente...

H) **Fiscalização "dirigida"**

Fala-se e apregoa-se em combater a sonegação fiscal, o que exige pessoal permanentemente atualizado, reciclado, apto e capaz, como bom Contador, Auditor Contábil e Perito Contador, para penetrar a fundo nos meandros onde se "esconde" o agente da Sonegação Fiscal.

Ora, para que isso se concretize e produza resultados concretos, necessário se faz que o Auditor Fiscal da Receita Federal além do preparo e da sua permanente atualização, tenha liberdade de ação, no sentido de fiscalizar toda e qualquer pessoa física e toda e qualquer pessoa jurídica.

Porém, no momento em que a Secretaria da Receita Federal edita a Portaria nº 1.265, de 22.l1.99 (DOU-I de 24.11.99, pp. 40/42), ao que tudo indica, ressuscitando a antiga "fiscalização dirigida" pelos Delegados Regionais e Seccionais do Imposto de Renda quando os AFIR, só compareciam a uma empresa ou a um contribuinte pessoa física, munidos de uma Portaria, designando-os para essa fiscalização, regime esse que foi encerrado em 1.969, com a implantação da Secretaria da Receita Federal, pelo então Coordenador do

Sistema de Fiscalização, quê sentido fará, então, o combate à Sonegação Fiscal, se ele dependerá de um Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F)?

E se mesmo nos casos de contrabando, descaminho, a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal Especial (MPF-E), será obrigatória (art. 5º da Portaria)?

Indaga-se: no caso do Crime Organizado, envolvendo atividades econômicas ilícitas, que movimentam milhões de reais, por ano (v. g. roubo de cargas, tráfico de tóxicos, contrabando de armas pesadas e respectivas munições, desmanches ilegais de veículos novos, falsificação de medicamentos e drogas, etc.), também será emitido o Mandado de Procedimento Fiscal, ou essas atividades lucrativas ficarão sem fiscalização direta, externa e permanente?

AS LEIS E O PRINCÍPIO MORAL DA AUTORIDADE

A força de uma lei reside em determinados fatores que são essenciais para a sua eficácia plena, *erga omnes*, e para o seu cumprimento e respeito.

Dentre esses fatores essenciais, podemos destacar, pela suma magnitude:

1º) a credibilidade e a confiança que os cidadãos ou cidadãs de bem depositam em seu governante que sanciona a lei: ou a regulamenta, para a sua fiel execução;

2º) a Moralidade, a Impessoabilidade, a Ética, e os próprios fins sociais visados pela lei, que deve se voltar para o bem de coletividade, nunca para beneficiar grupos ou empresas, marginalizando aquela coletividade;

3º) a força moral que o governante tem, como corolário ou conseqüência dos valores do item 1º retro;

4º) o respeito, a aplicação e o cumprimento da lei, como ela é, como ela está em vigor, seja pelo Poder Executivo, seja pelo Poder Legislativo, seja enfim pelo Poder Judiciário, como corolário do Princípio da Legalidade, já que o seu descumprimento, conduzirá à subversão do ordenamento jurídico vigente.

Ausentes quaisquer dos 3 itens anteriores (1º ao 3º), ou o desrespeito, o não-cumprimento, a não-aplicação da lei (item 4º retro), certamente que vão levá-la ao descrédito total e à sua ineficácia de fato: ela continua a existir, a vigorar, mas ninguém a leva a sério, nem a cumpre, nem tem medo de suas sanções, seja ela fiscal, previdenciária ou mesmo penal.

Quando num País, o descrédito, a perda da autoridade do governante, a perda da Moral, da Ética, da Impessoabilidade dos atos, se instalam, as portas do descrédito da lei, do seu não cumprimento, abrem-se, permitindo então, que se instale o regime autoritário, como ilustra a História.

Se os efeitos deletérios da perda de autoridade do governante vão refletir de imediato na lei, em tema de seu cumprimento, de sua eficácia *erga omnes*, enfim, em sua força, já em relação aos Crimes Fazendários e aos outros delitos, as conseqüências também são funestas:

1ª) surge e chamada desobediência civil: não se recolhem os impostos, as contribuições, ou atrasam-se ao máximo seu recolhimento;

2ª) se antes se recolhia um percentual de 60%, agora, recolhem-se apenas 40%;

3ª) com a perda drástica de arrecadação, emite-se moeda sem lastro, para pagamentos imediatos; gera-se assim, a espiral inflacionária;

4ª) multiplicam-se os casos de grande corrupção, de impunidade total, envolvendo altos escalões dos 3 Poderes;

5ª) também, em relação aos crimes de rua, ocorre o aumento vertiginoso, em decorrência da falácia da autoridade, para recobrar a confiança dos governados. A violência então, atinge a níveis intoleráveis, tornando a vida das pessoas, um verdadeiro inferno, Ninguém está seguro, em lugar algum... qualquer que seja a sua condição ou "status" social.

E, alguns fatos podem causar a perda da credibilidade da autoridade governante, como p. ex.:

1. a distribuição de cargos, de verbas, de empréstimos graciosos, para partidos políticos, para protegidos políticos, para empresas:

2. as nomeações espúrias de protegidos, para Tribunais;

3. a aprovação condicionada às benesses supra, para que leis importantes sejam aprovadas pelo Legislativo;

4. mordomias e viagens ao exterior, pagas pelos cofres públicos, sem qualquer utilidade para o País;

5. a má ou péssima distribuição da renda nacional, possibilitando a formação de bolsões gigantescos de miséria, de extrema pobreza, ao lado da elevada concentração da renda, por uma minoria privilegiada pelo governante; ou resultante de sua omissão dolosa...

6. a remuneração ínfima, quase num regime de semi-escravidão para o trabalhador honesto.

7. leis que se destinam a conceder favores ou benesses para determinados grupos e que não trazem nenhum benefício para a coletividade, mormente quando elas vão sacrificar inutilmente o erário público, investindo contra os princípios constitucionais da Moralidade, da Ética, da Impessoabilidade e da própria Probidade Administrativa, ou até contra normas e princípios proibitivos da Constituição.

A perda do princípio moral da autoridade legítima, vai gradativamente gerando a perda de sua credibilidade e da confiança, que os cidadãos de bem depositavam nesse governante, abrindo-se então, as portas para a própria ingovernabilidade do País.

Conclusões lógicas e racionais que se impõem:

1ª) Quando a corrupção campeia livre, desenfreada e impunemente, atingindo as elites da República, em seus mais altos escalões, nenhum Plano, nenhuma Emenda Constitucional por si só, terão eficácia, se o Regime "Democrático" da Impunidade continuar a proteger os elementos desse alto escalão. Só uma volta violenta de 180°, com mudança radical do Regime acima aludido – o que não se obterá com meras Emendas e Planos –, poderá dar um basta, e colocar o País no rol das Nações sérias... e dignas.

2ª) Enquanto a estrutura social estiver maculada, com milhares de menores abandonados, na rua, como alvos fáceis do Crime Organizado, nenhum Plano terá qualquer eficácia;

3ª) E, sem a quebra da autonomia dos Estados e sua subordinação a um Órgão Nacional, nenhum combate à violência, ao Crime Organizado terá qualquer sucesso. Nenhum Governador se submeterá, sem a quebra da autonomia, via Emenda Constitucional, a qual não será aprovada pelos atuais Partidos.

4ª) E, sem o extermínio do contrabandista de armas estrangeiras pesadas e suas munições, o combate ao Crime Organizado não passará de uma falácia...

CRIMES CONTRA A PREVIDÊNCIA SOCIAL
(Projeto de Lei nº 933/99, do Poder Executivo Federal)*

COMENTÁRIOS DO AUTOR DESTA OBRA

CRIMES CONTRA A PREVIDÊNCIA SOCIAL

Pela Mensagem nº 624/99, o Poder Executivo Federal enviou ao Congresso Nacional, o Projeto de Lei nº 933, de 1999, que em tema de "Crimes Contra a Previdência Social", traz profundas mudanças, grandes inovações em conceitos, mormente os relacionados com os "**crimes na informática**", e embora não explicite, abrange as ações dos "piratas da informática", mais conhecidos por *hackers*: pessoas possuidoras de um grau elevado de inteligência e perspicácia, que conseguem acessar e entrar em qualquer programa, já que até agora, a invulnerabilidade desse acesso, constitui apenas um mito propagandístico de uma segurança que não existe, nem ninguém pode garantir.

O Projeto inova muito, quer no direito material penal, quer no processo penal, relacionados com a Previdência Social.

Algumas anotações objetivas, a partir do texto oficial, se fazem necessárias, e ajudam a compreender melhor o alcance e a abrangência dessas mudanças penais e processuais penais, de interesse de todas as empresas, órgãos e entidades que mantêm segurados obrigatórios da Previdência Social, descontam contribuições dos seus trabalhadores e são obrigadas a cumprirem as "Obrigações das Empresas". O tema tem transcendental importância para os dirigentes dessas empresas, órgãos ou entidades, que em função de suas atribuições, encargos ou atividades, podem ser agentes dos delitos tipificados expressamente no Projeto, após sua transformação em lei federal, e vigência desta. Este tema foi examinado exaustivamente, com exemplos, em "Crimes Contra a Previdência Social e Contra a Seguridade Social", principalmente em "Obrigações das Empresas" (atuais arts. 30/32, da Lei Federal nº 8.212/91).

O Projeto cria o art. **168-A**, os §§ 1º a 3º e respectivos incisos, no próprio Código Penal. Incorpora a este, os crimes especiais que tipifica.

O delito de "Apropriação Indébita Fiscal/Previdenciária", se incorpora, assim, por lei (futura), ao Código Penal, deixando de constituir legislação de cunho penal especial, esparsa.

---

* Publicado no DCD de 19.5.99, p. 21.772. Pela Mensagem nº 470, de 6.4.2000, o Presidente da República solicitou ao Congresso Nacional, o regime de urgência para este Projeto de Lei, que fora encaminhado ao CN pela Mensagem nº 624, de 13.5.1999 (DOU-I de 7.4.2000, p. 37). **Vide página CLXIII**.

Essa inclusão, porém, não descaracteriza o caráter de crime técnico ou especial desse tipo de apropriação indébita, nem o transforma em crime de colarinho sujo ou crime comum do Código Penal, apenas porque passa a constar deste Código, em dispositivo específico (**168-A**), distinto da apropriação indébita comum (art. 168, do C. P.); tanto é que: para diferenciar as espécies de apropriação indébita, o Projeto denomina o tipo penal do art. **168-A** de "Apropriação Indébita Previdenciária", além de criar um procedimento todo próprio, específico e especial para esse delito (arts. 3º até 9º do Projeto).

Finalmente, temos:

a) a apropriação indébita comum, do art. 168, do Código Penal;

b) a apropriação indébita previdenciária, do art. **168-A**, objeto do Projeto, totalmente, distinta da comum, e mais a do art. 2º, II, da Lei nº 8137/90, além daquela do art. 95, *d*, da Lei nº 8.212/91.

"Elisão Fiscal" – Cooperativas – Sociedades Sem Empregados

O Projeto contudo, perde excelente oportunidade de regulamentar relações empregatícias e grandes válvulas existentes, que permitem ainda, a "elisão" de contribuições previdenciárias para o INSS, o não recolhimento de FGTS e do Seguro Contra Acidente no Trabalho, bem como o não pagamento de direitos sociais e trabalhistas, pelas empresas que: apegando-se na própria legislação trabalhista (CLT atual), constituem-se sob a forma de cooperativas ou de sociedades, onde ninguém é empregado, mas, cooperados ou associados no caso das cooperativas, ou é sócio, no caso das segundas.

E com esse meio, ocorre a "elisão fiscal" dos gravames acima exemplificados, que vão causar lesão não só à Previdência Social, mas, também aos trabalhadores, que no futuro, na velhice, não terão os benefícios do Seguro Social, porque não contribuíram para a Previdência Social, além, obviamente, de não terem direito a quaisquer benefícios das leis trabalhistas e sociais... São as brechas da lei e a tolerância.

É assaz oportuno, lembrar a máxima do pretor romano: *In fraudem legis, qui salvis verbis ejus circunvenit.*

> Art. 1º Ficam acrescidos, à Parte Especial do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, os seguintes dispositivos, que tipificam crimes contra a previdência social:
>
> **Apropriação indébita previdenciária**
>
> Art. 168-A. Deixar o dirigente ou o empregado responsável de instituição financeira ou bancária ou de agente arrecadador ou recebedor de repassar à previdência social as contribuições que recolher dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:
>
> Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Neste artigo novo, o legislador tipifica a conduta omissa dolosa e específica, do agente responsável penal, pelo não recolhimento das contribuições previdenciárias para a Previdência Social (hoje tendo como recebedor final, o INSS), contribuições essas que efetiva e concretamente, a empresa, órgão ou entidade (erigida em fonte), "recolher do contribuinte",

o que "traduzido" para a sistemática das contribuições de fonte, significa que a empresa, a entidade, o órgão contribuinte obrigatório dessa Previdência Social:

a) descontou dos seus empregados, em face de expressa previsão de lei federal (caso, v. g. dos atuais arts. 30/32 da Lei nº 8.212/91);

b) cobrou na nota fiscal de venda de produtos agropecuários ou produtos rurais *in natura*, e outros especificados em disposições de leis federais esparsas (v. g. LC 15, Funrural; Lei nº 8.212/91, art. 25); e além de cobrar, recebeu o valor da contribuição do primeiro adquirente;

c) arrecadou do público, as contribuições líquidas a que se refere o art. 26 e §§, da Lei nº 8.212/91 (loterias, sorteios, raspadinhas, concursos, *beetings*, etc.);

d) descontou dos avulsos, isto é, dos não segurados autônomos da Previdência Social, a contribuição nos casos da LC nº 84/96;

e) demais casos em que *ex vi legis*, a fonte é obrigada a reter, cobrar ou descontar contribuições previdenciárias para o INSS.

f) a retenção na fonte, da COFINS, do PIS, nos casos dos arts. 4º, 5º, da Lei nº 9.718/98, e arts. 5º e 44 da MP nº 2.037-20 (DOU-I de 29.7.2000, pp. 1/5).

"Deixar de repassar" – Dolo específico

A expressão equivalente à forma antiga de "deixar de recolher", exige dolo específico, isto é: conduta dolosa do agente penal responsável, ou seja: da pessoa física que na empresa, órgão ou entidade, tinha o poder de determinar os recolhimentos das contribuições de fonte, exemplificadas nas letras *a/e* retro, e mesmo sem qualquer justa causa, após ter sido formal e regularmente notificado judicialmente para recolher ou pedir o parcelamento, recusa-se, o que então, caracteriza o *animus habendi rem sibi*, isto é, a vontade firme, consciente, de tornar definitiva a posse precária dos valores objetos de atos comissivos anteriores por parte da empresa, órgão ou entidade: desconto, retenção, cobrança e recebimento ou arrecadação do público, de valores relativos às contribuições para a Previdência Social.

O projeto, com mais técnica, substitui a expressão: "deixar de recolher", por "deixar de repassar", mesmo porque: a primeira expressão induziu os leigos a "enxergarem" na mesma, um imaginário ou aberrante crime de mera conduta, esquecendo-se de que, secularmente, sempre se entendeu que o delito de apropriação indébita só se consuma, com o *animus nocendi* do agente: sua recusa em devolver, em restituir aquilo que ele tinha como mera posse provisória, precária, que em tema tributos ou contribuições, significa a recusa em recolher os valores ou pedir o parcelamento, iniciando de pronto o recolhimento das parcelas ou prestações acordadas entre esse contribuinte e a Fazenda Pública.

A citada Notificação Judicial e sua finalidade, foi estudada profundamente no Capítulo I, da obra, e complementado em "Crimes Previdenciários e Contra a Seguridade Social", sendo, portanto, desnecessário repeti-la aqui.

Convém, finalmente, que se repita: a consumação do delito de apropriação indébita, ocorre no momento em que o agente penal responsável, já estudado amplamente nos itens retro mencionados, formaliza a sua recusa, caracterizando-se aí, o dolo específico, isto é, a conduta dolosa especificamente, causando a lesão material ou patrimonial ao titular dos valores, e aperfeiçoando então, a antijuridicidade da conduta, relativa à lesão ao bem juridi-

camente tutelado ou protegido pela lei: o interesse público em primeiro lugar; e secundariamente, o dano patrimonial sofrido pela Fazenda Pública, que é o segundo bem tutelado.

Responsável penal – Poder de ordenar repasses/recolhimentos

Será a pessoa física que nos bancos recebedores, na empresa, no órgão, na entidade, tinha o poder de ordenar os recolhimento, isto é, os repasses à Previdência Social (ao INSS atual), mas não o fez voluntariamente, nos prazos marcados na lei federal; nem mesmo, após exaurido o prazo fatal marcado na Notificação Judicial a ela dirigida e recebida, sem que houvesse qualquer justa causa elisiva de sua conduta (v. g. estado de necessidade, etc.).

Elenco exemplificativo – Pessoas do art. 168-A, *caput*

O elenco de pessoas indicadas no *caput* do art. 168-A, é meramente exemplificativo; ou em outras palavras: não é taxativo.

Visa o legislador tipificar penalmente, a conduta dolosa específica, de qualquer pessoa física que tinha o poder e o dever de repassar ou de ordenar que os repasses dos valores cobrados, retidos, descontados ou arrecadados pela empresa, órgão ou entidade, para a Previdência Social fossem efetivados, mas, omitiu-se (dolosamente), não repassando voluntariamente aqueles valores (através do recolhimento espontâneo, nos prazos legais), nem o fez no prazo marcado na Notificação Judicial já aludida (e que foi estudada exautivamente no Capítulo I, desta obra).

Logo, cabe ao Inquérito Policial, via da Perícia Contábil, identificar esse agente penalmente responsável, que na empresa, no órgão, na entidade, em função dos Estatutos, de Ata da Assembléia Geral, do Contrato Social ou de suas alterações, tinha a seu cargo, as atribuições de caráter administrativo-financeiro de repassar ou determinar esses repasses, como acima dito.

Se aí vimos os **poderes de direito** desse sujeito ativo, a quem pode ser imputada a conduta dolosa, existem muitos casos em que a pessoa física exerce esse **poder de fato**: embora ela não figure no Contrato, nas Alterações Contratuais, nem nos Estatutos ou Atas, o comando e as atribuições, os encargos, deveres ou atribuições relacionados com os repasses, estão afetas a esse dirigente de fato. Será, pois, a Perícia Contábil quem trará para o MP a perfeita identificação desse agente, que para o Direito Penal, será absolutamente irrelevante ser ele dirigente de direito ou de fato. Essa situação não interfere, nem altera sua responsabilidade penal.

Daí que: responsável penal tanto pode ser o diretor eleito da S/A, ou nomeado pelo Conselho de Administração da Cia. Será então um diretor de direito, como poderá ser também um "diretor" de fato: compete a ele o dever de determinar os recolhimentos voluntários, os repasses, embora não tenha sido eleito, nem nomeado. O mesmo pode acontecer nas Limitadas, e nas demais sociedades comerciais ou civis; nos órgãos ou nas entidades, onde são efetuados descontos para a Previdência Social.

Gerente de fato – Comando de fato – Direção de fato

A prática observada nas empresas privadas, tem demonstrado que podem exercer a gerência de fato, o comando de fato, a direção de fato, pessoas físicas que não constam nos contratos sociais, em suas alterações, nem nas Atas de Assembléia de Acionistas, nem nos

Estatutos Sociais, nem nas Atas do Conselho de Administração, às quais estão afetos os encargos ou atribuições da parte administrativa e financeira, aí compreendidas as "Obrigações da empresa", de determinar os descontos, os repasses, as cobranças, a arrecadação, a retenção dos valores das contribuições para a Previdência Social ou dos impostos de fonte (IPI, IRF, IOF, CPMF, etc.). Podem, portanto, ser gerentes de fato:

a) o acionista controlador, o cotista majoritário;

b) seus familiares ou parentes até o 3º grau;

c) o Controller, o Gerente da Contabilidade; o Contador Geral autônomo, o Auditor autônomo; o Auditor interno, e todos empregados de confiança; o proprietário do Escritório de Contabilidade; todos com procuração específica, ou não;

d) o empregado de confiança, que com procuração específica, exerce as funções acima mencionadas, mormente quando: Tesoureiro, Gerente Administrativo e Financeiro, Gerente Financeiro.

Empregado responsável

Excetuados os Autônomos e o Escritório de Contabilidade (letra *c*), qualquer um dos exemplificados, pode ser o "empregado responsável".

Nexo de causalidade e responsabilidade penal

Cabe tanto aos Auditores Fiscais da Previdência Social, quanto ao MP, comprovarem de maneira cabal e documental: o nexo de causalidade entre as atribuições, encargos ou deveres do agente, pessoa física, que na empresa, no banco recebedor, tinha a seu cargo as "Obrigações da empresa" (v. g. arts. 30/32 da Lei nº 8.212/90), e tinha ainda o poder de determinar os recolhimentos, os repasses dos valores já descontados, cobrados, arrecadados ou retidos, a título de contribuições previdenciárias para o INSS, e que, sem a existência provada de uma justa causa elisiva, omitiu-se dolosamente, após ter sido notificado judicialmente para adimplir a obrigação. Sem a prova cabal desse nexo de causalidade entre essa pessoa física e as atribuições e poderes retro, não haverá como imputar responsabilidade penal, a esmo, aleatoriamente, o que constituirá nítido Abuso de Poder de Denunciar do MP. Para bem executar a lei, mister se faz realizar a Perícia Contábil conclusiva, no Inquérito Policial obrigatório, anterior à denúncia do MP ou à ação penal subsidiária do Procurador do INSS.

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;

III – pagar salário-família, salário-maternidade ou outro benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

§ 2º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

§ 3º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e houver demonstrado intenção de não voltar a delinqüir, desde que:

I – tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdência, inclusive acessórios; ou

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." (NR)

"Deixar de recolher" – "Deixar de pagar" – Parágrafo 1º

O § 1º, tipifica como "Apropriação Indébita Previdenciária", as condutas dolosas omissivas, decorrentes do não recolhimento de contribuições previdenciárias que, concreta e efetivamente, tenham sido: descontadas, cobradas e recebidas, arrecadadas do público.

Este parágrafo repete em seus incisos I, II, III, alguns tipos penais que se encontram nas alíneas do art. 95 da Lei nº 8.212/91, que foi exaustivamente comentado em: "Crimes Previdenciários e Contra a Seguridade Social", e em "Obrigações das Empresas".

É muito importante que se frise: o "deixar de recolher", ou "deixar de pagar" o salário família, aí tipificados, não se referem ao mero atraso no recolhimento ou no pagamento, decorrente de dificuldades financeiras, de força maior, de caso fortuito, ou de outro estado de necessidade concreto e provado, o que caracteriza mera inadimplência civil, e reclama apenas juros de mora e multa moratória, pois ausente o dolo, não há que se falar em crime. Atraso não é crime, não tem a presença do dolo.

Essas expressões deixar de recolher, deixar de pagar, exigem – *conditio sine qua non* – conduta omissa dolosa, onde está presente de maneira inafastável, o *animus habendi rem sibi*, isto é, o firme propósito de não recolher o *quantum* de que tem a posse provisória, em face dos anteriores descontos, cobranças e recebimentos, retenções ou arrecadações do público; ou o firme propósito de não pagar o salário família, cujo valor já foi recebido (reembolsado) pelo INSS na GPS.

Mais uma vez é bom repetir: o "deixar de recolher", o "deixar de pagar o salário família", aí, não é crime de mera conduta, já que o elemento-mor exigido para o delito é o *animus nocendi*, de não pagar ou de não recolher. Enfim: é o dolo próprio ou específico, a vontade firme, a recusa peremptória de não recolher, nem de pedir o parcelamento, antes do oferecimento da denúncia, e durante o prazo marcado na Notificação Judicial.

Contribuição arrecadada do público

Um exemplo típico é aquele do art. 26 e seus §§ da atual Lei Federal nº 8.212/91, relativo aos sorteios, loterias, raspadinhas, apostas, bingos, vídeos bingos, concursos, *beetings*, etc.

Confissão e parcelamento – Extinção da punibilidade – Parágrafo 2º

O parágrafo 2º prevê que o agente terá sua punibilidade extinta, se, espontaneamente, (o que exclui qualquer iniciativa ou ato concreto dos Auditores Fiscais da Previdência Social, ou da Gerência de Fiscalização ou Arrecadação do INSS, tais como: Termo de Início de Fiscalização, Termo de Início de Ação Fiscal, Intimação escrita para apresentação de livros, registro de empregados, folhas de pagamentos, recibos, RAIS, GFIP, GPS, Diários, etc.):

a) **confessar toda a dívida** aqui entendida a relativa às contribuições de fonte e as normais da empresa, órgão ou entidade (uma vez que o dispositivo não distingue, nem exclui contribuições), em seus valores nominais e atuais, data em que ocorreram os descontos ou o mês de competência no caso das contribuições que são ônus da própria empresa, juros de mora, prestando nessa confissão espontânea (art. 138 do CTN), todas as informações solicitadas pelos agentes do INSS;

b) **requerer formalmente o parcelamento de toda a dívida,** começando a recolher de pronto, as parcelas.

O vocábulo "declara", deve ser entendido como parcelamento, já que nenhum sentido teria esse dispositivo, se o contribuinte devedor se limitasse à fazer a confissão espontânea, antes do início de qualquer procedimento do INSS, e parasse por aí, significando tal ato simbólico, dizer: devo e ponto".

Ao contrário: à confissão espontânea, segue-se de imediato, ou ato contínuo, o pedido formal de **parcelamento de toda a dívida***, atualizada, regulando-se este ato, pelas normas específicas da legislação previdenciária, e dos atos normativos baixados pelo Ministério e pela direção do INSS, para a execução prática dos parcelamentos pedidos pelos contribuintes.

A extinção da punibilidade, portanto, tal qual já foi reconhecida pela jurisprudência do STJ, não é graciosa: exige que o agente penalmente responsável, agindo em nome da empresa, do órgão ou da entidade devedora da Previdência Social, formule o ato de confissão espontânea e também requeira de pronto o parcelamento, tudo antes da denúncia do MP, e iniciando simultaneamente, o recolhimento da primeira parcela.

Art. 138 do CTN – Dispensa de multa – Denúncia espontânea

Aplica-se à hipótese do § 2º, o art. 138 do CTN:

1º) porque a lei ordinária não exclui esse dispositivo, nem poderia fazê-lo, em homenagem à hierarquia das normas jurídicas (CF/88, art. 59-II);

2º) porque o art. 138 é específico da confissão espontânea, e está contido no CTN, que é Lei Complementar Nacional, e assim, se sobrepõe à lei ordinária federal, estadual ou municipal, *ex vi* da hierarquia retro mencionada;

Na prática, o parcelamento implica em consolidar toda a dívida desse contribuinte para com a Previdência Social, aí compreendidos:

a) o principal relativo às contribuições de fonte: descontadas, cobradas e recebidas, retidas ou arrecadadas do público;

b) o principal das contribuições que são ônus da empresa, órgão ou entidade, isto é, aquelas que não são de fonte, mas são devidas *ex vi* da legislação em vigor;

c) a correção monetária (de *a* e de *b*);

---

* **Parcelamento integral da dívida – Contribuição de fonte –** Para efeitos do § 2º do art. 168-A, após sua transformação em lei, não se aplicarão as vedações de leis anteriores, que proíbem a concessão do parcelamento às contribuição de fonte, previdenciárias (v. g. descontadas, arrecadadas, cobradas do público, retidas), especialmente a vedação do § 1º do art. 38 da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 9.711/98, isto porque: não existe remissão a essa vedação, no art. 168-A, nem nos seus §§, além do que, inexistindo qualquer ressalva expressa, aplica-se a regra do art. 2º, § 1º da LICC.

d) os juros da móra, que incidem sobre os valores *a* e *b* já corrigidos.

Na exegese do art. 138 do CTN, não são devidas multas quer punitivas, quer moratórias. Sejam elas isoladas por infrações (art. 113, § 2º do CTN), sejam elas cumulativas ou repressivas.

Cf. especificamente, a propósito:

– STJ, AG. nº 241.463-MG, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJU-I de 14.9.99, pp. 129 e 130, invocando: ROSENICE DESLANDES, Denúncia Espontânea-Alcance e Efeitos no Direito Tributário, Forense, Rio, 1997, p. 68; LUCIANO AMARO DA SILVA, Curso de Direito Tributário Brasileiro, Saraiva, SP, 1997, p. 425; JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, Curso de Direito Tributário, Dialética, 1997, p. 192);

– STJ, REsp nº 190.408-RS, 1ª T., DJU-I de 13.9.99, p. 43, 2ª col. *in medio.*

Finalmente, é importante que se alerte: o instituto da denúncia espontânea, se concretiza com a iniciativa voluntária do contribuinte infrator e devedor de um tributo ou de uma contribuição – sempre antes de qualquer procedimento do Fisco – que comparece à Repartição, e aí, ingressa com a confissão integral do fato, e requer ato contínuo, o parcelamento integral da dívida, recolhendo a 1ª parcela.

Poderes de Juiz (Quase discricionários) Parágrafo 3º

Como consta da Lei Federal nº 9.613/98, relativa à "Lavagem de Dinheiro Sujo" (veja este título nesta 2ª edição, muito enriquecido com uma gama de exemplos e com a legislação federal atualizada), este § 3º concede ao Juiz criminal (ou ao Colegiado nos Tribunais nas Ações Penais Originárias: Leis nºs 8.038/90, arts. 1º até 12 e 8.658/93), poderes quase discricionários, eminentemente subjetivos: deixar de aplicar quaisquer penalidades; ou aplicar apenas multa, para a qual, o dispositivo não dá os parâmetros de majoração quantificada monetariamente, em função da gravidade do dano material, potencial ou da habitualidade delitiva do agente.

Cria, porém, condicionantes objetivas e subjetivas:

a) objetiva: ser o réu primário;

b) subjetiva: demonstrar a intenção de não voltar a delinqüir;

c) objetiva: recolher as contribuições previdenciárias, com todos os consectários legais, após o início da ação fiscal, mas sempre antes da denúncia ser oferecida pelo Ministério Público, caso sua situação não esteja abrangida pelas condições também objetivas do inciso II, deste § 3º, **que não admite a denúncia espontânea,** porque a ação fiscal já foi iniciada...

Contribuições que integram custos ou despesas (inciso II)

Foram estudadas amplamente, com exemplos objetivos contábeis, em "Crimes Previdenciários e Contra a Seguridade Social", nesta 2ª edição, no Capítulo VI.

Inserção de dados em sistema informatizado

Art. 312-A. Inserir o funcionário autorizado ou facilitar a inserção de dados falsos, alterar ou excluir indevidamente dados corretos nos sistemas informatizados ou bancos de dados da previdência social com o fim de obter vantagem indevida para si ou para outrem ou para causar dano à previdência social:

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 12 (doze) anos, e multa." (NR)

Falsificação eletrônica material

Art. 312-A – Inserção de dados falsos em sistema informativo ou banco de dados da Previdência Social, **com o fim de...**

O dispositivo novo, criado pelo Projeto, tipifica o delito de falsificação material, através da inserção de dados, elementos, informações falsas, seja nos bancos de dados, seja nos sistemas informatizados da Previdência Social. O delito aqui é "por acréscimo", via da inserção.

Mas, o tipo penal também inclui:

a) a alteração nos dados, nos elementos, nas informações que constam dos bancos de dados, dos sistemas informatizados da Previdência Social;

b) a exclusão de dados, de elementos, de informações que constam de bancos, de dados, de sistemas informativos da Previdência Social.

O tipo penal, porém, exige como **condições elementares,** mas esenciais à sua caracterização:

1º) todos os tipos retro mencionados reclamam a participação direta de funcionário autorizado, que tem o poder de acessar, de interferir nos bancos de dados, ou nos sistemas informatizados da Previdência Social, funcionário este que tanto pode pertencer aos quadros da autarquia – já que a lei não menciona expressamente esta condicionante –, como ter sido cedido para trabalhar nesse sistema. O tipo penal, também admite a falsificação via *hackers,* de fora, desde que ocorra a facilitação pelo aludido funcionário. Trata-se, em nosso entender de **crime próprio,** onde a figura do funcionário é indispensável ao próprio delito;

2º) não se trata de crime de mera conduta, já que o final do art. 312-A, exige sempre um **resultado material concreto:**

a) a finalidade da falsificação será a de obter vantagem indevida para esse funcionário que agiu diretamente ou facilitou; ou essa vantagem sempre indevida, é para terceiro: o *hacker,* parente ou familiar do funcionário, etc;

b) a finalidade também, poderá ser outra: lesionar a Previdência Social, p. ex. apagando da memória, do banco de dados ou dos sistemas informatizados, os nomes e os valores das empresas devedoras da Previdência ou que têm contra si lançamentos, levantamentos fiscais, autuações ou débitos já formalizados; ou mesmo: mudando os valores da dívida da empresa, para reduzi-los; ou majorá-los, a fim de desmoralizar a Previdência perante as empresas, órgãos ou entidades devedoras.

Não se trata, pois de crime de mera conduta, mas, isto sim, de delito de resultado material... embora neste possa estar embutido o dano moral à Previdência Social, como no caso da majoração dos débitos do contribuinte.

A perícia para detectar essas falsificações materiais eletrônicas, é eminentemente técnica e exige a presença de Engenheiro Eletrônico com Especialização em Informática, Bancos de Dados, Sistemas, (não existindo Engenheiro pleno de Sistemas), tendo a perícia a finalidade de apurar: **como se processou a falsificação** (por insersão ou acréscimo, p. ex. registrando pagamento feito por empresas, sem que tenham ingressado nos cofres da Previdência qualquer valor, ou com o registro de quantias a maior que as realmente pagas; ou por exclusão, como já visto, na letra *b* retro); **apontar a efetiva participação do funcionário**

penalmente responsável (se a falsificação foi feita diretamente por *hackers*, o delito não poderá ser o do art. 312-A, já que não se provou a participação direta ou indireta do funcionário); **o montante dos danos, a data em que teria ocorrido a falsificação; se pelo "*modus operandi*", participaram várias pessoas, gerando o concurso de agentes, inclusive detalhando a possível participação técnica/operacional de cada uma; qual a espécie do dano que efetivamente ocorreu, etc.**

A Previdência Social, "interna corporis", pode se antecipar ao Inquérito Policial e proceder via do Engenheiro competente, à Perícia Eletrônica acima aludida, fornecendo todos os elementos apurados aos Peritos Oficiais, que funcionarão no obrigatório Inquérito Policial, para a apuração da autoria, co-autoria e participações, e demais elementos materiais acima exemplificados, sem o que não poderá ser apresentada qualquer denúncia.

Modificação ou alteração não autorizada de sistema informatizado

Art. 319-A. Modificar ou alterar o funcionário sistema ou programa de informática sem autorização ou solicitação da autoridade competente:

Pena – detenção, de 3 (três) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Parágrafo único. As penas são aumentadas de um terço até a metade se da modificação ou alteração resulta dano para a previdência social ou para segurado ou contribuinte." (NR)

Art. 319-A – Modificação ou alteração não autorizada de sistema informatizado, por funcionário.

Aqui, o tipo penal também exige a presença do funcionário, que é no caso o agente penal do delito, se ele, modificar ou alterar o sistema informatizado, o programa de informática, o software, o banco de dados contido naquele sistema, sem autorização ou sem solicitação (dessa autorização) da autoridade competente. No art. 312-A, o funcionário era competente para acessar o sistema, aqui não.

Observe-se que o tipo penal não exige que a modificação ou a alteração seja em banco de dados, em sistema informatizado, em *software* **da Previdência Social.** Pode essa falsificação material eletrônica ou informática, se referir a qualquer sistema informatizado, a qualquer *software*, a qualquer banco de dado, de qualquer repartição pública ou órgão público.

Também, não se exige qualquer resultado material.

O dispositivo visa punir qualquer alteração ou modificação feita em banco de dados, em sistema informatizado, em software, por funcionário, quando este não estiver expressa e especificamente autorizado pela autoridade que tem o poder de conceder essa autorização, de acessar o programa, o banco de dados, o sistema informatizado e modificá-lo ou alterá-lo; ou, quando este funcionário ainda não tiver solicitado da autoridade competente, essa autorização. Aqui o tipo penal comete um "deslize", que pode salvar o funcionário, ou melhor, criar uma situação em que o crime não se consumou, não se aperfeiçoou, para o que, é bastante que esse servidor mal intencionado, apresente prova escrita de que solicitou a autorização, mas, como esta estava demorando muito... ele agiu.

Portanto, o vocábulo "solicitação" aí empregado, não está incluído gratuita ou graciosamente no tipo penal do art. 319-A:

a) ou ele visa inculpar, impedir que o funcionário seja denunciado, provando ele que antes de modificar ou de alterar o sistema informatizado, o banco de dado

ou o programa ou software, ou quaisquer de seus elementos importantes, ele solicitou da autoridade competente a autorização específica e expressa para tal procedimento;

b) ou o vocábulo solicitação, não tem nenhum outro efeito de direito material, além do relativo à letra *a* retro, já que a "lei não tem palavras inúteis ou supérfluas" (STF, RTJ, 134/969).

Parág. único – **Dano para a Previdência ou segurado/contribuinte**

Aqui, na exasperação das penas, o dispositivo exige resultado, isto é, se ocorrer dano de qualquer espécie para a Previdência ou para segurado desta, ou para o contribuinte, as penas serão majoradas, proporcionalmente ao grau da lesão ou do dano apurado (na exegese do art. 11 da Lei nº 8.212/91).

A redação do art. 319-A, como vimos, não faz qualquer referência à Previdência Social... mas, o seu parágrafo único faz remissão expressa a dano para a Previdência Social.

Não constando do artigo, que é o dispositivo principal em qualquer lei, qualquer remissão ou referência à Previdência Social, não pode o parágrafo, que não tem vida própria, nem autônoma, criar tipo penal em total confronto com o artigo, que é a cabeça do dispositivo.

Certamente, o art. 319-A terá de ser alterado no Congresso Nacional para inclusão "da Previdência Social", ou ela deverá ser excluída do parágrafo único. Como está, a inadequação absoluta levará à inaplicação.

Quem redigiu o P.U., parece que "ouviu o galo cantar... mas não sabe onde..."

Sonegação de contribuição previdenciária

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir da folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;

III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias:

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

§ 1º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

§ 2º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e houver demonstrado intenção de não voltar a delinqüir, desde que:

I – tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou

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." (NR).

Art. 337-A. Sonegação de Contribuição Previdênciária. Falsidade Ideológica por omissão:

"Omitir" – "Deixar de lançar"

O *caput* do art. 337-A, cria o crime de sonegação fiscal de contribuições, não de fonte (estas tipificadas no art. 168-A), seguindo os passos do art. 1º, *caput*, da Lei Federal nº 8.137/90.

Essa sonegação é obtida, através de outro crime, o de falsidade ideológica, por omissão, através da previsão dos incisos I, II, III do artigo.

Essa omissão é sempre dolosa, e funciona como uma fraude, que tipifica o delito de falsidade ideológica, como crime-meio, para atingir o crime-fim, desejado pelo agente: suprimir ou reduzir as contribuições devidas à Previdência Social, ou à Seguridade Social, no caso do inciso III (COFINS, PIS, CSLL).

Essas omissões já foram estudadas em profundidades em: "Crimes Previdenciários e Contra a Seguridade Social", nesta 2ª edição.

Algumas peculiaridades merecem destaques:

a) **O inciso I:** Se refere às omissões dolosas relativas às folhas de pagamento; às informações que devam ser prestadas *ex vi legis*, para a Previdência Social, em formulário oficial (v. g. **GFIP, GPS, RAIS,** etc.).

Essas omissões devem se referir ao elenco taxativo de pessoas que o inciso I enumera, o qual não pode ser elastecido pelo Ministério da Previdência, nem pelos seus agentes ou Auditores Fiscais.

b) **O inciso II:** contém 3 espécies de omissões dolosas:

1ª) quantias que foram descontadas dos segurados empregados, ou dos avulsos nos casos da LC nº 84/96, mas não foram contabilizadas no Diário;

2ª) quantias devidas pela empresa, pelo órgão, pela entidade, como ônus exclusivo seu, e que devem ser recolhidas com seus recursos próprios, aí incluídas as contribuições para terceiros, tais como: Sesi, Sesc, Senac, Senai, Sebrae, mais a contribuição da empresa, etc.;

3ª) as quantias devidas pelo tomador de serviços, isto é, pelas empresas que terceirizam serviços, mormente nos casos do art. 31 e seus §§, da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei Federal nº 9.711, de 20.11.98 (DOU-I, de 21.11.98).

c) **O inciso III:** se refere às omissões totais ou parciais, de valores que tenham relação direta com fatos geradores de contribuições previdenciárias para o INSS, ou para a COFINS, o PIS, a Contribuição Social Sobre Lucro Líquido. Aí também estão incluídas as omissões de quantias pagas ou creditadas aos empresários, como o pró-labore, os honorários de diretores, a remuneração devida aos autônomos, aos avulsos, inclusive nos casos da LC nº 84/96.

Parágrafo 1º e 2º – Repetem os §§ 2º e 3º do art. 168-A, já estudado, para onde remetemos o leitor.

d) **Dolo específico –** os delitos: o de **falsidade ideológica** relativo às omissões dolosas vistas nas letras *a*, *b*, retro, que caracteriza o crime-meio, "a ponte" ou o "veículo" para atingir o crime-fim, ou o resultado material, que é a **sonegação fiscal**, ou em outras palavras: a supressão ou a redução das contribuições previdenciárias ou para a Seguridade Social (caso

do inciso III), exigem sempre dolo específico, isto é, o *animus lucrandi* do agente: a omissão visa determinado fim e um resultado material certo: pagar o mínimo possível (redução) ou não pagar nada (supressão).

Ora, **dolo específico,** que consiste na vontade consciente que o agente tem, dos meios e dos resultados materiais que ele deseja, que ele quer obter, **não se presume**. Cabe tanto aos Auditores Fiscais da Previdência Social, quanto aos demais agentes da Previdência Social, bem como, especificamente ao M. P. provar a sua existência, para então fazer uma imputação séria, idônea e segura, contra o agente penal responsável. E essa prova cabal, (que deve vir clara e meridiana, tanto na representação criminal – art. 83 da Lei nº 9.430/96, quanto na própria denúncia do Ministério Público, sem o que, ela passa a caracterizar além da sua própria inépcia, o abuso do poder de denunciar), deve ser obtida através da Perícia Contábil realizada no Inquérito Policial obrigatório, que precederá sempre a peça acusatória do Ministério Público.

Agente penal responsável pelas omissões dolosas/Sonegação Fiscal

Os 3 incisos do art. 337-A, podem ter a presença de mais de um agente penal responsável por cada uma dessas omissões.

Quem pode ser esse agente penal responsável?

1º) A pessoa física que tinha o dever de determinar a elaboração das folhas de pagamento e da prestação das informações exigidas pela legislação previdenciária e atos normativos baixados para sua fiel execução, em face do cargo, funções ou atribuições na empresa, na entidade, no órgão, e de determinar a conferência da exatidão das folhas e das informações. Pode ocorrer que essa pessoa determinou o cumprimento das obrigações, mas os Setores de Pessoal, Fiscal, de Contabilidade ou a Auditoria Contábil, não procederam com exatidão, à elaboração da folhas, ou das informações. Em princípio, o caso pode ser de culpa dos executores acima exemplificados, culpa essa *in faciendo*, ou de culpa *in vigilando*, se aquela pessoa física que tinha o dever de determinar o cumprimento das obrigações, não "policiou' a execução desses serviços. Não se trata aí, da existência de dolo, já que este deriva da omissão proposital, e esse elemento subjetivo exige a vontade livre, e consciência de sua própria ilicitude, elementos esses que exigem prova de derivarem de ordens daquela pessoa física, exemplificada no início do item 1º.

Necessário se torna provar que o agente que tinha o poder de determinar a confecção ou elaboração da folha de pagamento ou das informações, deu ordens para que deles fossem omitidos os elementos exigidos pelo inciso I, ou que tomando conhecimento das omissões silenciou, "aprovou-as".

2º) A pessoa física que nas condições retro, deu ordens para que da Contabilidade fossem omitidos os elementos do inciso II, ou "aprovou" as omissões dos empregados.

3º) A pessoa física, que na empresa, órgão, entidade, tinha o poder de determinar os lançamentos na Contabilidade e deu ordens para que deles fossem omitidos fatos geradores de contribuições previdenciárias para o INSS ou para a Seguridade Social (letra *c*, retro).

Esse agente, repita-se, será a pessoa física que na empresa, órgão ou entidade, tinha a seu cargo, as atribuições de cumprir e determinar o cumprimento das "Obrigações da Empresa", seja em face do organograma da mesma, seja em face dos Estatutos Sociais, das

Atas de Assembléias, de Contratos ou Alterações Contratuais, ou por exercê-las de fato, autorizado implicitamente pela Administração, Diretoria ou Sócios Gerentes, ou pelos Controladores do Capital da empresa. Tema já estudado amplamente em "Crimes Previdenciários e Contra a Seguridade Social".

Atualmente, essas obrigações estão elencadas nos arts. 30/32 da Lei Federal nº 8.212/91.

Diante do exposto, verifica-se logo, sem qualquer sombra de dúvidas que: **não podem ser agentes penais responsáveis *prima facie*, ou em tese,** os sócios gerentes nas Limitadas e demais sociedades comerciais ou civis, nem os diretores nas Sociedades Anônimas ou por Ações, ou nas entidades ou órgãos, cujas funções, atribuições ou atividades, exemplificadamente, eram exclusivamente relacionadas com:

1. Suprimentos, Produção Industrial ou de Serviços;
2. Logística, Marketing, Compras, Vendas, Assistência Técnica;
3. Direção Industrial ou Comercial; Técnica ou Operacional;
4. Engenharia de Processos, de Produtos;
5. Engenharia de Utilidades;
6. Engenharia ou Departamento de Pesquisa e Desenvolvimento de Produtos;
7. E que assim, nada tinham a ver com a parte Administrativa-Financeira.

Obrigações da empresa – Omissões dolosas ocorridas na empresa

É importante que se advirta – mormente aos que não são Contadores militantes, nem Administradores de empresas, muito menos Advogados militantes nas áreas de Tributos e de Contribuições Sociais que:

a) todas as obrigações, encargos ou deveres a que se referem os incisos I, II, III do art. 337-A, constituem aquilo que se denomina de "Obrigações da empresa", aqui compreendidos todos os entes que são contribuintes obrigatórios da Previdência Social, como: as empresas em geral, os órgãos públicos, Prefeituras Municipais e entidades da Administração Direta ou Indireta, que não têm Previdência Própria. Cf. p. ex. os atuais arts. 30/32 da Lei Federal nº 8.212/91;

b) assim, todas as omissões dolosas, somente podem ocorrer num desses entes contribuintes obrigatórios da Previdência Social;

c) autônomos, empresários, recolhem suas contribuições diretamente, em carnês individuais. Não fazem folhas de pagamento, nem prestam informações a que se refere o inciso I;

d) essas omissões, portanto, vão refletir no plano administrativo, reclamando penalidade regulamentares, e no plano penal, em relação aos agentes responsáveis.

Art. 2º Os arts. 61,151, 153, 163, 296, 297, 325 e 327 do Decreto-Lei nº 2.848, de 1940, passam a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 61(...)

III – o dano que acarreta grave lesão à previdência social," (NR)

Art. 61 do C. P. – Inciso III – Circunstância agravante

O Projeto cria o inciso III, tipificando como circunstância agravante da pena, **qualquer dano** que acarrete **grave lesão** à Previdência Social.

Qualquer dano – Grave lesão

Qualquer espécie de dano, seja ele material, patrimonial ou potencial/moral, preenche as condições do agravamento. O dispositivo não distingue, não o podendo fazê-lo o intérprete ou aplicador da lei.

Uma lesão será grave, pela sua repercussão, pelo dano potencial que acarreta, pela publicidade negativa que o fato teve perante os demais contribuintes, perante a coletividade e perante os "homens da lei".

Essa lesão ou o dano, tanto podem ser praticados pelos servidores dos quadros do Ministério da Previdência, do INSS, dos serviços terceirizados pela Previdência Social, mas atingindo esta, como podem ser praticados por quadrilhas particulares, ou com a colaboração ou associação dos servidores acima exemplificados, com repercussão grave na Previdência Social.

Quando se fala em grave lesão, tem-se em vista a tutela ou a proteção do bem maior visado pela norma penal, que é o interesse público em primeiro lugar; e a repercussão interna que o fato delituoso teve, envolvendo figurões da cúpula da Previdência Social como um todo, mesmo que o dano patrimonial não seja vultoso. Esse dano tem um *quid intrínseco*, um valor moral.

A punição visa impedir os maus exemplos, que quando atingem altos figurões, os processos correm em segredo de justiça, e às vezes caminham para a prescrição, em face da burocracia asfixiante que se cria... Não se questionam valores monetários.

Parece-nos que os parâmetros acima, devem ser considerados na valoração jurídica do dano e da grave lesão, para que não se empreguem critérios meramente subjetivos, que certamente conduzirão ao exacerbamento ou ao tratamento muito benigno. Deve prevalecer a objetividade que o interesse público lesionado representa sobre o *quantum* do dano. Assim, objetivamente considerado, o delinqüente habitual, p. ex., sempre representa um dano potencialmente lesivo, pela certeza de que continuará a delinqüir, como já vem procedendo, com constância, com firmeza, com habitualidade. Sua punição deve receber a maior reprimenda da lei, com essa agravante. O mesmo deve ser aplicado às quadrilhas, que agem com a colaboração de funcionários da Previdência Social.

"Art. 151. (...)

§ 2º Se o agente comete o crime, com abuso de função em serviço postal, telegráfico, radioelétrico ou telefônico:

Pena – detenção, de 1 (um) a 3 (três) anos.

Violação de sistema informatizado

§ 3º Devassar sistema informatizado ou banco de dados da previdência social protegido por sistema de segurança, inclusive de *software*:

Pena – detenção, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

§ 4º As penas aumentam-se de metade, se há dano para outrem.

§ 5º Somente se procede mediante representação, salvo nos casos do § 1º, IV, do § 2º e do § 3º." (NR)

Art. 151, do C. P. Parágrafo 2º – **Abuso de função em serviços nominados**

O dispositivo prevê uma pena leve para este delito, tendo como tutela ou proteção, os serviços postais, telegráficos, radioelétricos, telefônicos. Não se refere, porém, à transmissão eletrônica de dados (telecomunicações). O rol deste § 2º, é taxativo, não admitindo elasticidade, para inclusão de outros tipos, espécies, naturezas ou formas de serviços.

Art. 151 – Parágrafo 3º – **Violação de Sistema Informatizado Protegido por Sistema de Segurança**

Este parágrafo visa tutelar o Sistema Informatizado da Previdência Social, aí compreendidos: o banco de dados, as memórias ou arquivos centrais, os programas ou software utilizados pela Previdência Social; enfim, todo e qualquer elemento integrante dos arquivos informatizados.

Alcança a nosso ver, também todos esses elementos quando sob a gestão de terceiros, fora das Repartições da Previdência Social, como os serviços terceirizados pela Previdência.

A violação, compreende o acesso não autorizado, o ingresso não permitido, a penetração nos elementos acima exemplificados, clandestinamente, inclusive por intermédio de *hackers*, a subtração de elementos, já que ninguém viola para admirar o programa, o *software*, o banco de dados, mas para dele extrair elementos, apagar memória, inclusive para introduzir "virus eletrônico", nos programas em uso e de maior importância.

Há uma condicionante no tipo penal do § 3º do art. 151:

A devassa só será punida, só tipificará o delito, se este sistema informatizado, se o banco de dados, se o software estiver protegido por sistema de segurança. Neste caso, o dispositivo visa a proteção também do sistema de segurança, que não pode ser devassado, violado, para que o agente atinja os alvos desejados: o sistema informatizado, o banco de dados, a memória, o programa em uso, ou o software que contém elementos de interesse da Previdência Social.

As penas leves, são verdadeiros "convites" à delinqüência, num País de fartas "tradições criminais"...

Parágrafo 4º – Aumento da pena – Dano para outrem

Ocorrendo dano para outrem, que não a Previdência Social (como p. ex. o contribuinte pagou, mas seus pagamentos são apagados do banco de dados, da memória, do sistema informatizado), haverá um aumento de 50% na pena "in concreto" aplicada pela sentença condenatória.

"Art. 153. (...)

Divulgação de segredo previdenciário

§ 1º Divulgar informações sigilosas ou reservadas contidas ou não nos sistemas informatizados ou banco de dados da previdência social:

Pena – detenção, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

§ 2º Nas mesmas penas do parágrafo anterior incorre quem, sabendo-as ilicitamente obtidas, delas se utiliza.

§ 3º Somente se procede mediante representação, à exceção dos casos previstos nos §§ 1º e 2º." (NR)

Art. 153, do C. P. – **Divulgação de segredo previdenciário.**

Parágrafo 1º

O ato formal e material da divulgação de elementos, dados, nomes, fatos, valores, datas, que constituem segredos da Previdência Social, não deve ser levado ao conhecimento do público em geral, da coletividade brasileira; e tanto pode se referir a elementos constantes das fontes informatizadas, tais como: bancos de dados, sistema informatizado, memórias centrais, programas (software), ou não (outros elementos constantes de processos, de con-

trole mecânicos ou elétricos ou mesmo manuais em localidades mais atrasadas). Esses elementos que devem ser mantidos sob sigilo, tanto podem estar diretamente na Previdência, em seus Postos, Agências, Gerências de Fiscalização e Arrecadação, Procuradorias, como em outros locais, no caso da terceirização, de arquivos mortos, etc.

O dispositivo tutela e protege, juridicamente, os elementos sigilosos da Previdência Social, punindo a sua divulgação de fatos, pessoas, valores, etc. que o público não deve saber...

Essas informações sigilosas, fatos ou segredos previdenciários, podem se referir a:

1º) empresas que fraudaram no passado ou que continuam fraudando a Previdência Social, sonegando contribuições, em valores elevados, mas por serem consideradas grandes empresas ou empresas e entes estatais (S/A de Economia Mista, Fundações Públicas, Empresas Públicas, Autarquias) não podem ter seus nomes divulgados publicamente;

2º) Prefeituras Municipais que descontam as contribuições previdenciárias dos seus trabalhadores sob regime da CLT, mas nunca as recolhem ao erário federal;

3º) pessoas que dentro da Previdência Social falsificaram, ajudaram a falsificar, ou se omitiram dolosamente, facilitando essa falsificação de CND, em impressos do INSS (o DOE-SP, caderno 1, Parte 1, p. 3, de 31.8.99, traz uma extensa lista de CND do INSS, com solicitação para os Registros de Imóveis enviarem-nas a determinada Repartição do INSS, caso alguém se apresente com elas...). Um caso muito estranho, em face da quantidade de envolvidos e da "qualidade" dos mesmos...

4º) pessoas pertencentes a grandes empresas, cujos nomes, obviamente, devem ser preservados, embora elas possam compor a categoria do "colarinho branco"... envolvidas em fraudes rocambolescas ou vultosas contra a Previdência Social. A divulgação de seus nomes, seria um verdadeiro "crime" contra o empresariado nacional...;

5º) empresas privadas ou estatais, que no passado compraram CND falsas e as utilizaram, ou que se serviram conscientemente de GARPS, GRPS falsas ou falsificadas;

6º) bando ou quadrilha que fraudou a Previdência Social, causando prejuízos vultosos, mas contou com a colaboração de servidores desonestos dos quadros da autarquia;

7º) pagamentos de aposentadorias falsas, de benefícios pecuniários falsos, por intermédio de falsários ou quadrilhas que operam com a conivência por ação ou omissão dolosa, de servidores de Previdência ou de bancos que pagam tais benefícios;

8º) pagamentos de indenizações milionárias relativas a acidentes no trabalho, com a conivência ou a omissão dolosa de altos servidores da Previdência Social, com a intermediação de bando ou quadrilha; etc.

Ora, tais fatos degradantes, não podem jamais chegar ao conhecimento do público brasileiro, nomeadamente se por eventual acaso, tenham sido praticados ou consumados com a conivência direta, com a colaboração ou com a omissão dolosa de pessoas da Previdência Social...

Daí, a tutela que a lei brasileira concede aos segredos previdenciários.

Parágrafo 2º – Utilização de informações sigilosas

Este parágrafo pune também o agente, que se utiliza para qualquer fim ou propósito, das informações sigilosas ou reservadas, ou dos segredos previdenciários, a que se refere o § 1º do art. 153, mesmo sabendo que elas foram obtidas ilicitamente, isto é, foram conseguidas por meios não autorizados em lei federal, por chantagem ou promessas de vantagens indevidas, enfim, por qualquer meio ilícito, fraudulento.

Porém, o tipo penal tem uma condicionante elementar:

A pessoa que utilizou essas informações sigilosas, reservadas, ou utilizou os segredos previdenciários, devia saber, isto é, tinha pleno e total conhecimento de que elas foram obtidas por meio ilícito, não autorizado em lei federal.

O agente, portanto, só incide no tipo penal do § 2º, se tinha ciência da obtenção ilícita dos segredos previdenciários, das informações sigilosas ou reservadas, e ainda assim, as utilizou, para qualquer fim ou propósito, que a lei não específica, nem distingue.

O delito não exige resultado material, visa tutelar e proteger juridicamente os segredos previdenciários, as informações reservadas ou sigilosas da Previdência Social, que o público ou a coletividade brasileira não deve saber, nem pode tomar conhecimento do conteúdo material ou moral desses elementos integrantes do "tabu" previdenciário. Fatos delituosos do passado, são sempre desagradáveis, porque podem atingir medalhões já falecidos, grandes empresários ainda vivos, ou políticos que estão no auge, ou mesmo que eram tidos por honestos e exemplares... quando em vida.

Dolo específico do agente – Dolo genérico do agente

O tipo penal dos §§ 1º 2º, não exige resultados materiais, nem patrimoniais. Não contêm em si, qualquer espécie de dano ou lesão, além do dano potencial ou da lesão moral. Assim, contenta-se com o dolo genérico do agente, que tem conhecimento da proibição da divulgação dos segredos previdenciários, mas, ainda assim, os divulga (§ 1º); ou que: mesmo sabendo que os segredos foram obtidos por meio ilícito, ainda assim, os utiliza (§ 2º). Não se exige, pois, dolo específico para a consumação dos delitos supra.

"Art. 163. (...)

§ 1º Se o crime é cometido:

Dano de sistema informatizado

§ 2º Se o crime é cometido por funcionário autorizado contra sistema informatizado da previdência social:

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos, e multa." (NR)

Art. 163 do C. P. – **Dano de sistema informatizado da Previdência**

Parágrafo 2º – Funcionário autorizado (agente do dano)

A locução apresenta um deslize de concordância: ao invés de "dano de sistema informatizado", o certo deveria ser: "dano contra o sistema informatizado", ou pelo menos: "dano ao sistema informatizado".

Trata-se do chamado "crime próprio", isto é, aquele que só pode ser cometido pelo funcionário público ou servidor público, qualquer que seja seu regime único, atual, (ou da CLT, ou regime especial transitório, quando forem autorizados expressamente por lei federal).

A expressão "funcionário autorizado", é específica no sentido de que o agente do delito há de preencher duas condições que o tipo penal exige:

1ª) ser funcionário público, ou servidor público. Assim, se o dano for cometido por particular que não preenche essa condição elementar, ainda que ele preste serviços para a Previdência Social, como nos casos de licitações específicas para tal, ou nos casos de terceirização pela Previdência, o delito será outro que não o do tipo penal do § 2º, do art. 163 do C. P;

2ª) mas o tipo penal não se satisfaz apenas com a condição de funcionário, exige ainda, que este esteja autorizado a acessar o sistema informatizado da Previdência Social, incluídos no "sistema": bancos de dados, memórias centrais, programas ou software, **da** Previdência Social.

Sistemas Informatizados de Empresas Terceirizados

Da maneira como está redigido o § 2º, não abrange os sistemas informatizados de empresas particulares ainda que a serviço da Previdência Social. O dispositivo foi bem explícito, em tipificar o delito, tutelando ou protegendo juridicamente, apenas e tão somente o sistema informatizado da Previdência Social (e não qualquer sistema a serviço da Previdência Social)

Funcionário autorizado

A expressão deve ser entendida no sentido da pessoa física que tem poderes para acessar o sistema como um todo, para "abrir as portas" do sistema, para si mesmo, para ingressar no sistema, sem ter que a todo momento pedir uma permissão ou solicitar uma autorização, para esse fim.

Finalidade da tutela – Espécie de danos ao sistema

A finalidade da tutela jurídica ao sistema informatizado da Previdência Social como um todo (banco de dados, software, memórias, meios de transmissão eletrônicos de dados ou de elementos, "chaves" de penetração, etc.), é impedir ou pelo menos desestimular pela pena de reclusão, que esse servidor categorizado venha a cometer um dano contra a Previdência Social, dos muitos que já exemplificamos nos comentários aos dispositivos do Projeto, e que pela sua importância merecem ser repetidos:

1. alteração no programa, na memória, que elimine empresas da listagem dos devedores da Previdência Social (apagando nomes no sistema);

2. acrescentando elementos no sistema, como: pagamentos fictícios de empresas devedoras da Previdência Social;

3. permitindo com as alterações e supressões acima, o fornecimento de CND a essas empresas, pelo art. 205 do CTN;

4. apagando do sistema informatizado, os dados materiais da "vida pregressa" de empresas perante a Previdência Social, como autuações passadas, falsificações envolvendo-as, uso de documento falso (p. ex. CND falsa);

5. introduzindo até "virus eletrônico" no sistema informatizado;

6. introduzindo listagens de pessoas como seguradas, com as respectivas contribuições, períodos e empresas, facilitando assim, a concessão de benefícios pecuniários indevidos, num verdadeiro estelionato contra a Previdência Social; etc.

"Art. 296. (...)

§ 1º (...)

Uso indevido de símbolo previdenciário

III – quem faz uso indevido de marcas, logotipos, siglas ou quaisquer outros símbolos utilizados ou identificadores de órgãos e entidade da previdência social, em prejuízo de outrem ou em proveito próprio ou de terceiro." (NR)

Art. 296 do C. P. – **Uso indevido de símbolo previdenciário**

Inciso III acrescido – **Crime de resultado, ou de fim determinado**

O inciso III acrescido pelo Projeto ao art. 296 do C. P. tem a finalidade de impedir que o uso indevido, (o que alcança qualquer uso não em serviço estrito e privativo da Previdência Social, do Ministério da Previdência Social, do INSS ou de qualquer órgão do ministério) de marcas, símbolos, logotipos, siglas, desenhos com um destes elementos, impressos com esses elementos ou com quaisquer um deles, venha servir de um verdadeiro engodo, ardil, isca ou artifício para ludibriar terceiros, com a *mise-en-scene* que visa impressionar o particular como se a pessoa que se apresenta dessa maneira, utilizando quaisquer um desses elementos privativos previdenciários, fosse pessoa categorizada e apta a obter do INSS, dos órgãos do Ministério da Previdência Social, benefícios, CND, aposentadorias, licitações, etc., sempre mediante uma paga por esse terceiro, que seria o lesionado materialmente, enquanto a Previdência Social seria lesionada moralmente; e esse embusteiro ou impostor, seria o próprio beneficiário da vantagem ilícita e indevida, ou esse proveito ilícito e indevido, seria obtido por terceiro, comparsa ou sócio desse estelionatário.

Crime de resultado

O delito não é de mera conduta. Exige um resultado, um fim, que serão ou poderão ser:

a) o prejuízo da vítima do engodo, do ardil, da isca, da *mis-en-scene*;

b) o proveito do próprio farsante ou de seu comparsa, parente ou familiar, ou mesmo de uma empresa para a qual o impostor presta serviços, seja como avulso, autônomo, *free-lancer* ou empregado categorizado.

Observe-se que o tipo penal não exige um resultado imediato, certo e definido, nem exige um proveito ou uma vantagem pecuniária, monetária, financeira ou econômica, nem que o prejuízo do terceiro seja de monta, de vulto.

Qualquer que seja o prejuízo da vítima ou terceiro, inclusive apenas moral ou psíquico, pelo ludíbrio de que foi vítima, já é um dano imaterial que satisfaz o tipo. No mesmo sentido, o benefício ou proveito do agente principal, que é o impostor, farsante ou embusteiro que se apresenta usando um daqueles elementos, ou da empresa ou de comparsa, pode ser de qualquer espécie, não necessariamente financeiro, monetário. O perdão de dívida, é um benefício.

"Art. 297. (...)

Falsificação de documento destinado à previdência social

§ 3º Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir:

I – na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório;

II – na Carteira de Trabalho e Previdência Social de empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita;

III – em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado.

§ 4º Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no parágrafo anterior, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços." (NR)

Art. 297 do C. P.

Parágrafo 3º – Falsificação de documento destinado à Previdência Social – **Falsidade Ideológica por ação**

O delito tipificado neste § 3º, não é o de falsificação material ou documental, no sentido de fazer, fabricar, produzir, confeccionar, um documento novo, falso, fabricado, montado, ou de alterar o documento verdadeiro.

Quem insere ou faz inserir informações falsas, diversas das verdadeiras, isto é, ideologicamente falsas, para produzir resultado jurídico, isto é, fazer prova perante a Previdência Social, da qualidade de segurado obrigatório, que esse "beneficiário" não possui, nem possuía até então; ou para provar que a empresa cumpriu suas obrigações perante a Previdência Social (v. g. arts. 30/32 da Lei nº 8.212/91), está praticando o delito de falsidade ideológica, por ação, pelo ato concreto de inserir elemento relevante, diverso do verdadeiro, em um documento (v. g. folhas de pagamento, Carteira Profissional, impresso oficial destinado à prestação de informações, como a RAIS, a GFIP, a GPS, no caso do inciso III).

Portanto, o § 3º criado pelo Projeto, ficaria melhor e mais correto, se fosse colocado no art. 299, o que aliás está expresso na parte final dos incisos II e III, do citado parágrafo.

Inserir ou fazer inserir – Agente do ato delituoso

O agente do tipo penal tanto pode ser alguém no Departamento de Pessoal ou de Recursos Humanos ou de Relações Industriais, que *sponte sua*, para beneficiar parente, familiar, amigo ou a empresa (no caso das informações desta para a Previdência Social), inseriu no documento, o elemento ideologicamente falso, já exemplificado. Ou, esse agente obedeceu ordens superiores de pessoa física com poderes para tal, e fez as inserções ideologicamente falsas, cabendo aqui investigar na fase do Inquérito Policial, se esse agente empregado que obedeceu as ordens superiores, fez ver por escrito a quem determinou a inserção, a ilicitude da conduta, o meio fraudulento; ou se limitou-se a cumprir as ordens, sem qualquer observação, caso em que, em tese, haveria o concurso de agentes no delito do *falsum*, mormente se a ordem é cumprida sem qualquer recalcitrância, por funcionário categorizado, com instrução superior, que tem plena consciência do ilícito, do alcance da fraude.

Delito de resultado – Dano potencial – Dolo específico

Os 3 incisos não tipificam delito de mera conduta, pois exigem que o *falsum*, se preste a atestar a veracidade de uma das situações concretas que constam de cada um dos incisos I, II, III, perante a Previdência Social:

a) deva produzir prova da qualidade de **segurado obrigatório** (o que exclui outras categorias de segurado, como os facultativos, em dobro e as pessoas que eventualmente não estejam elencadas taxativamente na atual Lei Federal nº 8.212/91, como segurados obrigatórios), que esse "beneficiário do *falsum*" não possui, nem possuía antes, prova essa que será feita perante a Previdência Social (inciso I);

b) deva produzir efeito, perante a Previdência Social, seja através da Carteira Profissional ou de Trabalho, de Declarações, de Certidões, de Atestados (inciso II);

c) que comprove o cumprimento das obrigações pela empresa, perante a Previdência Social (v. g. caso dos arts. 30/32 da Lei nº 8.212/91) (inciso III).

O delito nos 3 incisos, é, pois de resultado certo e determinado: fazer prova perante a Previdência Social; tem, enfim, um propósito ou um objetivo a alcançar, como vimos nas letras *a*, *b*, *c* retro.

Incisos I e II – Falsidade Ideológica e estelionato

Porém, não se exige que o resultado, fim ou propósito e objetivo ainda que certo e determinado, seja alcançado de pronto, de imediato. O agente, por si próprio ou com a colaboração, intermediação ou execução de um terceiro que pode ser seu amigo, parente, familiar, prepara o terreno com a falsidade ideológica, para, no futuro, esse "beneficiário" comparecer aos órgãos da Previdência Social e requerer um benefício pecuniário (aposentadoria, auxílio, etc.), consumando então, o delito de estelionato contra a Previdência Social, com o uso do documento ideologicamente falso. Este então, seria o delito-meio, a "ponte ou o veículo" do crime-fim: o estelionato. Observe-se que, já estando falecido aquele beneficiário, o uso do documento falso e o estelionato ou a sua tentativa, podem ser concretizados por parentes, familiares, ou pelos sempre atuantes estelionatários.

Todo documento falso, carrega em si mesmo, um dano potencialmente lesivo, que independe da obtenção do resultado material ou patrimonial, mas, da possibilidade concreta do *falsum* atingir o objetivo a que se propunha seu portador.

Dolo específico

O dolo relativo ao delito de falsidade ideológica, é específico, porque sua intensidade e o "intuito que o motiva", decorrem da plena consciência da ilicitude da conduta pelo agente, que sabe ser a mesma: **antijurídica**, lesionando um bem tutelado juridicamente pela lei federal; **reprovável penalmente**, porque atinge a confiança, a credibilidade, a segurança que os documentos devem ter perante a coletividade, perante o Fisco e terceiros, e nomeadamente perante a Previdência Social.

Além do que, o dolo específico resulta também, da própria finalidade ou objetivo imoral, anti-social e ilícito que o *falsum* visa obter, perante a Previdência Social nos 3 incisos, mormente nos incisos I e II.

Dano potencialmente lesivo – Dano material futuro

A lei não exige que o beneficiário do **falsum** obtenha um resultado material de imediato, em qualquer dos 3 incisos do § 3º.

O dano que a lei visa evitar, é de caráter potencial, moral, de perigo contra a instituição da Previdência Social.

A eventual obtenção do resultado patrimonial depois, não desnatura ser o delito potencial, isto é, não descaracteriza a presença do dano potencialmente lesivo.

Porém, a potencialidade do dano de um documento é medida, é avaliada pela possibilidade concreta do *falsum* atingir o resultado esperado.

Um documento expedido por uma grande empresa, bem estruturada, bem organizada, é um documento, se falso, potencialmente danoso, porque ninguém vai partir da presunção ou julgá-lo *prima facie* falso.

Outrossim, a potencialidade do dano pelo documento, pode resultar de sua esmerada e exata elaboração, confecção, nos padrões aceitos.

Elementos materiais que exteriorizam o *falsum*

Os 3 incisos do § 3º, indicam em caráter taxativo, em quais elementos materiais ("documentos" a grosso modo), o *falsum* poderá ser exteriorizado, isto é, materializado, pela inserção da declaração ou informação falsa, diversa da verdadeira, sempre por ação do agente ou sujeito passivo:

No Inciso I:

a) Folhas de Pagamento, que tanto podem ser confeccionadas diretamente pelo Departamento de Pessoal, de Recursos Humanos ou de Relações Industriais da empresa, da entidade, do órgão, quanto externamente, por Escritórios de Contabilidade, de Assessoria, de Auditoria e Contabilidade, ou por empresas especializadas que trabalham mediante terceirização, via de sistemas informatizados. Daí, a necessidade do Inquérito Policial, para apurar onde foram confeccionadas as folhas, e quais os autores e co-autores do *falsum*, bem como a data do delito, o *modus faciendi*, as circunstâncias materiais, quem ordenou, etc.

b) Documento de informações, pode ser:

RAIS, GFIP, outros impressos oficiais que se destinam à prestação de informações com reflexos na Previdência Social, e a própria GPS.

c) **Elemento-mor, ou elemento principal do *falsum***

O tipo penal do inciso I, visa impedir que nos elementos materiais retro exemplificados, seja incluída pessoa física, na qualidade de segurado obrigatório da Previdência Social (empregado, empresário, p. ex.), condição essa que o incluso não tinha antes de sua inclusão na folha de pagamento ou no documento de informações.

O objetivo essencial da falsidade ideológica aí, é o de provar que determinada pessoa física (podem ser várias), incluída fraudulentamente na folha ou no documento (impresso oficial), ou nas certidões, atestados, declarações, é segurado obrigatório da Previdência Social, o que possibilitará no futuro, a tentativa ou o próprio estelionato contra a Previdência Social, como já vimos.

O meio fraudulento, caracteriza tecnicamente, a "prova forjada", num dos meios materiais de exteriorização da mesma, com nome do segurado, salário ficto, início do trabalho, etc.

No inciso II:

O **falsum** aqui é produzido na Carteira Profissional, ou em Certidões do tempo de serviço, do período (inclusive fornecidas por Prefeituras Municipais, a pedido de Sindicatos Rurais), atestados ou declarações, e tanto pode se referir à falsidade total, como parcial.

Na falsidade ideológica total, tudo o que se anotou na Carteira Profissional, ou que constou na certidão, no atestado, na declaração, é falso.

Na falsidade ideológica parcial, o *falsum* pode se referir ao tempo de serviço, ao salário, à remuneração, ao cargo, etc., enquanto os demais elementos são verdadeiros.

No inciso III:

O *falsum* aqui pode ser inserido no **documento contábil** (v. g. balanço patrimonial, demonstração contábil de resultado, balancete, demonstrações financeiras, desde que assi-

nadas por Contabilistas legalmente registrados no CRC; xerox autenticadas de lançamentos no Diário, etc), ou em qualquer outro documento, relacionado com o cumprimento de obrigações da empresa.

No primeiro caso (documento contábil), o *falsum* pode aparentar que as contribuições estão recolhidas, embora com guias falsas ou falsificadas; ou que foram contabilizados em títulos próprios os valores relacionados com a Previdência Social, via de provisões parciais.

No segundo caso (qualquer documento), a falsidade ideológica tem por fim aparentar e provar que a empresa, o órgão, a entidade, cumpriu e cumpre as obrigações da empresa (v. g. arts. 30/32 da Lei nº 8.212/91), e a expressão "qualquer documento", é ampla, podendo ser qualquer meio material, gravado, escrito, como: disquete, programa (software), fitas eletrônicas, impressão em computador, impresso oficial datilografado, uma guia ou formulário oficial, como, p. ex.:

RAIS, Outras guias, GPS, GFIP, Guias de FGTS e outros impressos oficiais que são utilizados para a prestação de informações à Previdência Social, mais especificamente ao INSS e desde que tenham sido criados, em obediência à expressa previsão em lei federal.

Cabe aos Auditores Fiscais da Previdência Social exigirem todos esses documentos, para exame e verificação de sua autenticidade.

Neste inciso III, o móvel da falsidade ideológica, é provar que a empresa, o ente, o órgão, cumpriram suas obrigações legais perante a Previdência Social, e com esse meio fraudulento, livrar quaisquer desses entes, de penalidades administrativas, que independem do delito em que incidirem os seus agentes penalmente responsáveis, além da obtenção da CND.

Qualquer documento

Alcança qualquer impresso ou formulário oficial, criado pelo INSS ou por outros órgãos do Ministério da Previdência Social, para serem utilizados pelas empresas, órgãos ou entidades, contribuintes da Previdência, na prestação de informações neles requeridas ou exigidas.

Parágrafo 4º – Falsidade ideológica por omissão

Omissão de elementos taxativamente enumerados

Este parágrafo 4º, acrescido ao art. 297, pune também, qualquer omissão, que no caso é considerada tecnicamente como falsidade ideológica, por representar elemento juridicamente relevante para a Previdência Social.

Essa omissão, porém, deve se referir, obrigatoriamente, aos elementos taxativamente enumerados no tipo penal do § 4º, que são:

a) nome do segurado;

b) seus dados pessoais;

c) a remuneração;

d) a vigência do contrato de trabalho ou da prestação de serviços.

A lei tutela e protege juridicamente esses elementos, e pune sua omissão em quaisquer dos incisos I, II, III do § 3º, isto é, omissão em quaisquer dos elementos materiais taxativamente elencados em quaisquer dos incisos I, II, III do § 3º, já que desta omissão, podem resultar:

1º) prejuízo do trabalhador, do segurado obrigatório, no futuro, quando for solicitar aposentadoria, auxílio doença, ou outro benefício pecuniário, o que atingirá seus dependentes;

2º) o prejuízo da Previdência Social, já que a omissão desses elementos materiais relevantes para a fiscalização, para o confronto entre os dados relativos aos elementos dos 3 incisos do § 3º e para a conferência da exatidão das contribuições devidas, recolhidas, além de tornar trabalhosa e árdua a função dos Auditores Fiscais da Previdência Social, visará, salvo exceções comprovadas, encobrir recolhimentos a menor ou mesmo contribuições devidas e não recolhidas.

A omissão que visa acobertar o não recolhimento ou o recolhimento parcial, das contribuições legalmente devidas, constitui na verdade, uma fraude fiscal, cujo intuito será então a supressão ou a redução das contribuições, o que obviamente não pode ser meramente presumido, mas, exige prova material cabal, através de Perícia Contábil de profundidade.

"Art. 325.

Permissão ou utilização de acesso não autorizado a sistema informatizado

§ 1º Nas mesmas penas deste artigo incorre quem:

I – permite ou facilita, mediante atribuição, fornecimento e empréstimo de senha ou qualquer outra forma, o acesso de pessoas não autorizadas a sistemas informatizados ou bancos de dados da previdência social;

II – se utiliza, indevidamente, do acesso restrito.

§ 2º Se da ação ou omissão resulta dano à previdência social ou a outrem:

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos, e multa." (NR)

Art. 325, do C. P. – **Crime praticado por funcionário público**

Parágrafo único 1º – Permissão ou utilização de acesso a sistema informatizado da Previdência Social, a pessoas não autorizadas – **Inciso I**

Este inciso I, pune com as penas do art. 325 do C. P., o agente pessoa física, servidor da Previdência Social ou não, que através de um dos verbos aí exemplificados, facilita, permite, fornece, empresta, dá, entrega, a senha ou a "chave de acesso", o "código de acesso", o controle magnético que permite o acesso ou qualquer outra forma de ingresso no sistema informativo, no banco de dados, nas memórias centrais, nos programas ou software da Previdência Social, **a pessoas não autorizadas.**

Trata-se de crime equiparado à violação do sigilo funcional, e como tal, é crime próprio, que só pode ter como agente o funcionário ou servidor público, no conceito do art. 327 e seu § 1º, do C. P., na redação do Projeto.

O tipo penal visa proteger toda a Informática da Previdência Social, evitando danos, já que quem acessa ou ingressa em sistemas informatizados, em bancos de dados, em memórias centrais, em programas de computador (software), não o faz pelo prazer de olhar, de verificar *in locu*, de mera contemplação hedonística, mas, para prejudicar ou para beneficiar a si mesmo ou a terceiro.

O tipo não prevê, porém, resultado, isto é, dano, nem agrava a pena, sobrevindo lesão. Visa em suma, evitar a ocorrência do dano.

É um tipo penal de prevenção.

Inciso II – Utilização indevida do acesso restrito.

O tipo penal deste inciso, pune a utilização pelo agente, que ingressa no acesso restrito (a pessoa autorizada), indevidamente.

Se o inciso I, pune o agente que através de um dos meios exemplificados (cede, empresta, permite, facilita, etc.) "abre as portas" do acesso a pessoas não autorizadas, já o inciso II, pune o agente que se utilizou, indevidamente, do acesso restrito aos sistemas informatizados, aos bancos de dados, aos programas de computador, todos da Previdência Social ou a serviço dela.

Dano por ação ou omissão – Dolo específico

Os verbos que "acionam" os tipos penais do inciso I, admitem o delito por ação, mas, também por omissão, no caso de "facilita". O dolo específico é elemento essencial dos tipos dos incisos I, II, do § 1º.

Parágrafo 2º – Dano à Previdência ou a terceiro

Este parágrafo prevê penas específicas, para os agentes que incidirem nos tipos penais dos incisos I e II, do § 1º, por ação ou por omissão, se desses atos, ocorrer dano para a Previdência Social ou terceiros.

A omissão aí prevista, se encaixa no verbo "facilita", já que o ato de facilitar, tanto pode resultar de uma ação direta do agente, para terceiro, como p. ex. "abrir as portas para o estranho penetrar onde não deve", como da omissão dolosa de "fechar os olhos" para o estranho. Aqui o agente não "abriu as portas, diretamente", mas permitiu pela sua omissão dolosa, que o estranho as abrisse...

O dano à Previdência já foi exemplificado: pode ocorrer com a "limpeza" ou o apagão, do banco de dados, das memórias centrais, dos nomes ou valores devidos pelos contribuintes da Previdência; ou com a inclusão de recolhimentos fictícios, em nomes de contribuintes; ou ainda, com a inclusão em "folhas de pagamento" de pessoas inexistentes, a títulos de aposentadorias, benefícios pecuniários, sendo a expressão "folhas de pagamentos", qualquer sistema ou programa utilizado, de onde são emitidas as ordens para os bancos pagarem a essas pessoas... A elaboração de CND falsa, etc.

O dano a terceiros, pode resultar do apagão, no banco de dados, nas memórias centrais, nos sistemas ou programa, de valores já recolhidos que assim, desaparecem dos registros informatizados da Previdência, e podem se não detectados a tempo, desencadear ação fiscal indevida no caso, dos Auditores Fiscais da Previdência Social contra esses contribuintes, os quais por sua vez, reagirão em cadeia, com a justa revolta, ingressando no Juízo Cível e Criminal (art. 20 da Lei nº 8.137/90 e art. 4º, *h*, da Lei nº 4.898/65), contra aqueles Auditores... Esse dano pode ser total ou parcial.

As penas, contudo, não são de ordem a "assustar" o bando ou quadrilha "especializada" nesse tipo de dano.

Justifica-se a exigência do dolo específico, porque o agente que "abre as portas" do programa, do sistema informatizado, das memórias, do banco de dados a pessoas não autorizadas, sabe dos riscos graves e dos danos que sua conduta pode acarretar à Previdência Social.

"Art. 327. (...)

§ 1º Equipara-se a funcionário público quem exerce cargo, emprego ou função em entidade paraestatal, e quem trabalha para empresa prestadora de serviço contratada ou conveniada para a execução de atividade típica da previdência social." (NR)

Art. 327 do C. P.

Parágrafo 1º – Equiparação a funcionário público

Conceito e alcance de funcionário público

O § 1º, altera substancialmente a redação anterior do CP de 1940, equiparando a funcionário público para efeitos penais, várias pessoas físicas, antes não incluídas, nem equiparadas, nem alcançadas pelo então vigente conceito de funcionário público para efeitos penais.

Alcance do dispositivo

A partir da transformação (e vigência da lei oriunda do Projeto), estão alcançados e abrangidos penalmente, como funcionário públicos, as pessoas físicas que:

a) exerçam cargo, emprego, função, isto é, qualquer atividade laboral, qualquer trabalho: físico, mental, técnico, científico, especializado, em **entidade paraestatal;**

b) nas condições acima, trabalhem para qualquer empresa terceirizada, conveniada, contratada, para execução de **atividade típica da Previdência Social.**

Entidade paraestatal

Tem sido entendido na expressão/entidade paraestatal, entes que têm certo vínculo com a Administração Direta, estando sob a supervisão de Ministérios, no plano federal; de Secretarias de Estado, no plano dos Estados e Distrito Federal; e de Secretarias Municipais, no plano dos Municípios.

São exemplos de entidades paraestatais:

1. as empresas públicas;
2. as S/A de economia mista;
3. as fundações públicas;
4. os serviços autônomos, que funcionam como "braço do Estado";
5. as autarquias.

São os chamados entes da Administração Indireta.

Os conceitos legais desses entes (1, 2, 3, 5, retro), estão no art. 5º e incisos do Decreto-Lei Federal nº 200, de 25.02.67 – Lei da Reforma Administrativa, na redação que lhes deu o Decreto-Lei Federal nº 900/69.

Natureza do vínculo laboral na entidade paraestatal

O legislador não distingue no conceito e alcance da expressão "funcionário público", o regime jurídico a que está submetido essa pessoa física.

Assim, estão compreendidos na expressão e no seu alcance penal, quaisquer pessoas físicas, que sejam empregados ou trabalhadores, regidos pela CLT; quer sejam trabalhadores temporários, regidos pela legislação especial, estagiários, sob regime de lei especial;

bolsistas; Presidente, Vice e diretores dos entes nºs 1, 2, 3, 5 retro; dirigentes do ente nº 4 retro, qualquer que seja a forma do provimento; pesquisadores e pessoal técnico, científico, contratados, nacionais ou estrangeiros, mesmo que sejam independentes ou cedidos por Universidade ou Institutos de Pesquisas, por Consulados ou Embaixadas alienígenas, não interessando também para a lei penal, o tipo de remuneração, a forma de pagamento. A condição essencial e fundamental do tipo é que a pessoa física exerça algum cargo, função, emprego, enfim, uma atividade laboral na entidade paraestatal, já exemplificada, não importando também, porque a lei não contém ressalvas, que o trabalho, cargo, função, emprego ou atividade, seja permanente, temporário, provisório ou definitivo, esporádico ou habitual. O conceito em sua amplitude, alcança também: o *free-lancer*, o avulso, o autônomo, o profissional liberal, desde que prestem qualquer trabalho para uma paraestatal.

Atividade típica da Previdência Social

É importante, antes de fornecer exemplos dessas atividades típicas, que se conceitue o que seja a Previdência Social. O legislador não se referiu à Seguridade Social, esta compreendendo a Assistência Social e a Saúde, que são prestadas gratuitamente a todos, independentemente de serem ou não segurados da Previdência Social. Os serviços de Saúde, são prestados atualmente pelo SUS.

A Previdência Social, em suas atribuições essenciais atuais, tem a seu cargo, as seguintes funções (Lei 8.212/91 e alterações):

a) arrecadação e fiscalização das empresas, relativamente às contribuições previdenciárias expressamente previstas na Lei de Custeio: a de nº 8.212/91, com as suas alterações; na Legislação do Funrural, etc;

b) o pagamento de benefício pecuniários, tais como aposentadorias, auxílios e outros previstos na Lei de Benefícios (Lei nº 8.213/91 e alterações);

c) o controle através de sistemas informatizados, bancos de dados, programas de computador ou software específico, das empresas contribuintes, das Prefeituras e órgãos públicos que não tendo Previdência própria, são contribuintes obrigatórios da Previdência Social federal, dos segurados empresários, avulsos, autônomos, facultativos, do cumprimento de suas obrigações;

d) a Auditoria sobre as atividades das letras *a*, *b* retro.

A arrecadação, porém, não é feita diretamente pelo INSS, mas, por estabelecimentos bancários autorizados. Logo, as pessoas físicas que trabalham nesses estabelecimentos, a rigor, estão também abrangidos pela parte final do § 1º.

Quaisquer serviços que venham a ser prestados, pagos ou custeados diretamente pela Previdência Social, embora, em tese, pertençam "tecnicamente" à saúde, tais como:

1. bancos de sangue; hemodiálise;

2. serviços médicos especializados ou paramédicos: fisioterapia, terapia ocupacional, psiquiatria, psicologia, assistência social, etc;

3. laboratórios de análises clínicas; cirurgias, internações;

4. diagnósticos de doenças graves (câncer, aids, tuberculose, Mal de Parkson, Mal de Alzheimer, lepra (Mal de Hansen), epilepsia, etc). Estes serviços integram a atividade específica da Previdência Social (1/4).

CAPÍTULO II
DO PROCEDIMENTO

Art. 3º O procedimento de que trata este Capítulo será aplicado aos crimes contra a previdência social.

Art. 3º – Procedimento penal – Processo penal específico

O art. 3º, é expresso em declarar que o processo penal relativo aos Crimes Contra a Previdência Social, terão procedimentos próprios, específicos, completamente separados e autônomos, dos procedimentos constantes do CPP.

Esses procedimentos contêm avanço louvável, porque se distanciam dos velhos métodos da Ditadura, que ainda constam do CPP, onde a denúncia é recebida mediante simples aposição de carimbo, sem maiores indagações, como aliás imperava na vigência do famigerado inciso 5º, do art. 20, do Decreto-Lei Federal nº 88, de 20.12.1937, onde o réu tinha o dever de provar que não era culpado, isto é, tranferia-se o ônus da prova exclusivamente para o réu, regime infame que hoje, diante dos postulados insertos na Constituição Federal de 1988, como Direitos Garantias Fundamentais dos Cidadãos e como cláusulas pétreas, não mais admitem tais procedimentos espúrios (cf. p. ex. 5º, XLV, XLVI, LVII).

Tanto isso é verdade que: o art. 4º adiante comentado, foge da regra espúria, esdrúxula e teratológica de: oferecida a denúncia certa ou errada, inepta ou não, nula ou não, o Juiz limita-se como um verdadeiro robô ou ser automatizado a recebê-la, como se fosse seu dever de ofício apenas e tão somente apor um carimbo morto na denúncia, marcando logo o interrogatório do réu, seja este inocente ou culpado, transferindo-lhe assim, o dever de provar que não é o autor do delito, que o fato não aconteceu na sua gestão na sociedade, ou que nela não estava na época do delito ou ainda que suas atribuições eram técnicas, operacionais e não geria a parte administrativa da sociedade, não lhe incumbindo, portanto, os encargos ou as "Obrigações das Empresas", a que se referem os arts. 30/32 da atual Lei nº 8.212/91, nem ele tinha o poder de determinar os recolhimentos ou os repasses dos valores descontados, cobrados e recebidos, arrecadados dos público ou retidos na fonte, muito menos competia-lhes os encargos de folhas de pagamento, de descontos de contribuições ou de confeccionar guias e recolher as contribuições previdenciárias.

Art. 4º Oferecida a denúncia, o réu será citado para, no prazo de 15 (quinze) dias, apresentar resposta escrita, juntar documentos, arrolar até 5 (cinco) testemunhas e requerer as diligências que entender necessárias.

Parágrafo único. Se a denúncia não for oferecida no prazo legal, o representante judicial de entidade de previdência social promoverá a ação penal subsidiária.

Art. 4º – Denúncia oferecida – Citação do acusado – Resposta escrita

O procedimento penal específico para os Crimes Contra a Previdência Social, passa a ser sumário, com eliminação da burocracia forense e atos que servem para prolongar o desfecho da ação penal, os quais não mais têm razão de ser, oriundos que são do velho e ancião CPP de 1941, e que permitem às vezes, atos procrastinatórios.

A denúncia é apenas apresentada, mas ainda não recebida, antes que venha aos autos a resposta escrita desse acusado, e não réu, uma vez que, técnica e juridicamente o réu existe depois de recebida a denúncia, com o que é formalizada a Ação Penal.

A citação, pois, será o ato que nesse procedimento especial e específico, visa trazer para os autos o acusado de algum delito específico, contra a Previdência Social, dos muitos contidos no Projeto.

Esta inovação (a resposta escrita), permite que esse acusado apresente uma verdadeira defesa escrita, que, embora preliminar, é importantíssima, tanto é que, dependendo de sua relevância, de sua fundamentação, a denúncia pode não ser recebida, transferindo o ônus de formular uma nova ou de recorrer à Corte *Ad Quem*, para o Ministério Público.

É a oportunidade de ouro que o acusado tem para: arrolar as testemunhas, juntar documentos idôneos que comprovem de maneira cabal, p. ex.:

a) que ele não pode ser o responsável penal pelos fatos descritos na denúncia do Ministério Público, em face dos seguintes motivos relevantes: descrevê-los e atestá-los com provas;

b) que não há nexo de causalidade entre os fatos delituosos e as suas funções, atribuições ou encargos na empresa, na entidade ou no órgão onde trabalha ou trabalhou, juntando: Atas, Estatutos, Contratos, Alterações, Organogramas, etc.;

c) que suas atribuições eram ou são eminentemente técnico-operacionais, tais como: direção da produção, do controle de qualidade, dos suprimentos, da Logística, das compras, das vendas, da assistência técnica, da Engenharia do Produto, do Desenvolvimento e Pesquisa de novos produtos, da prestação de serviços técnicos, etc. (juntando as provas documentais/técnicas, de suas atribuições reais);

d) que na época dos delitos, não fazia parte da empresa, da entidade, do órgão, ou deles já tinha saído em caráter definitivo. Juntar provas documentais;

e) que à época dos delitos estava no exterior, a serviço, ou que não residia no local dos fatos, etc. A alegação deve ser provada de plano;

f) que no período, ocorreu estado de necessidade, força maior, caso fortuito, a situação era deficitária, etc., juntando logo as provas documentais.

Diligências que entender necessárias

Essas diligências podem compreender:

1. documentos essenciais à defesa desse acusado, em poder de terceiros;

2. ofícios à Repartições Públicas, Cartórios, Procuradoria da Fazenda, requisitando cópias de documentos ou processos, para extração de xerox autenticados;

3. ofícios a esses entes (exemplificados), requerendo informações sobre fatos relevantes, ali existentes, como p. ex.: declarações de bens ou de rendimentos de terceiros que adquiriram o controle acionário, tendo os fatos delituosos acontecidos já na gestão desses novos proprietários, etc.;

4. ofícios às Cias. Aéreas ou Marítimas, sobre as viagens do acusado.

Como se trata de processo sumário ou de rito sumário, em princípio, entendemos que não cabe aqui, nesta fase, requerer a perícia contábil. As provas hão de ser documentais, por excelência, e as testemunhais até o número indicado ou permitido pela lei.

Quem pode apresentar a resposta escrita

Juridicamente, caberia a esse acusado constituir advogado que, além de sua habilitação na OAB, tenha também vasta experiência militante na Advocacia especializada previ-

denciária e de Crimes Previdenciários, a fim de que a sua defesa, tanto a preliminar quanto outra eventualmente necessária, seja produzida a contento, por um *expert*, que domine esses temas, em toda amplitude.

Porém, se pelas circunstâncias materiais do momento, o que exige prova cabal do fato, o acusado não dispuser de numerário para contratar esse advogado, cabe-lhe requerer à Assistência Judiciária do Estado, um Procurador para tal mister, o que fará imediatamente após receber a citação.

Não ocorrendo nenhuma das hipóteses retro, cabe ao Juiz nomear um defensor dativo ou *ad hoc*, para desempenhar o mister, mesmo porque, a teor do art. 3º, o recebimento da denúncia exige a apresentação anterior da resposta escrita (art. 4º *caput*). Cabe ao acusado, pois, comunicar ao Juiz os fatos já aludidos, antes do término dos 15 dias.

Prazo de decadência para a resposta

O prazo de quinze dias a que alude o *caput* do art. 4º, é fatal, decadencial, e não se interrompe, nem se suspende, e começa a fluir a partir da citação pessoal do acusado.

Citação pessoal do acusado

A citação do acusado é pessoal e só pode ser tentada por quaisquer outros meios, se, todos os esforços desenvolvidos resultarem inúteis. Assim, além do endereço que consta na denúncia, o acusado deve ser procurado em listas telefônicas, ou através de ofícios ao Tribunal Regional Eleitoral, às Cias. de Saneamento Básico, Luz e Telefone; aos Correios e Telégrafos, à Receita Federal.

A citação edital só deve ser empregada, como medida *in extremis*, se falharem todas as buscas acima exemplificadas.

A citação deve ser dirigida ao responsável penal, devidamente identificado, para que se evitem erros gritantes de homônimos, nomes quase semelhantes ou muito parecidos, que são casos comuns em grandes cidades, tendo o oficial de Justiça e os cartórios, a cautela de verificar no documento de identidade, esses elementos e, se o denunciado, de fato, fazia parte da empresa, da entidade, do órgão, já que tem sido comum, falsários constituírem empresas utilizando documentos furtados ou roubados de terceiros.

Parágrafo Único – Denúncia não oferecida pelo Ministério Público.

Ação penal subsidiária

O Ministério Público recebendo a *notitia criminis* por qualquer meio ou forma escrita, que lhe é enviada pela autoridade competente da Previdência Social (v. g. Superintendente local, Gerente de Fiscalização e Arrecadação ou Procuradoria do INSS), contendo ela todos os elementos da denúncia oferecerá esta; ou requererá a instauração imediata do Inquérito Policial.

Se entender que o caso não constitui delito, não a oferecerá.

Cabe então, ao Procurador da Previdência Social, apresentar a ação penal subsidiária, que terá o trâmite iniciado pelo disposto no art. 4º *caput*, agindo também com a cautela de verificar a existência dos pressupostos para essa ação penal (nexo de causalidade ligando o agente aos fatos delituosos; grau de participação e culpabilidade; antijuridicidade,

antisociabilidade e reprovabilidade da conduta do agente; inexistência da causa excludente; narração circunstanciada dos fatos; conduta individual de cada agente, etc.).

Art. 5º Apresentada a resposta do réu, o juiz decidirá do recebimento da denúncia.

Art. 5º – Recebimento ou rejeição da denúncia – Prescrição Penal – Resposta escrita necessária do acusado

Como está redigido o artigo 5º do Projeto, entende-se que a resposta escrita do acusado (art. 4º *caput*), é peça essencial, obrigatória e mesmo, *conditio sine qua non*, para que o Juiz (ou o Colegiado nas Ações Penais Originárias nos Tribunais) receba ou rejeite a denúncia do Ministério Público ou a ação penal subsidiária da Previdência Social.

Ou em outras palavras: enquanto não apresentada a resposta escrita do acusado, por seu advogado, pelo Procurador no caso da Assistência Judiciária do Estado ou pelo defensor dativo nomeado pelo Juiz, a peça acusatória não poderá ser recebida ou rejeitada.

Entendemos que esses óbices, à falta de expressa previsão de lei federal, não interrompem a prescrição penal, dos delitos de que está sendo acusado essa pessoa física.

Impõe-se, assim, no estrito e exato interesse público relevante que:

a) citado regular e validamente o acusado, pessoalmente, inicia-se o prazo de decadência para o exercício do direito que a lei lhe confere: a resposta escrita;

b) exaurido o prazo fatal, sem essa resposta, e como pela redação atual do art. 5º do Projeto, ela é essencial e mesmo indispensável para o recebimento ou a rejeição da denúncia ou da ação penal subsidiária, cabe ao Juiz do Feito ou (ao Relator nas Ações Penais Originárias), nomear o já falado defensor dativo, fixando-lhe então, um prazo curto (e jamais aquele de 15 dias da Lei), para que ele apresente a resposta escrita, de imediato, suprindo a omissão da Assistência Judiciária requerida;

c) o que não pode acontecer é a paralisação do processo *in fieri*, enquanto corre a prescrição penal, em favor do acusado...;

d) daí, a necessidade do próprio acusado que não constituiu um advogado para defendê-lo, por não dispor, comprovadamente, de recursos, tão logo receba a citação pessoal, requerer a Assistência Judiciária do Estado, e comunicar de pronto este fato ao Juiz Criminal, onde foi formalizada a denúncia do Ministério Público ou a do Procurador do INSS, demonstrando assim, boa fé e lisura de conduta processual.

Art. 6º Recebida a denúncia, será designada data para a realização de audiência de instrução e julgamento, intimados o réu e seu defensor, o Ministério Público e, se habilitada como assistente, a entidade de previdência social, por seu representante judicial.

Art. 8º Na audiência de instrução e julgamento, proceder-se-á ao interrogatório do réu, se estiver presente, e à inquirição das testemunhas arroladas pela acusação e defesa, nesta ordem.

§ 1º A audiência realizar-se-á ainda que o réu citado, inclusive por edital, não compareça, seguindo o processo à sua revelia.

§ 2º As perguntas da acusação e da defesa serão por elas formuladas diretamente às testemunhas, na presença e sob a fiscalização do juiz.

§ 3º Antes de as partes procederem à inquirição da testemunha, o juiz delimitará os pontos da controvérsia que serão objeto de prova.

Arts. 6º e 8º

Recebimento da denúncia ou da ação penal subsidiária

Contraditório pleno e amplo, obrigatório – Provas necessárias – Audiência de instrução e julgamento – Oitiva de testemunhas

Já vimos que a resposta escrita do acusado é peça obrigatória e absolutamente necessária para que o Juiz singular (ou o Colegiado nas Ações Penais Originárias), deliberem sobre o recebimento ou a rejeição da denúncia oferecida pelo Ministério Público, ou da ação penal subsidiária oferecida pelo Procurador do INSS.

Apresentada a resposta escrita, que se constitui em verdadeira defesa preliminar, e recebida a denúncia ou a ação penal subsidiária, o Juiz singular ou o Relator naquelas ações, marcarão a data da audiência de instrução e julgamento, a qual terá por finalidades objetivas, dentro do mínimo de Lógica e de Bom Senso:

A) **o Interrogatório obrigatório do réu presente,** devendo ser observada rigorosamente a ordem de perguntas do art. 188 do CPP ou da Lei que o substituir, com as peculiaridades e particularidades dos Crimes Previdenciários. Será no interrogatório que o Juiz (ou o Relator nas Ações Penais Originárias), apurarão "de vivo" os motivos, o porquê do delito, as circunstâncias materiais, eventuais justas causas elisivas ou excludentes (art. 11 da Lei 8137/90 e 59 do Cod. Penal atual), afim de formação de um livre convencimento e um juízo de valor;

B) a oitiva das testemunhas, na ordem que está estabelecida no dispositivo;

C) a instrução propriamente dita do processo, que consistirá na complementação das provas que o acusado já tinha oferecido com sua resposta escrita, isto, sempre que houver necessidade, e em se tratando de fato relevante para a defesa ampla do réu, o qual não está suficientemente provado ainda. Mesmo em se tratando de rito sumário, o contraditório amplo e pleno, não pode em hipótese alguma ser elidido, tolhido, afastado, recusado, negado, abreviado, seja a que pretexto for, sob pena de nulidade absoluta e inconvalidável do processo, a partir daí, isto é, dos atos necessários, das provas absolutamente necessárias que foram cerceadas, embora requeridas fundamentada e oportunamente.

Provas absolutamente necessárias (complemento das)

Dentro da garantia constitucional do contraditório amplo e pleno, provas absolutamente necessárias à plena defesa do réu, que não puderam ser oferecidas na resposta escrita, nem ali produzidas ou requeridas (caso da Perícia Contábil), devem ser requeridas fundamentadamente na própria audiência, pela defesa do acusado, enfocando objetiva e relevantemente, a justificativa da necessidade da produção da mesma (ou mesmas), e pondo em relevo, pontos específicos e pertinentes à defesa nos Crimes Fazendários, mormente nos delitos societários, e de que são exemplos os abaixo, precedidos da justificativa das provas requeridas:

1º) a necessidade absoluta da prova;

2º) a sua total insubstituibilidade por outra;

3º) a sua importância e pertinência;

4º) o fato relevante a ser provado, que tem reflexo direto com a própria decisão de mérito;

5º) eventual álibi em favor do réu, que se encontra em órgão público, em repartição pública, na empresa, da qual o réu já se desligou, etc.;

6º) a perícia contábil necessária para provar um ou mais fatos a seguir exemplificados, já que ela ainda não foi realizada, na fase da resposta escrita. Fatos relevantes, cujas provas ainda não estão nos autos:

a) dívida já paga, parcelada em dia ou anistiada/remida;

b) natureza das atribuições, funções ou encargos do réu, na empresa, órgão ou entidade onde ele trabalhava ou trabalha;

c) inexistência de nexo de causalidade entre essas atribuições e o dever-obrigação de cumprir ou determinar o cumprimento das "Obrigações da empresa", nos prazos marcados em lei federal, o que lhe retira a culpabilidade pela omissão dolosa relativa a essas obrigações legais inadimplidas (v. g. art. 168-A, §§ e incisos);

d) o réu exercia suas atribuições em outra cidade, outro Estado, ou mesmo no exterior, à data dos fatos noticiados na acusação;

e) o réu já tinha saído em caráter definitivo da empresa, do órgão ou da entidade onde ocorreram os fatos, ou ainda não tinha ingressado num desses entes (caso de crime impossível, por esse réu);

f) o levantamento fiscal do INSS, é nulo – detalhar e provar as causas da nulidade (p. ex.: fato gerador inexistente; dívida já cancelada, etc.).

Perícia Contábil necessária

Determinados fatos relevantes para a defesa e para a acusação, e que têm fundamental importância para o próprio desfecho do processo penal relativo aos Crimes Contra a Previdência Social, a que se refere o Projeto, exigem obrigatória e necessariamente a realização de Perícia Contábil conclusiva, que será realizada no Inquérito Policial obrigatório em todos os Crimes Fazendários, sempre antes do oferecimento da denúncia pelo Ministério Público ou da ação penal subsidiária, prova essa que se realizará na empresa, na entidade ou no órgão onde o acusado (ou réu após o recebimento da denúncia, ou da ação penal subsidiária), trabalhou ou ainda trabalha.

A apuração precisa desses fatos, que vão caracterizar a materialidade da acusação, no caso de sua positividade, bem como a identificação exata dos verdadeiros responsáveis penais, seja pelo *animus habendi rem sibi* (Apropriação Indébita Previdenciária), ou pelos demais delitos (v. g. Falsidade Ideológica por ação ou por omissão dolosas), será feita nessa Perícia Contábil a ser realizada pelos Peritos Oficiais do Estado-Juiz, no caso, pela Polícia Fazendária Federal.

Sem essa Perícia conclusiva, certamente que a acusação corre o grave risco de enveredar pelo caminho do Abuso do Poder de Denunciar do Ministério Público, da aleatoriedade, da nulidade insanável e da manifesta inépcia.

Fatos que, exemplificativamente, estão a exigir a aludida perícia:

1º) **Quem era responsável**, (na empresa, órgão, entidade, onde o acusado ou o réu trabalhava), **pelos repasses ou recolhimentos das contribuições de fonte** (cobradas e recebidas, descontadas dos empregados, ou avulsos no caso da LC 84/96; retidas ou cobradas do público em geral (art. 26 e §§ da Lei nº 8.212/91; cobradas na nota fiscal, no caso do

Funrural e da venda de produtos agropecuários, e demais casos tipificados na Lei nº 8.212/91) à Previdência Social, **no período da acusação?**

2º) **Quem tinha o poder de determinar esses repasses ou os recolhimentos à Previdência Social, no período da acusação?**

3º) **Quais as atribuições, encargos, ou atividades do acusado (ou réu) na empresa, na entidade, no órgão, no período da acusação?**

4º) Quais os valores efetivos, nominais e atualizados, e respectivas épocas, em que houve desconto nas folhas de pagamento, nos recibos de quitação, nas homologações trabalhistas? Elaborar quadro, com o nome completo e nº da Carteira Profissional ou contrato de trabalho autorizado por lei federal, salários de contribuição descontados, datas dos descontos. Proceder de igual forma, com demais exemplos do item 1º retro.

5º) Antes da acusação, houve algum recolhimento por conta dos valores descontados ou pedido de parcelamento formalizado, com pagamento inicial das parcelas? Em caso positivo, elaborar quadro demonstrativo.

6º) A empresa, órgão ou entidade, contabilizou no Diário, em títulos próprios, os valores descontados, mais a parte da empresa?

7º) Ocorreu no período da acusação, alguma omissão de lucros, de receitas, de salários, na Contabilidade, nas folhas de pagamento? Em caso positivo, elaborar quadro demonstrativo.

8º) Houve nesse mesmo período, alguma eventual inserção de fatos ou declaração escrita, que não correspondesse à verdade, isto é, diversa da verdadeira, nas folhas de pagamento, nas certidões, nos atestados e declarações? Em caso positivo, detalhar as existentes e fundamentar a resposta. Proceder de igual forma quanto à Carteira Profissional e informações à Previdência Social (GFIP, RAIS, GPS, etc.).

9º) A empresa, o órgão, a entidade, cumpriu efetiva e concretamente todas as suas obrigações para com a Previdência Social? Em caso negativo ou parcial, fundamentar a resposta, indicando o que não foi cumprido.

10º) Existem provas documentais de que no mesmo período da acusação, ocorreu algum caso fortuito, de força maior, algum estado de necessidade na empresa, órgão ou entidade, que a impedisse de repassar os valores descontados dos empregados, cobrados de terceiros, descontados dos avulsos no caso da LC 84/96, ou de efetuar os seus recolhimentos à Previdência Social? Em caso positivo, juntar essas provas à resposta.

11º) Qual a efetiva e concreta situação financeira da empresa, órgão ou entidade a que se refere a acusação, naquele período?

12º) Havia, nesse mesmo período, recursos disponíveis para os repasses integrais ou recolhimentos integrais à Previdência, dos valores descontados, cobrados, arrecadados como contribuições previdenciárias? Em caso positivo, juntar balanços, movimento de Caixa e extratos bancários, como provas das respostas ao quesito.

13º) O responsável penal que tinha poder de determinar os repasses ou os recolhimentos, no período da acusação, já identificado pela Perícia Contábil (quesitos 1º e 2º retro), foi formalmente e regularmente notificado judicialmente para efetivar:

a) os repasses integrais ou o recolhimento integral das contribuições previdenciárias descontadas, arrecadadas, cobradas pela empresa, órgão ou entidade;

b) o parcelamento integral da dívida da empresa, **exceto as contribuições aludidas na letra *a* retro**; ou se elas foram recolhidas no prazo da notificação?

14º) A empresa, órgão ou entidade, objeto da acusação, contabilizou no período, em títulos próprios, no Diário: todas as receitas auferidas, o lucro obtido, os salários devidos? Se houver omissão, precisar qual.

15º) Houve algum caso de salário família que foi reembolsado pelo INSS à empresa, órgão ou entidade, no período da acusação, mas não foi pago ao beneficiário? Elaborar quadro e fundamentar a resposta, por se tratar de estelionato contra a Previdência Social.

16º) Foi constatado pelo Exame da Contabilidade, a existência de contribuições pertinentes à Previdência Social, que foram contabilizadas como custos, despesas ou gastos, mas que não foram recolhidas?

Em caso positivo, elaborar quadro demonstrativo e fundamentar a resposta.

Inquirição das testemunhas – Ordem da inquirição

As testemunhas serão inquiridas: primeiro as da acusação; depois as da defesa. Esta ordem não pode ser quebrada, nem invertida, sob pena de nulidade relativa, a ser argüída na própria audiência, sob pena de preclusão. A inversão da ordem, pode causar graves prejuízos ao réu...

As perguntas serão feitas diretamente às testemunhas pelo Ministério Público ou pelo Procurador do INSS, este na qualidade de assistente, se requereu tal, ou no caso da formulação da ação penal subsidiária; e pela defesa, com o que se elimina o formalismo medieval das perguntas serem feitas ao juiz, para depois serem por este, às testemunhas, alongando desnecessariamente a inquirição, sem qualquer proveito ou utilidade, além do formalismo medieval exacerbado, porém, para que haja alongamento da audiência, com perguntas sem nexo, totalmente impertinentes aos fatos certos do processo. Para evitar isso é que o Juiz delimitará os pontos sobre os quais versarão as perguntas.

Delimitação dos pontos, temas ou matérias sobre os quais serão feitas as perguntas

A lei comete ao Juiz o poder de fixar ou de limitar os pontos, temas, matérias ou questões sobre os quais serão feitas as perguntas às testemunhas, tanto pela acusação, quanto pela defesa.

O Juiz deve agir com objetividade plena, que não permita o alongamento desnecessário, não permita perguntas estranhas aos fatos, não permita perguntas impertinentes, mas, sempre, sem impor qualquer cerceamento às perguntas pertinentes, sobre fatos relevantes, constantes dos autos.

É de todo aconselhável, que o Juiz aí funcione como verdadeiro mediador: já estando plenamente ciente do conteúdo de todo o processo, o Juiz (ou o Relator nas ações Originárias), exporá mais que resumidamente os pontos essenciais e fundamentais do processo, para as partes aí presentes: acusação e defesa, sempre “equivalente”, de formas a não beneficiar, nem prejudicar. Não havendo discordância, ele então fará a limitação dos pontos sobre os quais as perguntas devem ser feitas.

Eventual desacordo, deve ser argüído na própria audiência e tomado por termo, para ser reiterado obrigatoriamente nas alegações.

Cabe à cada parte (acusação e defesa), em se sentindo prejudicada com os pontos delimitados pelo Juiz, fazer ponderações, para que outros devam ser acrescidos, para serem

inquiridos às testemunhas, justificando no ato, o porquê desses acréscimos, ou o porquê de eventuais exclusões.

Ocorrendo recusa pelo Juiz, a parte que se sentir prejudicada deve requerer que conste por termo na própria audiência, aquilo que em seu entender prejudica a defesa ou a acusação, sendo a reiteração do tema, obrigatória nas alegações finais.

Intimação do réu e da defesa – Intimação do M. P. ou do Procurador do INSS

A intimação do advogado constituído nos autos pelo réu, é feita pela publicação no D. O. (Lei Federal nº 8.701/93), a do defensor dativo ou da Procuradoria da Assistência Judiciária, é pessoal, o mesmo ocorrendo com o réu.

O M. P. é sempre intimado pessoalmente, com a carga dos autos, em livro ou ficha própria, e entrega daqueles (Lei Federal nº 8.625/93, art. 41, inciso IV).

Se o M. P. não ofereceu a denúncia, mas o Procurador do INSS apresentou a ação penal subsidiária, no prazo legal, ou requereu a assistência de acusação, no caso da denúncia do M. P., ele será intimado pessoalmente, em face do interesse público relevante para a Previdência Social.

Cerceamento de defesa/acusação – Provas necessárias indeferidas

O silêncio sobre prova necessária requerida fundamentadamente, o seu indeferimento imotivado, ou ato cerceatório do direito da acusação ou da defesa, devem ser objeto de manifestação do prejudicado, a qual constará na própria ata, devendo ser argüída nas alegações finais.

Julgamento do processo

Vide os comentários ao art. 9º adiante.

Art. 7º É facultado o julgamento antecipado da lide para absolver o réu quando não houver necessidade de se produzir outras provas em audiência.

Art. 7º – Julgamento antecipado para absolvição do réu

Desnecessidade de provas a serem produzidas

O julgamento antecipado do processo, significa que este deve ser julgado no estado em que se encontra, na exegese do art. 330 *caput* do CPC, aplicável subsidiariamente, por analogia processual, desde que:

1º) seja com a finalidade estrita e específica de absolver o réu;

2º) não haja necessidade de produção de quaisquer outras provas, seja porque nenhuma foi requerida na audiência de instrução (art. 8º), nem a partir da intimação a que alude o art. 6º, seja porque não existe mais matéria fática ou probatória a ser dirimida. Só restam temas ou questões de direito para serem decididas; e nem o Juiz tem necessidade de determinar alguma prova ou diligência *ex officio*.

O Juiz examinando os autos e apreciando a acusação, a defesa produzida, convence-se de que deve absolver o réu, dentro do seu livre convencimento, o que fará motivadamente, sem omissão de pontos relevantes, sem contradição e sem obscuridade ou ambigüidades.

O mesmo cabe nas Ações Penais Originárias, pelo colegiado.

Prejudicados com essa absolvição serão:

a) o Ministério Público que ofereceu a denúncia, tempestiva, que fora recebida;

b) a Previdência Social, em função do interesse público relevante a seu favor, seja ele moral, patrimonial, ou mesmo de caráter potencialmente lesivo a seus interesses, renda ou serviços.

Podem apelar, tanto o Ministério Público mesmo que não tenha oferecido a denúncia, quanto o Procurador da Previdência Social, seja no caso da ação penal subsidiária, ou do Ministério Público informá-lo por escrito que não vai apelar da decisão absolutória.

Como não se admitirão duas apelações, cabe ao M. P. portanto, informar à Procuradoria local da Previdência Social, tão logo seja intimado pessoalmente da decisão liberatória em favor do réu, que não exercerá seu direito de apelar, para que o Procurador da Previdência Social tenha tempo de oferecer um recurso bem fundamentado.

Art. 9º Após a inquirição das testemunhas, o juiz concederá 15 (quinze) minutos, prorrogáveis por igual prazo, ao Ministério Público e ao representante do assistente, se for o caso, e ao defensor do réu para oferecimento das alegações finais orais, prolatando em seguida a sentença, que deverá ser publicada na própria audiência.

Parágrafo único. Quando a causa apresentar questões de elevada complexidade, ao juiz é facultado substituir o debate oral por memoriais escritos, que deverão ser entregues em 5 (cinco) dias, e proferirá a sentença em 10 (dez) dias.

Art. 9º *caput* – **Alegações finais, orais – Sentença em audiência**

Intimações

Ouvidas as testemunhas, e em prosseguimento da audiência anteriormente iniciada, caso não existam diligências requeridas ou determinadas de ofício pelo Juiz, nem a aludida Perícia Contábil a ser realizada, o Juiz deve proclamar que a instrução está encerrada, não se admitindo mais pedidos de provas.

Em seguida concederá o prazo de 15 minutos, prorrogáveis por mais 15, ao Ministério Público (ou ao Procurador do INSS, se ausente o Ministério Público e quando aquele ofereceu a ação penal subsidiária; ou ainda, ausente o Ministério Público , esse Procurador requereu antes a assistência jurídica de acusação), e findo esse prazo, caberá à defesa apresentar oralmente as suas alegações finais, por 15 minutos, prorrogáveis por mais quinze. **A ordem das alegações não pode ser invertida.**

Se o Ministério Público utilizou apenas 5 minutos, 10 ou 15 e não pediu a prorrogação a que tinha direito (mais 15 minutos), isso não prejudica a defesa, que poderá usar os 15 minutos e solicitar mais 15 a que tem direito.

Terminadas as alegações finais da acusação e da defesa, e não sendo o caso do oferecimento de memoriais, isto é, não se tratando de questões complexas, o Juiz prolatará sentença na própria audiência, dela saindo pessoalmente intimados: o réu, o seu advogado e o defensor, que assinarão o termo, recebendo cópia autêntica da sentença através do Cartório da Vara.

A intimação do Ministério Público será feita pessoalmente, porém, com a entrega dos autos e aposição do ciente no livro de cargas ou fichas de carga, na forma da Lei Federal nº 8.625/93, art. 41, IV. O Procurador do INSS, é intimado pessoalmente, como o advogado ou o defensor, na própria audiência, como acima exposto.

Parágrafo único – Memoriais

Se o processo versar sobre questões complexas, o Juiz concederá o prazo de 05 dias para cada parte (acusação e defesa) entregar seu memorial em cartório, sob protocolo, sendo conveniente estipular o dia em que esse memorial deverá ser entregue. O mesmo procedimento deve ser observado pelo Relator, nas Ações Penais Originárias.

Entregues ou não os memorais, no prazo marcado pelo Juiz, este prolatará a sentença dentro de 10 dias da data marcada para a entrega dos memorais.

Questões complexas (conceito de)

Entende-se por questão complexa, aquela que demanda pesquisa junto à jurisprudência e à doutrina, específicas sobre determinado tema controvertido ou de alta indagação. São temas que ainda não têm unanimidade na jurisprudência.

São exemplos de **questões complexas:**

1º) os casos em que a defesa argüiu a nulidade do levantamento fiscal efetuado pelos Auditores Fiscais da Previdência Social, fundamentando relevantemente essa argüição e a acusação se baseou exatamente nesse levantamento (auto de infração, NFLD, notificação fiscal, seguidos de representação criminal ou de comunicação da existência de Crimes Previdenciários ao M. P.);

2º) os processos em que a defesa argúa, comprovadamente, a anistia penal, ou a remissão;

3º) os fatos que tenham jurisprudência contra e a favor, do STF e do STJ, a qual tenha reflexo sobre a decisão de mérito;

4º) quando as leis ou atos normativos que fundamentaram as peças do item 1º retro, inclusive a própria denúncia do M. P. ou a subsidiária do INSS, tenham sido declarados inconstitucionais em controle difuso, pelo STJ, pelo STF, pelo TRF (CF/88, art. 97), ou no controle concentrado, via ADIn, pelo STF (CF/88, art. 102, inciso I, alínea *a*).

5º) a revogação da lei federal ou de seus dispositivos, com base na qual (ou nos quais), foi efetuado o levantamento fiscal do INSS e oferecida a peça acusatória;

6º) fatos novos ou supervenientes que pela sua relevância, deverão refletir na decisão de mérito, inclusive aqueles trazidos pela Perícia Contábil ou pelas diligências requeridas pelas partes ou determinadas de ofício pelo Juiz ou pelo Relator (nas Ações Penais Originárias);

7º) toda e qualquer questão que admita altas indagações ou premissas num e noutro sentido conclusivo, fugindo do normal, do habitual, do conhecido, e que por isso mesmo, não podem ser solucionadas "numa abrir e fechar de olhos", mas exigem aprofundamento e pesquisa elevada, que permita atingir uma conclusão final, lógica e objetiva.

CAPÍTULO III
DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 10. O art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 95. A empresa que transgredir as normas desta Lei, além das outras sanções previstas, sujeitar-se-á, nas condições em que dispuser o regulamento:

I – à suspensão de empréstimos e financiamento, por instituições financeiras oficiais;

II – à revisão de incentivos fiscais de tratamento tributário especial;

III – à inabilitação para licitar e contratar com qualquer órgão ou entidade da administração pública direta ou indireta federal, estadual, do Distrito Federal ou municipal.;

IV – à interdição para o exercício do comércio, se for sociedade mercantil ou comerciante individual;

V – à desqualificação para impetrar concordata;

VI – à cassação de autorização para funcionar no país, quando for o caso. "(NR)

Art. 11. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 10 – **Sanções civis, comerciais, à empresa**

Este artigo dá nova redação completamente diferente da que tem hoje, em sua vigência, o art. 95 da Lei Federal nº 8.212/91, que aglutina os Crimes Contra a Previdência Social e Contra a Seguridade Social, que comentamos nesta 2ª edição, dos Crimes Fazendários. São elencados no "novo" art. 95 da Lei nº 8.212/91, seis incisos que cominam penas de caráter civil, comercial, fiscal, monetária ou financeira, todas independentes das sanções penais.

Haverá, pois, com a violação dos dispositivos do Projeto, após sua transformação em lei e vigência desta, dupla sanção:

1ª) ao agente penalmente responsável, as sanções penais que os dispositivos indicam. Esse agente é a pessoa física, que incidiu na violação dos tipos ali elencados, através de conduta dolosa, omissiva ou comissiva, lesionando os bens juridicamente tutelados ou protegidos por esses mesmos dispositivos;

2ª) à empresa, através das vedações que constam em caráter taxativo dos incisos I até VI do "novo" art. 95 da Lei nº 8.212/91.

Observe-se que: a prática dos delitos que os dispositivos comentados tipificam, isto é, os crimes definidos por esses dispositivos, pode ser relacionada diretamente com órgãos ou entidades públicas, que contratam empregados e não têm Previdência Social própria, ou referentes às Prefeituras Municipais na mesma situação, o que as obrigam à vinculação à Previdência Social da União Federal. Mas, para esses entes, o art. 95 não prevê qualquer sanção em seus novos incisos I até VI, o que é, além do tratamento desigual, da quebra da isonomia, um verdadeiro incentivo, no que diz respeito especificamente ao inciso I, desse mesmo artigo: mesmo se esses órgãos ou Prefeituras Municipais tiverem agentes penalmente responsáveis por delitos capitulados nos vários dispositivos comentados do Projeto, mormente nos casos do art. 168-A e de seu parágrafo primeiro e incisos I, II, III, ainda assim, não sofrerão as sanções do inciso I, do art. 95 da Lei nº 8.212/91, em sua nova redação...

A delinqüência no caso, não impede a obtenção dos empréstimos/financiamentos, em bancos oficiais... por Prefeituras Municipais e entidades paraestatais (ver p. CXLI), posto que o vocábulo empresa visa a comercial, industrial, de serviços.

Sanção inconstitucional

A sanção a que alude o inciso IV, do novo art. 95, é manifestamente inconstitucional, porquê:

a) a pessoa física que é sócia, acionista, dirigente ou mesmo controladora do Capital da empresa, não se confunde com esta (art. 20 do Código Civil Brasileiro);

b) a sanção penal cominada a esta pessoa física, não se comunica com a empresa. É individual, pessoal, intransferível, na exegese constitucional do princípio da individualização da pena (c. p. ex. 5º. XLV, XLVI);

c) a garantia do exercício pleno de qualquer atividade de cunho econômico, desde que lícita, não vedada pela CF/ou por Emenda Constitucional, não pode ser tolhida por simples lei ordinária, já que esta está anulando, tornando sem efeitos aquela garantia constitucional (arts. 1º, IV, *in fine*; 5º, XIII; 170 *caput*);

d) o dispositivo, mal redigido, exclui da sanção, discricionariamente, a empresa de prestação de serviços e a empresa de cunho misto: atividade civil e comercial, e isso fere o princípio da isonomia constitucional quebrando os atributos de igualdade (CF/88, art. 5º *caput*, 1ª parte: STF, RTJ, 119/465): E exclui também os entes públicos, Prefeituras (v. art. 173 e §§);

e) ademais, as outras sanções (incisos I, II, III e VI), representariam uma gritante injustiça, e mesmo uma inconstitucionalidade frente às letras *a* e *b* retro, porque se o delito foi cometido pela pessoa física, ele não pode gerar reflexamente ou em decorrência, qualquer sanção à empresa, se daquele, esta não tirou qualquer proveito, mesmo porque, ainda não existe sanção penal para a empresa, salvo os casos específicos que a Constituição elencou em caráter taxativo, que a lei ordinária ou Complementar não podem aumentar ou elastecer. Como está redigido o Projeto, ocorrerá um verdadeiro *bis-in-idem*...

Trânsito em julgado da condenação

De qualquer maneira, enquanto a condenação da pessoa física não transitar em julgado, nenhuma sanção poderá ser imposta à empresa.

"Hackers" – Pirataria eletrônica – Invasão de computador

Ofensa ao art. 5º, V, X, XII da CF/88

O pirata eletrônico ou *hacker*, não precisa ser necessariamente um Engenheiro de Sistemas, um Bacharel em Ciência da Computação, um Analista de Sistemas, nem um Tecnólogo em Processamento de Dados, nem mesmo um Técnico em Processamento de Dados. Ele é em suma, um "expert" que domina plenamente os sistemas informatizados, os bancos de dados, as memórias centrais do sistema, os programas de computadores ou software em uso, e a comunicação eletrônica ou a própria transmissão eletrônica de dados e elementos (telecomunicações).

E com experiência própria, ele tem o poder de invadir o computador, de acessar, ingressar, penetrar, manipular, operar quaisquer dos elementos eletrônicos acima exemplificados, causando então, se assim o quiser, os mais variados e inimagináveis danos aos equipamentos, aos programas (injeção de "virus"), atingindo a organização, o seu sistema, empresas autorizadas ou conectadas a esses elementos, usuários, clientes, etc.

Aí nesses danos, se enquadram os furtos eletrônicos e a manipulação de dados, de elementos, de nomes de empresas, de clientes, etc.

Os delitos cometidos por *hackers*, representam a própria quebra das garantias constitucionais da intimidade, da privacidade, do sigilo dos bancos de dados e das comunicações, a que se referem os incisos V, X, e XII do art. 5º da CF/88; e no caso dos saques ou

transferências de valores via furto, esta lesão patrimonial vai atingir a garantia do direito de propriedade em sua função social, maculando os arts. 5º, XXII, XXIII e 170-II e III, da CF/88, como tem acontecido com os golpes monetários via Internet.

Obviamente que as instituições financeiras que permitem o acesso ilimitado via Internet, e com essa "abertura de portas" para as fraudes e os furtos eletrônicos, devem responder integralmente, na esfera civil e seus dirigentes na esfera criminal, por omissão dolosa e facilitação dos delitos (art. 29 do C.P.).

Para o complemento dos comentários aos dispositivos do Projeto dos Crimes Contra a Previdência Social, os delitos dos *hackers* dizem respeito aos seguintes artigos ou dispositivos do Projeto:

a) os do art. 312 – A, criado pelo Projeto;
b) os do art. 319 – A, criado pelo Projeto;
c) os do art. 151, §§ 3º e 4º, do C. P., na redação do Projeto;
d) os do art. 153, §§ 1º e 2º, do C. P., na redação do Projeto;
e) os do art. 325, § 1º, incisos I, II, do C. P., na redação do Projeto.

– Segurança e Controle de Acesso Lógico aos Sistemas Informatizados da PGFN

– Portaria nº 403, PGFN, DOU-I, 11.8.99, p. 16

O Procurador Geral da Fazenda Nacional, agindo preventivamente, para evitar o acesso dos "piratas eletrônicos" ou *hackers* aos sistemas informatizados da PGFN, e como medida necessária de segurança e controle, baixou a Portaria nº 403, publicada no DOU-I de 11.8.99, p. 16, a qual contém elementos técnicos importantes e de grande utilidade. É um exemplo útil que deveria ser seguido pelos demais Administradores Públicos e os das Instituições Financeiras...

ART. 89 DA LEI FEDERAL Nº 9.099/95
"SURSIS PROCESSUAL" – INAPLICABILIDADE

O Projeto ao ser transformado em lei, via de sua aprovação pelo Congresso Nacional, e sancionada em seguida, para ser publicada no D. O, conterá então, disposições de lei especial penal, de caráter tutelar da Previdência Social, isto é, dos serviços, bens, equipamentos, sistemas informatizados, programa ou software, bancos de dados, renda, etc.

Logo, se o Projeto não for emendado, nem substituído, da maneira como está redigido, mormente em face dos seus arts. 4º *caput* e 7º, não admitirá a aplicação do "*sursis* processual", a que alude o art. 89 da Lei Federal nº 9.099/95.

Entendemos que o "*sursis* processual" não se aplica aos crimes tipificados no Projeto nº 933/99, porque:

1º) Ele não contém nenhuma referência ou remissão a este benefício penal;

2º) O art. 3º desse Projeto é taxativo, em declarar que as normas instrumentais ou processuais penais para os crimes tipificados no Projeto, são as específicas e expressas a partir do art. 4º até 9º do mesmo;

3º) Em conseqüência dessa especificidade expressa e taxativa, não há espaço, se o Projeto vier a ser transformado em Lei Federal como está em sua redação primitiva, para aplicação de quaisquer outras normas penais ou processuais penais;

4º) Ademais, o próprio projeto já prevê vários benefícios penais, inclusive:
a) a não-aplicação de penalidade;
b) a rejeição da denúncia;
c) a absolvição direta do réu, mesmo depois de recebida a denúncia.

A REFORMA TRIBUTÁRIA E OS CRIMES FAZENDÁRIOS

E importantíssimo que se frise:

A Reforma Tributária, que terá, obrigatoriamente, um lapso temporal grande, para entrar em vigor, quiçá por etapas, a fim de permitir que a União, os Estados e os Municípios procedam às suas adaptações à mesma, via de leis tributárias próprias, sendo precedidas pela Lei Complementar Nacional, que disciplinará e regulamentará em caráter nacional o Sistema Tributário, e teor do art. 146 e seus incisos da CF/88, substituindo assim, o atual Código Tributário Nacional, sem o que essa Reforma se traduzirá num amontoado de incongruências para sua aplicação, com prejuízos gravíssimos para os contribuintes, incentivando ainda mais a "guerra fiscal" e, somente após esses procedimentos do Congresso Nacional e das Assembléias Legislativas e Câmaras Municipais, ela estará apta a produzir seus efeitos materiais.

Mesmo depois de implantada e vigente a Reforma Tributária, ela não influirá – salvo expressa anistia penal ou remissão tributária concedida pela Emenda Constitucional ou autorizada por essa e constante da Nova Lei Complementar Nacional ou de lei específica da União Federal **nos Crimes Fazendários praticados na vigência do atual Sistema Tributário e Previdenciário, e disciplinados pelas Leis Federais nºs 4.729/65, 8.137/90, 8.212/91 e pela Lei Federal em que se transformar o Projeto nº 933/99** já comentado em "Crimes Contra a Previdência Social".

Enquanto não existir uma anistia penal para os delitos capitulados e tipificados nessas Leis, nem ocorrer a prescrição penal dos crimes nela previstas, nem elas forem substituídas ou alteradas por outras Leis Federais, continuarão a vigorar, quanto ao Direito Substantivo Penal, Especial, seja quanto aos tributos, seja quanto às contribuições.

Vide adiante: "Crimes Previdenciários – art. 95 e alíneas, da Lei nº 8.212/91" e "Crimes contra a Previdência Social, Projeto de Lei nº 933/99", onde se encontra o estudo sobre a Ultratividade da Lei Penal.

CRIMES PREVIDENCIÁRIOS (ART. 95 E ALÍNEAS DA LEI Nº 8.212/91)

CRIMES CONTRA A PREVIDÊNCIA SOCIAL (ARTS. 168-A, § 1º; 337-A E 297, § 3º, DO PROJETO DE LEI Nº 933/99).

Haverá identidade de condutas penais, entre:

a) os delitos tipificados nas alíneas do atual art. 95 da Lei Federal nº 8.212/91, que praticamente serão "distribuídas" para

b) os delitos tipificados nos incisos dos arts. 168-A, § 1º; 337-A e 297, § 3º, da Lei em que se transformar o Projeto nº 933/99, se aprovado e sancionado em sua atual redação. **VER TEXTOS DESTES DISPOSITIVOS E QUADRO COMPARATIVO ADIANTE.**

Assim, em sendo aprovados os dispositivos penais a que se refere a alínea *b* retro, com a sua transformação em Lei Federal de Direito Substantivo Penal, e mesmo de Direito Adjetivo Penal (caso dos arts. 3º até 9º desse Projeto), sem modificações substanciais e sem veto, após a vigência da Nova Lei dos Crimes Contra a Previdência Social, teremos os seguintes efeitos:

1º) Os delitos praticados na vigência do atual art. 95 e suas alíneas, da Lei nº 8.212/91 – salvo remissão, perdão ou anistia penal expressa – continuarão a vigorar, até que ocorra a prescrição penal, com a conseqüente perda do direito do Estado-Juiz perseguir, punir e executar a pena imposta ao infrator (*jus persecutionis, jus puniendi* e *jus executionis*).

2º) Observados os princípios atuais, o rito processual continuará a ser o do CPP, para os fatos do item 1º retro.

3º) Aos delitos praticados após a vigência da Nova Lei, serão aplicadas as penalidades dela, salvo a hipótese do item 5º, o rito processual para estes delitos será o dos arts. 3º até 9º dessa Nova Lei (resultante da transformação do Projeto 933/99, em Lei).

4º) O fato do atual § 2º do art. 95, da Lei nº 8.212/91 passar a ser a nova redação deste artigo, pela Nova Lei, não equivale, nem se equipara à remissão, perdão ou anistia penal, os quais exigem disposição expressa, nominal e taxativa da lei federal, como delimitadores de sua aplicação pelo Judiciário. Também não ocorre a "abolitio criminis".

5º) Mesmo depois de revogados o art. 95 e suas alíneas, da Lei nº 8.212/91, em suas atuais redações, se as penas capituladas para os delitos ali tipificados, forem mais brandas, mais benéficas que as cominadas aos fatos delituosos tipificados nos incisos do § 1º, do art. 168-A; 337-A e 297, § 3º, da Nova Lei, aquelas penalidades se aplicarão a estes "novos" delitos, pela identidade de condutas penais entre esses dispositivos, como já demonstrado no início e como consta do quadro demonstrativo adiante, em homenagem ao princípio da ultratividade da lei penal (CF/88, art. 5º, XL; STF, HC nº 79.571-4, MG, DJU-I de 19.10.99, p. 37, 3ª coluna, *in fine* e p. 38, 1ª coluna, in princípio).

6º) Por sua vez, se as penalidades capituladas para as infrações penais aos incisos dos arts. da Nova Lei, acima identificados, forem mais brandas que as cominadas aos delitos tipificados nas alíneas do art. 95 da Lei nº 8.212/91, elas aplicar-se-ão aos delitos praticados na vigência destes últimos dispositivos da Lei 8.212/91, *ex vi* do princípio da retroatividade benéfica da lei penal, que também se subsume do art. 5º, XL, da CF/88, na interpretação que lhe deu o STF (HC retro).

7º) **Crime habituais** – Porém, aos chamados crimes habituais, em que a continuidade delitiva ininterrupta é uma constante do dia-a-dia do agente ou sujeito ativo dos delitos contra a Fazenda Pública, e contra a Fé Pública (Falsidade Ideológica, Documental, Uso de Documento Falso, etc.), e onde ele já demonstrou qual a "profissão" que escolheu como meio de vida, fazendo do crime o seu caminho, e demonstrando assim, a sua conduta dolosa incorrigível e reprovável penalmente, por ser anti-social, anti-jurídica, lesionando habitualmente o bem jurídico tutelado pela lei, que é o interesse público relevante, além de causar dano patrimonial àquela Fazenda (nos crimes de Sonegação Fiscal e Apropriação Indébita) e lesionar potencialmente a Fé Pública, nos delitos conexos acima exemplificados, não se aplicam os itens 5º e 6º retro. Logo, se já delinqüia na lei antiga, e continuou a delinqüir na lei nova, não se lhes aplicam pois, os benefícios dos itens 5º e 6º retro (*Lex Mitior*). Assim,

na prática, se as penas cominadas aos delitos por ele praticados na vigência da lei antiga forem mais severas que as da lei nova, mesmo havendo identidade de condutas delitivas entre os tipos penais dessas leis, ele deve ser apenado pela lei antiga (*Lex Gravior*). E esse tratamento não viola, nem atenta contra os princípios do art. 5º, XL da CF/88 (ultratividade da lei penal revogada e retroatividade da lei penal mais benéfica), porque esse dispositivo não visa "igualar" os desiguais, que se encontram em situações penais totalmente diversas: o delinqüente habitual já vinha praticando Crimes Fazendários na lei antiga e continuou a praticá-los na lei nova, como se nada ocorresse no mundo jurídico-penal para ele. Já aquele que só delinqüiu na lei nova, mais branda, sem habitualidade, pode receber um tratamento penal mais ameno, o que se aplica também na hipótese desse segundo agente ter delinqüido, sem habitualidade na vigência da lei antiga.

Ademais, a isonomia constitucional-penal, não pode ser vista como incentivadora de delinqüentes habituais, já que se assim fosse interpretada e aplicada, estaríamos diante de um verdadeiro Crime de Lesa Pátria, senão do próprio incentivo ao crime...

LEI Nº 8.212/91

Art. 95, Constitui crime:

a) deixar de incluir na folha de pagamentos da empresa os segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou autônomo que lhe prestem serviços;

b) deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa o montante das quantias descontadas dos segurados e o das contribuições da empresa;

c) omitir total ou parcialmente receita ou lucro auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições descumprindo as normas legais pertinentes;

d) deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público;

e) deixar de recolher contribuições devidas à Seguridade Social que tenham integrado custos ou despesas contábeis relativos a produtos ou serviços vendidos;

f) deixar de pagar salário-família, salário-maternidade*, auxílio-natalidade ou outro benefício devido a segurado, quando as respectivas quotas e valores já tiverem sido reembolsados à empresa;

g) inserir ou fazer inserir em folha de pagamentos, pessoa que não possui a qualidade de segurado obrigatório;

h) inserir ou fazer inserir em Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado, ou em documento que deva produzir efeito perante a Seguridade Social, declaração falsa ou diversa da que deveria ser feita;

---

* A partir da vigência do art. 71 da Lei nº 8.212/91, na redação que lhe deu a Lei nº 9.876, no DOU-I de 29.11.1999, o salário-maternidade passou a ser pago pelo INSS, o que deixa o delito de ser posssível em relação aos agentes ou sujeitos ativos da empresa/entidade, salvo se firmado convênio, a empresa deixar de pagar esse salário.

i) inserir ou fazer inserir em documentos contábeis ou outros relacionados com as obrigações da empresa declaração falsa ou diversa da que deveria constar, bem como omitir elementos exigidos pelas normas legais ou regulamentares específicas.

PROJETO Nº 933/99

CAPÍTULO I
DOS CRIMES CONTRA A PREVIDÊNCIA SOCIAL

Art. 1º Ficam acrescidos, à Parte Especial do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, os seguintes dispositivos, que tipificam crimes contra a previdência social:

Apropriação indébita previdenciária

Art. 168 – A. Deixar o dirigente ou o empregado responsável de instituição financeira ou bancária ou de agente arrecadador ou recebedor de repassar à previdência social as contribuições que recolher dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

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

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;

III – pagar salário-família, salário-maternidade ou outro benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

Sonegação de contribuição previdenciária

Art. 337 – A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir da folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;

III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias:

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

"Art. 297. (...)

Falsificação de documento destinado à previdência social

§ 3º Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir:

I – na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório;

II – na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita;

III – em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado.

§ 4º Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no parágrafo anterior, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços." (NR)

CONDUTAS PENAIS IDÊNTICAS

Tipificação atual **ART. 95, DA LEI Nº8.212/91**	**Tipificação futura** **ARTIGOS DO PROJETO DE LEI Nº933/99**
Alíneas:	**168-A, parágrafo 1º:**
d ..... Corresponderá ao	Inciso I
e ..... idem	Inciso II
f ..... idem	Inciso III
	337-A:
a ..... idem	Inciso I
b ..... idem	Inciso II
c ..... idem	Inciso III
	297, parágrafo 3º:
g ..... idem	Inciso I
h ..... idem	Inciso II
i ..... idem	Inciso III

LEI Nº 9.983 (DOU-I DE 17.7.2000, pp. 4/5)
(Projeto nº 933/99, do Executivo Federal)

Esta INTRODUÇÃO já estava pronta para filmagem, quando foi sancionada e publicada a Lei Federal nº 9.983, de 14.7.2000, sobre os CRIMES PREVIDENCIÁRIOS, oriunda do Projeto de Lei nº 933/99, do Executivo Federal, cujos dispositivos comentamos nas páginas CXVI/CLXII.

Na tramitação pelo Congresso Nacional, o aludido Projeto veio a ser alterado, sendo suprimidos os arts. 61, III,do CP; 151, §§ 2º, 3º, 4º do CP; §§ 2º e 3ºdo art. 153, do CP; 163,do CP; e artigos 3º até 9º, criados pelo Projeto, que instituíam, muito louvavelmente, o rito processual específico, fulcrado na Lógica, na Razão, dando um passo à frente em matéria de processo penal específico aos Crimes Previdenciários, e afastando-se do medievalismo que hoje prevalece com as normas do CPP de 1941, onde o Juiz como um autômato ou ser robotizado, recebe toda e qualquer denúncia, por mais absurda, nula, inepta ou teratológica que ela se apresente, sem ter que fundamentar ou motivar o porquê desse ato irracional e ilógico, a teor do famigerado artigo 516 desse mesmo CPP/41, que tem inspiração no seu irmão siamês: o inciso 5º do art. 20, do Decreto-Lei Federal nº 88, de 20.12.1937... O rito processual continuará a ser o do CPP/1941.

Adiante relacionamos os artigos suprimidos, retirados do Projeto e que assim não se transformaram na Lei nº 9.983, além dos que o Congresso Nacional alterou, modificou, criou ou revogou expressamente (caso do art. 95, *caput*, da Lei nº 8.212/91), alguns dispositivos.

Como os comentários feitos aos dispositivos do Projeto de Lei nº 933/99 têm utilidade, eles permanecem para orientação do leitor, que terá assim, uma visão geral daquilo que o Projeto continha, e que se coadunava com a mensagem e os princípios insculpidos no artigo 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988. O Congresso Nacional em nada aperfeiçoou o Projeto de Lei nº 933/99, apenas procurou suprimir dispositivos importantes, não se sabe com que interesse, ou a pedido de quem...

ARTIGOS DO PROJETO RETIRADOS PELO CONGRESSO NACIONAL (SUPRIMIDOS)

– Art. 61, inciso III, do CP.

– Art. 151, §§ 2º, 3º e 4º do CP

– §§ 2ºe 3º do art. 153 do CP, ambos na redação do Projeto.

– Art. 163 do CP

– Arts. 3º até 9º criados pelo Projeto de Lei, que instituíam um rito processual penal próprio e específico para os Crimes Previdenciários da Lei em que esse Projeto fosse transfor-

mado, dando um passo importante e elogiável, totalmente distinto do medievalismo do atual processo penal regrado pelo CPP de1941, que assim, terá de ser aplicado a esses crimes...

ARTIGOS DO PROJETO MODIFICADOS EM SUA REDAÇÃO PELO CONGRESSO NACIONAL, E QUE FORAM TRANSFORMADOS NA LEI Nº 9.983

– Art. 168-A. Neste artigo foi suprimida a referência a pessoas físicas, o que reforça e endossa os comentários que fizemos no mesmo artigo do Projeto, no sentido de que: o agente penal do delito será qualquer pessoa física que tinha o poder de ordenar, de determinar os repasses dos valores descontados, cobrados, recebidos, arrecadados de terceiros, pela fonte (empresa, ente ou entidade, órgão, etc.), ou pelo banco recebedor das contribuições previdenciárias, mas, por omissão dolosa, (caracterizadora do *animus habendi rem sibi*), após o termo do prazo marcado na Notificação Judicial, sem que existisse uma justa causa elisiva (força maior, caso fortuito, estado de necessidade, etc.), deixou de repassar os valores na posse provisória da fonte ou do banco recebedor das contribuições previdenciárias que comprovadamente foram descontadas, cobradas, arrecadadas, fatos contábeis, cujo ônus é do Ministério Público e do INSS, exclusivamente.

– Art. 312-A, renumerado para artigo 313-A

– Art. 319-A, renumerado para artigo 313-B

– § 1º do art. 153 do CP – alterado para § 1º-A

DISPOSITIVOS NOVOS "ENCAIXADOS" PELO CONGRESSO NACIONAL

– §§ 3º e 4º do art. 337-A – Terão reflexos insignificantes.

– § 2º do art. 153 do CP, que prevê ação penal pública incondicionada, no caso concreto de ocorrer prejuízo à Administração Pública.

ARTIGO 10 DO PROJETO DE LEI Nº933/89

Este artigo dava nova redação ao atual art. 95, *caput*, da Lei Federal nº 8.212/91, instituindo sanções, via dos incisos I até VI, que o Projeto criou.

O artigo 3º da Lei nº 9.983, porém, revogou expressamente tanto o art. 95, *caput*, da Lei nº 8.212/91 (o que só ocorrerá a partir de 16.10.2000) quanto seus incisos ou alíneas, como adiante detalhamos.

ARTIGO 95, *CAPUT*, DA LEI Nº 8.212/91

A Lei Federal nº 9.983, de 14.7.2000, publicada no DOU-I de 17.7.2000, pp. 4/5, pelo seu artigo 3º, revogou – repita-se por absoluta necessidade e relevância transcendental do tema – expressamente, o artigo 95, *CAPUT*, da Lei Federal nº 8.212, de 24.7.1991, que através de suas alíneas define e tipifica fatos que constituem crimes contra a Previdência Social e Contra a Seguridade Social, e os pune na forma dos §§ desta Lei.

Com essa revogação (que só ocorrerá em 16.10.2000, como adiante detalharemos) do **art. 95, *caput***, desaparecem também, por conseqüência inafastável e inarredável, todas as alíneas e §§ deste artigo, já que no sistema jurídico brasileiro atual, não existem alíneas, nem incisos, nem parágrafos autônomos, independentes, com vida própria, sem que exista um artigo de norma legal ao qual eles estejam vinculados ou dependentes. Em outras pala-

vras: as alíneas, os parágrafos, os incisos, sempre são precedidos por um artigo, que lhes dá o sopro de vida jurídica, sem o qual eles não existem. Desaparecido o cabeça (que a Lei denomina na língua original, o latim, *caput*), que é o artigo, os "membros" (alíneas, etc.), não subsistem.

VIGÊNCIA DAS LEIS Nº 9.983/2000 E Nº 8.212/1991

SITUAÇÃO PENAL DOS CRIMES PREVIDENCIÁRIOS

Consoante dispõe, expressamente, o artigo 4º, da Lei Federal nº 9.983, de 14.7.2000, publicada no DOU-I de 17.7.2000, pp. 4/5, ela entrará em vigor NOVENTA DIAS **APÓS** SUA PUBLICAÇÃO.

Como o 90º dia, após a sua publicação, isto é, contado de 18.7.2000 cai num domingo (15.10.2000), segue-se que a vigência da Lei nº 9.983 se inicia no dia 16.10.2000, uma segunda-feira, dia útil.

Assim, teremos o seguinte "quadro" e situação penal, em relação aos agentes ou sujeitos ativos dos delitos cometidos por ação ou omissão contra a Previdência Social e a Seguridade Social:

I – ATÉ 15.10.2000, estão em pleno vigor todos os tipos penais previstos para os fatos delituosos tipificados nas alíneas do artigo 95, *caput*, da Lei Federal nº 8.212, de 24.7.1991, bem como as penalidades capituladas nos §§ deste mesmo artigo, já que a revogação de todos estes dispositivos só ocorrerá no dia 16.10.2000.

II – A PARTIR DE 16.10.2000, INCLUSIVE, entram em vigor as novas normas penais (tipos penais previstos para os fatos delituosos tipificados pelos novos dispositivos da Lei nº 9.983), inclusive quanto às penalidades, tudo *ex vi* do art. 4º desta Lei.

Não há, assim, qualquer solução de continuidade entre as duas Leis, **nem ocorre qualquer:**

a) *vacatio legis*;

b) anistia ou remissão penal; extinção de crime ou perdão penal;

c) *abolitio criminis*.

Os delitos cometidos (atos comissivos ou omissivos dolosos) até 15.10.2000 são regidos pelo art. 95, suas alíneas e §§, da Lei nº 8.212/91 e os delitos cometidos a partir de 16.10.2000 estarão sob a égide da Lei nº 9.983/2000, bem como suas penalidades.

III – ULTRATIVIDADE DA LEI REVOGADA. Aos delitos cometidos na vigência da lei revogada, aplicam-se, porém, suas penalidades, se mais brandas que as da lei nova, exceto nos casos dos crimes habituais (continuidade delitiva), mormente no caso de condutas delitivas idênticas.

IV – RETROATIVIDADE DA LEI NOVA. Aos delitos cometidos na vigência da lei revogada, aplicam-se as penas mais brandas da lei nova, se as daquela forem mais severas. Esta regra, porém, não se aplica aos crimes habituais.

VETO PRESIDENCIAL – O Sr. Presidente da República vetou o inciso I do § 2º do art. 337-A do Projeto, que fora transformado em Lei, o qual beneficiava o parcelamento requerido antes de oferecida a denúncia ao Ministério Público.

LEI Nº 9.983, DE 14 DE JULHO DE 2000

Altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA
Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º São acrescidos à Parte Especial do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, os seguintes dispositivos:

"Apropriação indébita previdenciária" (AC)*

"Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:" (AC)

"Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa." (AC)

"§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:" (AC)

"I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;" (AC)

"II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;" (AC)

"III – pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social." (AC)

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

"§ 3º 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:" (AC)

"I – tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou" (AC)

"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." (AC)

---

* AC = Acréscimo.

"Inserção de dados falsos em sistema de informações" (AC)

"Art. 313-A. Inserir ou facilitar, o funcionário autorizado, a inserção de dados falsos, alterar ou excluir indevidamente dados corretos nos sistemas informatizados ou bancos de dados da Administração Pública com o fim de obter vantagem indevida para si ou para outrem ou para causar dano:" (AC)

"Pena – reclusão, de 2 (dois) a 12 (doze) anos, e multa." (AC)

"Modificação ou alteração não autorizada de sistema de informações" (AC)

"Art. 313-B. Modificar ou alterar, o funcionário, sistema de informações ou programa de informática sem autorização ou solicitação de autoridade competente:" (AC)

"Pena – detenção, de 3 (três) meses a 2 (dois) anos, e multa." (AC)

"Parágrafo único. As penas são aumentadas de um terço até a metade se da modificação ou alteração resulta dano para a Administração Pública ou para o administrado." (AC)

"Sonegação de contribuição previdenciária" (AC)

"Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:" (AC)

"I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;" (AC)

"II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;" (AC)

"III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias:" (AC)

"Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa." (AC)

"§ 1º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuções, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal." (AC)

"§ 2º 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:" (AC)

"I – (VETADO)"

"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." (AC)

"§ 3º Se o empregador não é pessoa jurídica e sua folha de pagamento mensal não ultrapassar R$ 1.510,00 (um mil, quinhentos e dez reais), o juiz poderá reduzir a pena de um terço até a metade ou aplicar apenas a de multa." (AC)

"§ 4º O valor a que se refere o parágrafo anterior será reajustado nas mesmas datas e nos mesmos índices do reajuste dos benefícios da previdência social." (AC)

Art. 2º Os arts. 153, 296, 297, 325 e 327 do Decreto-Lei nº 2.848, de 1940, passam a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 153. (...)"

"§ 1º-A. Divulgar, sem justa causa, informações sigilosas ou reservadas, assim definidas em lei, contidas ou não nos sistemas de informações ou banco de dados da Administração Pública:" (AC)

"Pena – detenção, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa." (AC)

"§ 1º (parágrafo único original) (...)"

"§ 2º Quando resultar prejuízo para a Administração Pública, a ação penal será incondicionada." (AC)

"Art. 296. (...)"

"§ 1º (...)

(...)

"III – quem altera, falsifica ou faz uso indevido de marcas, logotipos, siglas ou quaisquer outros símibolos utilizados ou identificadores de órgãos ou entidades da Administração Pública." (AC)

"(...)"

"Art. 297. (...)"

"(...)"

"§ 3º Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir:" (AC)

"I – na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinada a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório;" (AC)

"II – na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita;" (AC)

"III – em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado." (AC)

"§ 4º Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no § 3º, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços." (AC)

"Art. 325. (...)"

"§ 1º Nas mesmas penas deste artigo incorre quem:" (AC)

"I – permite ou facilita, mediante atribuição, fornecimento e empréstimo de senha ou qualquer outra forma, o acesso de pessoas não autorizadas a sistemas de informações ou banco de dados da Administração Pública;" (AC)

"II – se utiliza, indevidamente, do acesso restrito." (AC)

"§ 2º Se da ação ou omissão resulta dano à Administração Pública ou a outrem:" (AC)

"Pena – reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos, e multa." (AC)

"Art. 327. (...)"

"§ 1º Equipara-se a funcionário público quem exerce cargo, emprego ou função em entidade paraestatal, e quem trabalha para empresa prestadora de serviço contratada ou conveniada para a execução de atividade típica da Administração Pública." (NR)

"(...)"

Art. 3º O art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 95. *Caput.* Revogado."
"a) revogada;"
"b) revogada;"
"c) revogada;"
"d) revogada;"
"e) revogada;"
"f) revogada;"
"g) revogada;"
"h) revogada;"
"i) revogada;"
"j) revogada;"
"§ 1º Revogado."
"§ 2º (...)"
"a) (...)"
"b) (...)"
"c) (...)"
"d) (...)"
"e) (...)"
"f) (...)"
"§ 3º Revogado."
"§ 4º Revogado."
"§ 5º Revogado."

Art. 4º Esta Lei entra em vigor noventa dias após a data de sua publicação.

Brasília, 14 de julho de 2000; 179º da Independência e 112º da República.

FERNANDO HENRIQUE CARDOSO
José Gregori
Waldeck Ornélas

CAPÍTULO I

APROPRIAÇÃO INDÉBITA FISCAL E PREVIDENCIÁRIA

1. NATUREZA JURÍDICO-PENAL DO DELITO DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA

1.1. Crime de resultado material ou de dano patrimonial. Heresia jurídica: crime de mera conduta. Recusa do agente. Notificação judicial

O crime de apropriação indébita de um valor monetário que o contribuinte, por imposição expressa de lei tributária ou previdenciária (CF, arts. 5º, II, 150, I, 155, XII e 37, *caput;* CTN, arts. 97, inteligência, 99, 141 e 142 e seu parágrafo único), arrecada, cobra, desconta, como fonte, o que abrange apenas e tão-somente, na atualidade, os casos em que a própria lei tributária ou previdenciária transforma o contribuinte em fonte retentora, cobradora ou arrecadadora, o que, no caso do ICMS depende sempre de uma lei complementar nacional editada pelo Congresso Nacional (CF, arts. 59, II e 69), como está expresso no art. 155, XII, *b* e *d* da Constituição, o que não pode ser objeto dos famigerados convênios de ICMS, resquícios da ditadura e do regime autocrata do arbítrio. Estão compreendidos como tributos de fonte, atualmente:

a) o imposto sobre produtos industrializados (IPI) que é cobrado e se for recebido do comprador, via da nota fiscal ou nota fatura;

b) o imposto de renda de fonte (IRF) descontado dos rendimentos e demais proventos que caracterizem disponibilidade econômica ou jurídica auferida (CTN, art. 43);

c) o imposto sobre operações financeiras (IOF), cobrado nas transações e operações financeiras e securitárias, na forma da lei federal;

d) o imposto sobre serviços (ISS), tributo municipal que tem como fato gerador a sua prestação, consoante tabela taxativa anexa à Lei complementar nº 56/87, recepcionada pela Constituição, que é descontado do valor dos serviços, desde que exista expressa previsão na lei tributária municipal local da prestação, quando o prestador não está inscrito como contribuinte do município (CCM);

e) a contribuição provisória sobre movimentação financeira (CPMF), que veio a ser aprovada e cobrada, em substituição ao extinto ou popularmente chamado *imposto do cheque*;

f) o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), apenas e tão-somente nas hipóteses expressas e taxativas previstas na lei complementar nacional (CF, art. 155,

XII, *b* e *d*, o qual, na hipótese de substituição tributária, com a indicação na mesma lei complementar informando quais os estabelecimentos são contribuintes substitutos), é cobrado na nota fiscal, uma única vez, do adquirente dos produtos, mercadorias, ficando todos os demais adquirentes da cadeia do ciclo de comercialização dispensados de recolherem qualquer quantia a título de ICMS (como acontece no regime normal): o industrial cobra o ICMS na nota fiscal, dispensando os demais de fazê-lo. Ver adiante "ICMS. Substituição tributária". Por sua vez, são contribuições de fonte;

g) as descontadas pelos empregadores, de seus empregados, para recolhimento ao INSS;

h) as contribuições arrecadadas do público em geral, que compreendem as do art. 26 da Lei nº 8.212/91 sobre sorteios, prognósticos, corridas de cavalo, loterias, sorteios de números, além das loterias federal e estadual por bilhetes;

i) as contribuições do Funrural, quando cobradas pelo produtor;

j) o ICMS que é cobrado do consumidor/usuário, nas contas de telecomunicações, energia elétrica e outros "serviços ou fornecimentos";

k) a contribuição previdenciária de 11% retida na fonte, nos casos do cart. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 9.711/98;

l) a COFINS e o PIS (arts. 5º e 44, da MP nº 2.037-20, de 28 de julho de 2000);

m) a contribuição individual, da LC 84/96, quando o prestador do serviço não for autônomo regularizado e a empresa tomadora dos serviços, reter 20% na fonte (Lei nº 9.876/99).

Ao estudarmos os *crimes previdenciários*, sob o enfoque da expressa previsão do art. 95 e suas alíneas e parágrafos da Lei federal nº 8.212/91, a matéria será convenientemente detalhada, para a compreensão dos leigos na sistemática das contribuições para a previdência social (INSS) e para a Seguridade Social (assistência social e saúde), que têm finalidades próprias, específicas e totalmente diversas, mas, que ainda continuam sendo confundidas, sob o enfoque genérico de contribuições previdenciárias, o que constitui por si só, um erro grosseiro e inescusável de direito, com reflexo no crime.

Para que ocorra e se consume esse delito de resultado material, exige-se que o agente responsável por um dos atos materiais elencados nas letras *a* a *m* retromencionadas:

1º) *Concretização material*, que deve ser objeto de prova pericial contábil indispensável e insubstituível pelo auto de infração ou pela notificação do INSS, em homenagem aos arts. 158 e 176 do Código de Processo Penal e dentro da garantia do contraditório pleno e amplo (CF, art. 5º, LV), e ainda, dentro da exegese teleológica que se subsume da mensagem-garantia da presunção de inocência de todo e qualquer acusado (CF, art. 5º, LVII): é preciso que se concretize materialmente um daqueles atos: recebimento efetivo, cobrança efetiva, desconto efetivo, como fonte obrigatória dos atos de cobrar, reter, descontar de terceiros, os impostos de fonte e as contribuições sociais, já elencados taxativamente. Portanto, pecam as denúncias e os seus recebimentos, por desconhecimento da sistemática contábil-escritural que vigora nos impostos e contribuições de fonte (o que se lhes deve desculpar por ausência de obras explicativas, práticas, sobre o assunto), quando se escudam apenas e tão-somente na peça seca, desmotivada, produzida por pessoas sem formação em direito ou em ciências contábeis, sem vivência nessas áreas (como advogado especialista em tributos e contribuições sociais, ou como contador, auditor contábil ou perito-contador), peças essas que são o auto de infração (no caso dos impostos em geral) ou a notificação fiscal de lançamento de débito

(NFLD), produzida pelos Auditores Fiscais da Previdência Social (cf. MP nº 1.971-6, DOU-I de 13.12.1999). Ver "Crime restrito".

É importante dizer que essas peças fiscais ou previdenciárias se preocupam apenas com o aspecto fiscal ou previdenciário de um eventual atraso no recolhimento (salvo casos comprovados de sonegação fiscal, demonstrada por auditoria contábil), sem, porém, adequá-las aos tipos penais previstos na Lei nº 8.137/90 ou na Lei nº 8.212/91, ou seja, no primeiro caso ao art. 2º, II e no segundo, ao art. 95, *d*, além do que, essas mesmas peças não comprovam, por exemplo, no caso dos impostos de fonte, a efetividade do ato de cobrança e de recebimento do imposto de fonte, especialmente no caso do Imposto sobre Produtos Industrializados, onde a emissão da nota fiscal nem sempre significa seu recebimento.

Feito este apanhado em linhas gerais, podemos dar início ao estudo sobre a natureza jurídico-penal do crime de apropriação indébita fiscal ou previdenciária.

Se a fonte já identificada recebe, cobra, desconta um imposto ou contribuição social de terceiros, ela deve contabilizar em títulos contábeis próprios (contas específicas: tributos e contribuições a recolher), os valores que deram entrada na empresa e que ela, como mera fonte retentora provisória, deve recolher ao erário público nos prazos e nas guias próprias, cumprindo, assim, seu dever-obrigação expressamente previsto em lei.

Há, pois, um valor monetário em jogo e não uma mera conduta (de descontar, de cobrar, de reter). Esse valor traduz sempre um componente material ou patrimonial cujo titular é o ente público dele destinatário por força de lei específica: a União; os Estados, o Distrito Federal (ambos no caso específico do ICMS de fonte, submetido ao regime da substituição tributária), a autarquia, o INSS ou, eventualmente, no caso do ISS de fonte, o Município.

Conseqüentemente, o não recolhimento na época, do imposto de fonte ou da contribuição *arrecadada dos segurados ou do público* (Lei nº 8.212/91, art. 95, *d*), gera contra aquele ente público, titular do valor, uma lesão de dano material ou um dano patrimonial, onde está em jogo um valor monetário, uma riqueza material e não uma ficção de direito, se se tratasse de *mera conduta* ou de delito formal, imaterial. O delito é, pois, um *crime de resultado material.*

Não é, porém, qualquer resultado que caracteriza o crime de apropriação indébita tipificado sempre na lei federal, porque só a União (enquanto vigorar a Federação indissolúvel) pode defini-lo, tipificá-lo. A sua *consumação* depende da recusa do agente ou sujeito ativo.

O dano material exige a efetividade do desconto ou retenção pela fonte, o que implicaria num quadro demonstrativo analítico para cada imposto de fonte, com as datas das retenções, descontos ou cobranças e a prova material da efetividade dessas situações de fato, à luz da escrituração contábil nos livros diários, conjugados com os documentos contábeis fiscais, isto é, a própria e inafastável prova material de uma condição do crime material de resultado ou de dano patrimonial, já que não se trata de crime de mera conduta (reter ou não, descontar ou não, cobrar ou não);

2º) Demonstre, voluntariamente, o *animus habendi rem sibi*, isto é, a vontade consciente (consciência da ilicitude da conduta) de transformar em sua propriedade, de incorporar ao seu patrimônio (da pessoa jurídica-fonte ou dos sócios, acionistas, dirigentes, parentes, controladores etc.), enfim, de apropriar-se do numerário já identificado pela perícia contábil conclusiva, quanto às épocas, aos valores, agentes responsáveis, consectários legais.

Este tema será estudado mais amiúde, quando abordarmos o elemento indispensável do delito: o dolo, caracterizado pela recusa, após a notificação judicial;

3º) Esteja ausente uma justa causa elisiva do dolo, isto é, da antijuridicidade, da ilicitude da conduta, da culpabilidade, e da consciência dessa ilicitude, porque, se existe essa justa causa elisiva do dolo, *v.g.* graves dificuldades financeiras, enchentes e inundações com graves prejuízos, incêndios destruidores, interdição do estabelecimento por atos abusivos ou arbitrários, falência decretada açodadamente e outros estados de necessidade, de caso fortuito ou de força maior, não se pode ou não se podia exigir outra conduta desse agente responsável.

O tema será examinado detidamente, quando estudarmos as *causas elisivas do dolo.*

Simples atraso no recolhimento de um imposto de fonte ou de contribuição social, não é suficiente, por si só, para caracterizar o crime de apropriação indébita, que sempre exige a presença provada do dolo, isto é, do *animus habendi rem sibi,* este o elemento caracterizador da existência do delito, mas, que pode ser elidido *in totum* se comprovadamente existente uma justa causa elisiva do mesmo. Seria até um verdadeiro absurdo e um abuso de poder, por exemplo, considerar consumado o crime de apropriação indébita, pelo eventual atraso, em função do prazo de recolhimento previsto expressamente na própria lei tributária ou previdenciária, com base num auto de infração ou notificação fiscal, que são lavrados como atos autônomos, isolados, que não examinam, não investigam as causas ou o porquê do atraso, já que dentro dessa concepção absurda, verdadeira heresia jurídica, o mero atraso de dez dias já caracterizaria o delito. "Há muita gente que ouviu o galo cantar, mas não sabe onde" (Miranda Valverde)...

O tema pode ser encontrado com mais detalhes, em "Atraso no recolhimento";

4º) A recusa formal do agente ou sujeito ativo, isto é, de quem em face das provas colhidas na perícia contábil e no inquérito policial, é o responsável penal; não recolheu o valor integral atualizado, fazendo, assim, a restituição da coisa móvel, no prazo marcado obrigatoriamente na notificação judicial dirigida a esse agente, pessoa física (CC, art. 20; CF, art. 5º, XLV, XLVI).

Sem a notificação judicial (que, por lei pode ser exigida até pela via administrativa, bastando a criação dessa previsão expressa), com aquele prazo improrrogável, não se pode falar em dolo, nem na consumação do crime de apropriação indébita: ainda não existe o *animus habendi rem sibi* (CTN, art. 174, III; CF, arts. 5º, II e 22, I).

É importante que se destaque que em tema de ICMS a apropriação indébita só pode ocorrer (além da alínea "j" do nº 1.1 retro) em relação aos casos expressos e taxativos de substituição tributária, quando criados em relação a determinados estabelecimentos individualizados pela própria lei complementar nacional, como, aliás, já está previsto, de maneira expressa e taxativa, abstratamente, na Constituição (art. 155, XII, *b* e *d*). Qualquer delegação de poderes, atribuições, competência à lei estadual é inconstitucional. É o caso típico da Lei Complementar nº 87/96.

Sem uma lei complementar prevendo quais os estabelecimentos (por atividades setoriais econômicas) que devem cobrar o ICMS como substitutos tributários da cadeia que forma o elo de comercialização seguinte ao da saída da mercadoria do estabelecimento produtor, constitui um erro grosseiro e inescusável de direito afirmar que o ICMS normal

constitui imposto de fonte, cobrado na nota fiscal, mesmo porque as leis tributárias dos Estados e do Distrito Federal ou os famigerados convênios de ICMS não têm competência legisferante para legislar sobre essa cobrança de fonte, e se o fizerem, estarão invadindo a competência específica do Congresso Nacional, a quem cabe, com exclusividade, editar a lei complementar nacional acima aludida (art. 155, XII, *b* e *d*, c/c os arts. 59, II e 69 da CF).

De todo o exposto, resta concluir que o crime de apropriação indébita fiscal não é um crime de mera conduta, nem crime formal, mas, isto sim, um delito patrimonial, de resultado ou simplesmente um crime de dano material, ou crime contra o patrimônio.

Cabe à própria administração fazendária, tão logo seus agentes fiscalizadores ou auditores constatem o atraso no recolhimento dos impostos ou contribuições de fonte, notificar judicialmente o contribuinte, via dos seus representantes legais, para que no prazo marcado recolham o *quantum* devido, com a atualização monetária e os consectários legais.

E que interesse tem a notificação judicial, perguntaria o caro leitor? Caracterizar formal e materialmente a *recusa* do agente.

O art. 174, parágrafo único, inciso III, do Código Tributário Nacional, contém disposição expressa para a constituição do devedor em mora tributária (que se aplica às contribuições sociais); e essa mora caracteriza exatamente a vontade consciente desse contribuinte em não cumprir o seu dever de recolher o imposto de fonte ou a contribuição social de fonte, em não existindo uma justa causa elisiva que impeça esse recolhimento imediato, com todos os consectários legais. Excedido o prazo marcado na notificação judicial, está caracterizada a recusa, não existindo essa justa causa elisiva.

É assaz relevante ressaltar que, enquanto a cobrança judicial dos créditos tributários ou previdenciários já constituídos em caráter definitivo (pelo auto de infração seguido de notificação fiscal ou pelo próprio autolançamento ou lançamento por homologação – CTN, arts. 144 e 142 e seu parágrafo único, 150 e §§, 173 e 174), disciplinada pela Lei federal nº 6.830/80, via da execução fiscal que se inicia com a citação do devedor ou do responsável tributário, seguida da penhora ou constrição judicial de bens suficientes à *segurança* do Juízo; ou no caso da ação civil de cobrança dos valores retidos, descontados ou cobrados, pela fonte, disciplinada pela Lei federal nº 8.866/94, ambas visam permitir que a fazenda pública nacional, estadual, municipal ou autárquica recebam seus créditos líquidos, certos, vencidos e exigíveis (CPC, arts. 586 e 618, I), devidamente inscritos na dívida ativa; já a notificação judicial a que alude o art. 174, parágrafo único e inciso III do Código Tributário Nacional tem uma *relevância* transcendental: marcar o *termo final* que caracteriza a recusa do agente ou sujeito ativo, em restituir (pelo seu recolhimento integral, com os consectários legais, caso não haja lei expressa equiparando o parcelamento a esse recolhimento) a coisa móvel de que tinha a posse precária e transitória, em decorrência de expressa previsão de lei tributária (observado que no caso do ICMS de substituição tributária, tal figura depende da lei complementar nacional). Será, pois, *esse termo final* constituído via dessa notificação judicial, que caracterizará o *animus nocendi* e o indispensável *animus habendi rem sibi*, necessário à caracterização e à consumação da apropriação indébita fiscal, o que afasta de pronto o simples decurso do prazo marcado diretamente na lei tributária ou previdenciária, como termo final da consumação do delito, sob pena de se igualar situações totalmente desiguais: o atraso de um dia, caracterizaria a mesma apropriação de indébito *em igualdade* de

condição daquele que atrasasse, sem qualquer justa causa elisiva do dolo, por um, dois ou mais anos consecutivos e ininterruptos. Platão já ensinava: "Não há maior injustiça do que parecer ser justo, sem o ser" (*A República*, Ed. Atena, p. 64); ou ainda, no ensinamento de Francisco Campos, *Direito Constitucional*, ed. Freitas Bastos, Rio, v. II, pp. 14/20, onde a Constituição não admite, em hipótese alguma, que se tratem da mesma forma, modo ou maneira, situações totalmente desiguais. Igualar os desiguais é sinônimo de absurdo ou mesmo de gravíssima heresia jurídica; é confessar a própria negação dos mínimos conhecimentos elementares do direito, além de ofender direta e frontalmente a própria isonomia constitucional (art. 5º, *caput*, 1ª parte, da CF), e macular os atributos e as notas extrínsecas do sujeito ativo ou agente (STF, RTJ I 19/465).

Quem deve ser notificado, nos termos e para os fins do art. 174, parágrafo único, III, do Código Tributário Nacional, com reflexos diretos no crime de apropriação indébita fiscal?

Tendo em vista que:

a) embora o delito tenha se verificado numa empresa, órgão ou entidade, não existindo ou enquanto não existir no Brasil penalidade e previsão para que a pessoa jurídica seja agente do delito, e, consoante a regra do art. 20 do Código Civil, os membros de uma empresa são distintos da mesma;

b) e, tendo em conta o princípio da individualização da pena (CF, art. 5º, XLV, XLVI), a notificação judicial para ser eficaz e produzir seus efeitos penais, deverá ser feita em nome das pessoas físicas que, na empresa, órgão ou entidade onde ocorreu o desconto, a retenção, a cobrança, a arrecadação do público, dos valores não recolhidos, tinham o poder de determinar o recolhimento dos impostos de fonte e das contribuições de fonte, já que são essas pessoas os agentes ou sujeitos ativos do delito.

Os agentes já foram identificados antes, pelo próprio fisco, via de seus Fiscais que efetuaram, como contadores, a auditoria contábil identificatória dos responsáveis penais pelo delito. Essa identificação poderá também ser objeto de perícia contábil extrajudicial, para o que o procurador da Fazenda fará os quesitos contábeis, a serem respondidos pelos contadores habilitados.

A recusa virá com o termo final marcado expressamente na notificação judicial dirigida ao agente, pela Procuradoria da Fazenda em juízo, uma vez esgotado o prazo certo, sem o recolhimento.

A notificação – é bom que se saliente – *deve ser precedida da perícia contábil conclusiva*, quando então a procuradoria terá todos os elementos materiais concretos, para fazê-los acompanhar por cópia autêntica, à citada notificação judicial do agente ou sujeito ativo já identificado pela própria perícia, esta preferível à auditoria.

1.2. Notificação judicial. Ineficácia. Agente inexistente

Não terá qualquer eficácia em termos de recusa, de consumação do crime de apropriação indébita, a notificação judicial dirigida a quem não é (ou mesmo não podia ser) agente ou sujeito ativo do delito, porque ausente o nexo causal ou de causalidade entre a omissão do dever legal de recolher (STF, RTJ 128/249), e a pessoa física e a sua responsabilidade penal subjetiva, que na empresa não tinha poderes para determinar recolhimento, cobrança,

desconto, retenção na fonte, não movimentava recursos financeiros, não participava da direção administrativo-financeira, mas dirigente tão-somente da parte técnica, produtiva, comercial, de *marketing*, de suprimentos, de assistência técnica; não assinava cheques, nem ordens de pagamento; residia em outra cidade ou país; ou ingressou na empresa depois dos atos omissivos; ou saiu da empresa antes da ocorrência.

Será, pois, a auditoria ou a perícia contábil extrajudicial, feitas por contadores, que trarão a certeza para a Procuradoria da Fazenda em juízo, sobre os verdadeiros agentes ou sujeitos ativos do delito de apropriação indébita, bem como, do *quantum* devido, atualizado, que deve ser recolhido.

1.3. Notificação judicial. Finalidade

A finalidade da notificação é marcar o prazo certo e determinado, sempre improrrogável, para que o agente recolha o total atualizado, já apurado pelo fisco, sendo relevantíssima e essencial a marcação do termo final, que caracterizará a recusa e consumará o delito.

2. FAZENDA PÚBLICA. CONCEITO E ALCANCE

2.1. Decretos federais de 11.11.1930 até 15.7.1934. Decreto federal nº 20.910/32. Decreto-lei nº 4.597/42, art. 2º. Sujeito passivo (vítima) dos delitos fazendários

O leitor já teve oportunidade de constatar nesta obra, que várias vezes se disse: os decretos ou regulamentos não podem criar direito novo, inovar no mundo jurídico; isto é, não podem criar, nem modificar os elementos ou alguns deles, que integram a obrigação tributária principal, como o é o prazo de recolhimento do tributo ou da contribuição, que deve vir expresso no texto oficial da própria lei tributária ou previdenciária; e que tais decretos ou regulamentos apenas a explicitam, tornando-a compreensível e permitindo, assim, o seu cumprimento por parte dos contribuintes e sua fiscalização pelos agentes da Fazenda (CTN, art. 99; CF, art. 5º, II).

Mas, devemos registrar uma exceção à força dos decretos federais: com a Revolução de 1930, o chefe do Governo Provisório, Getúlio Dornelles Vargas, em 11 de novembro de 1930, baixou o Decreto federal nº 19.398, redigido por Levi Carneiro, que é, na verdade, a Constituição Federal Provisória da República, de 11.11.1930, até a data da instalação da democracia provisória, que vai de 16.7.1934 a 9.11.1937 já que em 10.11.1937 era implantado o Estado Novo, com a dissolução dos poderes legislativos: Congresso Nacional e Assembléias.

Lendo-se o art. 1º desse decreto ou Constituição Federal provisória, ali está com todas as letras que o Governo Provisório que substituiu o Executivo Nacional e o Legislativo Nacional legislará, discricionariamente, em toda a sua plenitude, até que eleita a Assembléia Constituinte. E pelo seu art. 17 essa legislação discricionária, sobre todo e qualquer assunto, seria feita por meio de decretos federais, referendados pelo respectivo Ministro de Estado, mas, sempre tais diplomas seriam expedidos pelo chefe do Governo Provisório.

Portanto, no período de 11.11.1930 até 15.7.1934, os decretos federais não são meros regulamentos de leis – que não existiram nesse período, já que não havia Poder Legislativo Nacional, Estadual ou Municipal.

Esses decretos são não apenas leis nacionais, mas, com força de verdadeiras leis complementares nacionais e só podem ser revogadas por outras leis, e nunca por simples regulamentos ou decretos federais.

Daí que, é preciso muita atenção, quando o diploma for um decreto baixado no período de 11.11.1930 até 15.7.1934. É o caso, por exemplo, do Código de Águas, que continua em vigor, apesar de ser de 1934. Assim, também, o regulamento das profissões de engenheiros e contadores (decretos federais de 1933 e 1931, respectivamente), mesmo quando diplomas posteriores os aperfeiçoaram, sem os revogar.

Dentro desta rápida explanação e explicação, enquanto não for alterado por lei nacional, com força de lei complementar nacional (CF, arts. 24, § 1º, 59, II e 69), o conceito de Fazenda Pública alcança e abrange apenas as entidades públicas (autarquias, Estados, União Federal, Distrito Federal e Municípios), que *arrecadam* diretamente, com autonomia administrativa e financeira própria, ou *recebem* tributos e contribuições criados por leis tributárias ou previdenciárias, observada a competência impositiva constante expressamente da Constituição Federal (*v.g.* atuais arts. 153 a 156, que serão modificados na eventual reforma tributária constitucional), observados os arts. 150, 151, 152, 157 a 162, 194, 195 e 201.

Esse conceito deriva diretamente da previsão original do art. 1º do Decreto federal nº 20.910, de 6.1.1932, na redação que lhe deu o art. 2º do Decreto-lei federal nº 4.597, de 19.8.1942. Segundo este, considera-se Fazenda Pública os órgãos que, criados por lei são "mantidos por impostos, taxas ou quaisquer contribuições exigidas em virtude de lei federal, estadual ou municipal".

Chama-se a atenção do leitor: o Banco Central do Brasil, se e enquanto recebeu o produto líquido da arrecadação do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), para funcionar como *reserva financeira ou de emergência*, equipara-se à Fazenda Pública.

Dentro deste contexto legal, só as pessoas jurídicas de direito público, portanto, são fazendas públicas e só estas podem ser sujeito passivo ou vítima dos crimes fiscais ou previdenciários, nomeadamente da apropriação indébita fiscal ou previdenciária, ou da sonegação fiscal.

Assim, em tese, consoante o art. 2º do Decreto-lei nº 4.597/42, não são fazendas públicas: 1º) as autarquias e fundações públicas que não arrecadam, nem recebem impostos, taxas ou contribuições; e 2º) também as sociedades anônimas de economia mista e as empresas públicas, em idênticas condições.

O conceito desses entes é dado pelo art. 5º do Decreto-lei nº 200/67, na redação que lhe deu o Decreto-lei nº 900/69, que deve ser conjugado com as normas dos arts. 173, §§ 1º e 2º, 150, § 2º, da Constituição.

Se a Fazenda Pública é representada em juízo cível por seus procuradores (da Fazenda Nacional, Estadual ou Municipal, das autarquias; ou por advogados contratados), já no processo-crime, não há essa representação, porque funciona aí o titular da ação penal pública incondicionada, o membro do Ministério Público, que será o Promotor de Justiça, o

Procurador de Justiça, nos crimes fiscais comuns, perante a justiça comum dos Estados, ou o Procurador da República nos crimes *federais*, isto é, contra renda, bens, serviços e interesses da União, de suas autarquias ou empresas públicas, perante a Justiça Federal (CF, art. 109, IV).

Há, pois, um elo, um liame, entre a Fazenda Pública e o *bem juridicamente tutelado ou protegido*. Esse bem, em tema de crimes contra a ordem tributária, previdenciária ou da seguridade social, visa, *no plano do dano material ou patrimonial*, única e exclusivamente a Fazenda Pública, no seu conceito e abrangência, que acabamos de examinar.

Danos materiais ou patrimoniais contra as demais pessoas jurídicas (itens 1º e 2º retro), dependendo da sua tipicidade, poderão caracterizar apenas crimes comuns, não os regidos pelas leis federais especiais, tais como as Leis nºs. 4.729/65, 3.807/60, 8.137/90 e 8.212/91.

2.2. Fundo de Garantia por Tempo de Serviço. Caixa Econômica Federal. Consideração como Fazenda Pública. Impossibilidade

Muito embora possa ocorrer sonegação fiscal referente ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (*v.g.* empregado não registrado), e as execuções fiscais a ele relativas, movidas pela Caixa Econômica Federal se processem perante a Justiça Federal (art. 7º da Lei nº 8.036/90 e demais dispositivos, por ser a Caixa Econômica Federal uma empresa pública federal – CF, art. 109, IV), ela não é Fazenda Pública para os efeitos do Decreto-lei nº 4.597/42 e Decreto federal nº 20.910/32, porque:

a) o FGTS, além de não ser tributo, mas, isto sim, uma contribuição de cunho eminentemente social, um verdadeiro quase-seguro social, tem como beneficiário-mor o trabalhador com vínculo empregatício, que levantará o fundo de garantia, com os consectários legais, nas hipóteses elencadas na lei que o disciplina (Lei nº 8.036/90 e alterações);

b) a Caixa Econômica Federal é mera arrecadadora e gestora do fundo de garantia, através de um conselho curador, e a contribuição não integra, portanto, sua receita operacional, já que deve ser contabilizada a crédito do fundo;

c) a natureza jurídica da Caixa Econômica Federal, empresa pública federal (DL nº 200/67, art. 5º, na redação do DL nº 900/69), submete-a ao regime das empresas privadas, por disposição expressa do § 1º do art. 173 da Constituição;

d) a fazenda pública é órgão da administração direta (Fazenda Nacional, Estadual ou Municipal), ou autarquia (INSS). É pessoa jurídica de direito público.

As lesões ao fundo de garantia, especialmente no estelionato com o emprego do *falsum*, não caracterizam, portanto, dano à Fazenda Pública, mas, o prejudicado-moral seria o fundo de garantia, do qual a Caixa Econômica Federal é mera gestora e arrecadadora das contribuições.

As lesões contra o Fundo de Garantia do Tempo de Serviços (FGTS), representam, na verdade, um dano contra seus destinatários, os trabalhadores com vínculo empregatício, dano este que ocorrerá, também, nos casos de desvio de numerário, de saldos, através de saques falsos ou pagamentos a terceiros, prejudicando o trabalhador.

Ver nº 3.2 adiante.

3. APROPRIAÇÃO INDÉBITA E O DANO CAUSADO À FAZENDA PÚBLICA

3.1. Quantum do dano à Fazenda Pública. Crime de dano material. Consectários legais. Ressarcimento integral do dano. Lei nº 9.249/95, art. 34 (extinção da punibilidade)

Embora o montante do dano material ou patrimonial sofrido pela Fazenda Pública, com a efetiva retenção na fonte, com a cobrança na nota fiscal ou com o desconto de terceiros, dos impostos de fonte ou das contribuições sociais, *abranja também* (salvo remissão ou perdão legal, por disposição de lei – CTN, art. 141):

a) a *correção monetária* ou atualização do valor da moeda, pelo decurso do tempo entre a época em que devia ter sido recolhido e a data em que o foi (houve a constatação do seu não recolhimento), ou ainda, entre o primeiro termo e a da denúncia, sempre na forma da previsão da lei federal, por se tratar de disposição sobre moeda ou valor monetário (CF, art. 22, VI e VII), disso ficando dispensada a lei estadual ou municipal, quando o índice nelas fixado não for superior ao da lei federal, ou quando ela tomar como índice os federais (UFIR);

b) a *multa moratória* pelo atraso;

c) a *multa punitiva,* como sanção expressamente prevista em lei do ente político com competência impositiva de imposto de fonte ou de contribuição social, nos casos de fraudes fiscais comprovadas;

d) os *juros da mora;*

e) o *valor do principal,* isto é, o valor que foi concreta, material e comprovadamente recebido, descontado ou retido pela fonte, valor esse que deve ser corrigido monetariamente, como dito na letra *a* retro.

Excetuando o valor elencado na letra *e,* os demais são encargos ou consectários legais, que normalmente (não havendo anistia) devem ser recolhidos à Fazenda Pública para quitar a dívida e extinguir a obrigação tributária principal com seus acessórios.

O *quantum* da apropriação indébita, salvo disposição de lei em contrário, só abrange o valor da letra *e* atualizado monetariamente.

Logo, os valores constantes das letras *a, b, c* e *d* retro, não foram recebidos, descontados ou retidos; por isso mesmo não integram o *quantum debeatur* da apropriação indébita fiscal ou previdenciária, em se caracterizando o delito.

A denúncia, portanto, não os pode incluir, sob pena de perda total de sua validade e seriedade, daí que – repita-se – a perícia contábil é absolutamente indispensável, sendo totalmente absurdo e mesmo inconseqüente tomar como valor para a denúncia o que o fiscal fez constar no auto de infração ou da notificação, no caso do INSS. É um primarismo indesculpável e demonstra a própria incapacidade de raciocínio do denunciante que, açodadamente, vai denunciando a esmo, aleatoriamente, sem qualquer segurança, sem qualquer *elemento de convicção* e com essa conduta pouco ética, transferindo o ônus ao acusado: provar que o *quantum* da apropriação indébita não é o que consta da denúncia precipitada, impensada e imatura.

Mas, quando a lei federal conceder a extinção da punibilidade, ela pode, então, exigir como *conditio sine qua non,* que o agente ou sujeito ativo do crime (inclusive da sonegação fiscal), recolha de uma só vez, não apenas o *quantum debeatur* que configura a apropriação

indébita, mas, também, todos os consectários legais já estudados (letras *a* a *d*), mais o principal (letra *e*). É o que consta da previsão da Lei federal nº 9.249, em vigor a 1º.1.1996, pelo conteúdo material do artigo 34.

Portanto, é preciso, na interpretação da lei, verificar o que ela contém, em seu *texto oficial*, já que publicações apressadas, sem revisão rigorosa, mesmo quando em revistas, informativos, boletins, podem resultar em grave distorção entre o texto oficial e o que os demais veículos publicaram.

Finalmente, sem que se apure com exatidão o montante atual do dano, a cargo da perícia oficial, tem-se como obstáculo judicial imposto ao réu ressarci-lo integralmente, mesmo depois da denúncia recebida, para reduzir a penalidade que lhe será aplicada. É um prejuízo evidente, que deve ser argüído perante o julgador, já na defesa prévia e reiterado em sede de alegações finais.

3.2. Fundo de Garantia por Tempo de Serviço. Apropriação indébita. Impossibilidade

A contribuição para a constituição do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, desde a sua criação pela Lei federal nº 5.107/66 e mesmo após a Lei federal nº 8.036/90, que disciplinou toda a matéria da contribuição social, pela sua sistemática, torna impossível a existência do crime de apropriação indébita, já que compete à empresa ou empregador (conceitos dessa última lei c/c os da CLT), mensalmente, até o dia sete do mês seguinte, recolher como ônus seu, o percentual de 8% sobre as verbas de natureza salarial, que pagou ou creditou aos seus trabalhadores com vínculo empregatício.

Não há, pois, desconto, retenção, cobrança, nem arrecadação do fundo de garantia, quer dos empregados, quer dos autônomos ou avulsos, quer dos empregadores, nem do público em geral.

Em relação a contribuição, que é recolhida na Caixa Econômica Federal, que a administra e gerencia, através do conselho gestor e curador, pode haver sonegação fiscal. É o caso do fundo de garantia não recolhido pela empresa, em relação aos seus empregados não registrados.

Apropriação indébita, enquanto vigente a sistemática atual, nunca, em relação ao contribuinte ou empresa.

A contribuição constitui fundo que tem como beneficiários os empregados das empresas que a recolhem, sendo a Caixa Econômica Federal mera arrecadadora, administradora e gestora.

As vítimas de eventual sonegação fiscal seriam concreta e objetivamente os empregados para os quais as empresas não recolheram o fundo, seja porque não os registraram, seja porque estão em atraso, seja porque faliram antes do recolhimento, seja porque tiveram dissolução irregular, com o esvaziamento da empresa, desvio do patrimônio, sem recolher a contribuição para o fundo.

A Caixa Econômica Federal figuraria como interessada e com legítimo interesse de agir, por ter deixado de receber o fundo de garantia, do qual é gestora e arrecadadora, que deve empregar em obras de saneamento básico e de infra-estrutura social, via de financiamentos aprovados pelo conselho do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço.

3.3. PIS. Cofins. CSLL. Apropriação indébita. Impossibilidade

Não são descontados dos empregados, logo, não podem ser objeto de apropriação indébita, na exegese do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 ou art. 95, *d*, da Lei nº 8.212/91. Não são contribuições de fonte. Exceção: art. 5º, da MP nº 1.991-12 (DOU-I de 15.12.1999). Ver o item 1.1 retro, letra "l".

3.4. Crime de apropriação. Recolhimento do valor principal atualizado. Dolo específico. Extinção da punibilidade

Não existindo lei que condicione a extinção da punibilidade ao recolhimento integral do principal e de todos os seus consectários legais – como o caso do art. 34 da Lei nº 9.249/95 –, se o agente recolher integralmente o valor que reteve, descontou, cobrou e recebeu ou arrecadou do público, devidamente corrigido até as vésperas do recolhimento, terá elidido o dolo específico, descaracterizando o crime de apropriação indébita do imposto ou da contribuição de fonte.

A extinção da punibilidade, porém, deverá obedecer ao fator tempo. Se a lei não faz exceção expressa de que o recolhimento terá de ser sempre antes da denúncia ter sido recebida, o recolhimento integral como dito acima, do principal atualizado, extinguirá a punibilidade. Se ela, porém, ressalva que o recolhimento para a citada extinção deve ser feito sempre antes do recebimento da denúncia, obviamente que o recolhimento depois servirá apenas para a redução da penalidade, não para a extinção da punibilidade do crime consumado.

Se o agente recolheu integralmente o valor do principal atualizado monetariamente, e o recolhimento, nos termos da lei penal então vigente, extinguiu a punibilidade do delito, penalmente o agente está quites com a justiça criminal.

Mas, como não quitou a dívida, porque não recolheu também todos os consectários legalmente exigíveis, permanece em débito para com a respectiva Fazenda Pública, que poderá cobrá-lo através da execução fiscal, penhorando os bens da empresa ou dos responsáveis tributários (CTN, arts. 174 e seu parágrafo único, 201 a 204; Lei nº 6.830/80; CPC, arts. 585, VI, 586 e 618, I).

Penalmente o agente estará quites, mas a empresa à qual está vinculado, como diretor, sócio-gerente, continuará devedora da Fazenda Pública, com relação aos citados consectários legais corrigidos monetariamente, que não foram recolhidos com o principal elisivo do delito.

O art. 34 da Lei nº 9.249/95 exige que o recolhimento seja integral, compreendendo, pois: o valor do principal e todos os consectários legais, devidamente atualizados monetariamente; além da extinção da punibilidade, extingue-se também a obrigação tributária ou previdenciária.

3.5. Apropriação. Ressarcimento do dano. Redução da pena.

Todavia, para que haja o benefício da redução da penalidade a ser imposta ao réu, na sentença condenatória, o ressarcimento do dano material ou patrimonial causado por ele à Fazenda Pública, deve compreender, também, todos os consectários legais exemplificados

nas letras *a* a *d* do precedente item 3.1, além do principal (o *quantum* descontado, retido na fonte, cobrado na nota fiscal, ou arrecadado do público – caso do art. 26 da Lei nº 8.212/91), sobre eles (principal e consectários legais) incidindo a correção monetária ou atualização legal da dívida. (STJ, REsp nº 105.296-RS, 6ª T., DJU-I de 26.4.99, p. 129).

Em suma, o ressarcimento integral do dano, para os benefícios redutores da penalidade, compreenderão obrigatoriamente:

a) o principal atualizado até o dia anterior ao do ressarcimento;

b) os consectários legais: juros de mora, multa moratória e, se for o caso, a multa punitiva, todos atualizados monetariamente até o dia anterior ao do seu recolhimento.

Se o recolhimento não é integral, cabe ao juiz ponderar o percentual recolhido em função da capacidade econômica do réu e do *quantum* que devia ter sido, dosando a pena, consoante as circunstâncias da época.

3.6. Apropriação. Recolhimento. Extinção da punibilidade. Condições da Lei

A lei federal pode exigir que o recolhimento seja integral atualizado, compreendendo, então, o principal e todos os seus consectários legais e de uma só vez. É o caso já falado do art. 34 da Lei nº 9.249/95.

Pode, porém, conceder a extinção da punibilidade, quando, expressamente, dispensar a multa e a correção monetária; houver parcelamento deferido no prazo marcado, com o recolhimento feito no ato, da primeira parcela etc.

As condições impostas pela lei federal devem ser analisadas em função do texto oficial e de sua vigência, bem como o período em que ela vigorou, sem se perder de vista: a ultratividade da lei benéfica, a retroatividade da lei mais benéfica.

4. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DO INSS.

4.1. Empresas estatais. Órgão público estadual. Pagamento antes da denúncia, após instauração do inquérito. Extinção da punibilidade. Art. 34 da Lei nº 9.249/95

Diretores de órgão público estadual foram ouvidos em inquérito policial, instaurado para apurar a materialidade e a autoria do crime de apropriação indébita de contribuições previdenciárias descontadas para o INSS e não recolhidas (e sob as quais haviam dúvidas quanto ao recolhimento ou não), ocorrendo, no caso, divergências nos números das notificações fiscais de lançamento de débito (NFLD), que hoje são complementadas pelas notificações para pagamento de débitos verificados (NPP), tendo o processo penal sido convertido em diligência para que fosse certificada a exatidão dos recolhimentos feitos.

Constatado o pagamento integral feito após as declarações no inquérito policial, mas antes do recebimento da denúncia (art. 34 da Lei nº 9.249/95), ocorrerá a extinção da punibilidade (STF, Inq. nº 1.129-1-ES, DJU-I de 11.4.1996, p. 10.922).

"Aplica-se o art. 34 da Lei nº 9.249/95 aos crimes definidos na Lei nº 8.212/91, quando o agente promover o pagamento do débito antes do recebimento da denúncia" (STF, HC nº 73.418-9-RS, concedido de ofício, 2ª T., DJU-I de 26.4.1996).

No mesmo sentido: (STJ, RHC nº 5.080-RS, 5ª T., DJU-I de 13.5.1996, p. 15.563; RHC nº 5.454-PR, 6ª T., DJU-I de 17.2.1997, p. 2.171).

4.2. Pagamento integral. Extinção da punibilidade

A extinção da punibilidade pelo pagamento integral, de uma só vez, do principal e todos os seus consectários legais, feito antes do recebimento da denúncia (art. 34, *caput*, da Lei nº 9.249/95), alcança todos os crimes tipificados pelas Leis nºs 4.729/65, 3.807/60, DL nºs 326/67, 4.357/64, 8.137/90 e 8.212/91 etc.

5. DEPOSITÁRIO INFIEL. AÇÃO CIVIL DE COBRANÇA

5.1. Lei federal nº 8.866/94. Depositário infiel. Prisão por dívida. Responsáveis. Movimentação de recursos financeiros. Perícia contábil

A Lei Federal nº 8.866, de 11.4.1994, em vigor desde 13.4.1994, esquecendo-se completamente dos cânones e princípios constitucionais da individualização da pena, da presunção de inocência do acusado, e do próprio contraditório pleno e amplo (*due process of law*), criou, pela transformação da Medida Provisória nº 427, de 11.2.1994, em lei federal, uma aberração jurídica, uma anomalia inconcebível, a macular o Direito Constitucional, Processual Civil, Civil e Penal, criando uma figura aberrante de ação civil de cobrança, de depositário infiel, com total alheamento às previsões dos arts. 110 do CTN e 1.280 do Código Civil.

Na verdade, ao lado da já existente ação judicial de cobrança dos créditos públicos (tributários, previdenciários etc.), ou execução fiscal, regulada pela Lei federal nº 6.830/80, criou outra ação civil de cobrança, para o mesmo fim da execução fiscal, mas, introduzindo uma inconstitucional sanção, sem defesa para o devedor: o pagamento integral da dívida de uma só vez, com todos os consectários legais, inclusive a correção monetária, como *conditio sine qua non*, para que o devedor não seja preso administrativamente por até noventa dias, sem qualquer direito a contraditório, à defesa ampla, à apuração anterior de sua culpabilidade, conduta antijurídica, e do próprio dolo específico (art. 4º, §§ 2º e 3º, da Lei nº 8.866/94). De um lance, a lei manifestamente inconstitucional nesses dispositivos ofendeu de forma direta e frontal os arts. 5º, LV, LVII e XLVI etc. da Constituição. Esqueceu até dos princípios que regem a Declaração Universal dos Direitos do Homem!

Ao invés de a Fazenda Nacional aplicar os preceitos que estão na Lei federal nº 8.397, de 6.1.1992 (Medida Cautelar Fiscal), requerendo em juízo a indisponibilidade dos bens do devedor, já que tem ela em seus quadros mais de 5.000 auditores fiscais, que podem levantar os bens dos devedores e agilizar, com base na Lei federal nº 6.830/80, a cobrança de seus créditos, foi editada a lei desastrosa (nº 8.866/94), que também se esquece de que já existem dispositivos legais que tipificam o depositário infiel, na mensagem dos arts. 2º do Decreto-lei federal nº 326/67 (IPI) e art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, para os demais impostos de fonte (à exceção do ICMS na substituição tributária, que depende de lei complementar

nacional, *ex vi* do art. 155, XII, *b* e *d* da CF), e do art. 95, *d*, da Lei nº 8.212/91 (Previdência Social e Seguridade Social, a partir de 24.10.1991).

Convém que se registre que os próprios meios jurídicos legítimos que a Lei nº 8.397/92 concedeu à Fazenda Pública, através da Medida Cautelar Fiscal, não vêm sendo utilizados por ela, nomeadamente pela Fazenda Nacional... não se sabe o porquê da *omissão* ou *não utilização* (STF, RTJ 128/249).

A previsão do art. 7º e seu parágrafo único da Lei nº 8.866/94, é próprio da responsabilidade penal objetiva, como vimos em "Responsabilidade penal objetiva", logo, ela é totalmente incompatível com os princípios que regem o Direito Penal, onde o elemento essencial é de caráter eminentemente subjetivo: tipicidade do fato-ato rigorosamente prevista no tipo criado pela lei federal; conduta antijurídica lesionando a bem ou interesse jurídico; consciência da ilicitude dessa conduta pelo agente ou sujeito ativo; culpabilidade (grau de participação, proveito com o ilícito, instigação, disfarce etc.) e, o dolo específico do agente, imprescindível no crime de apropriação indébita, como já estudamos em "Dolo necessário", isto é, o *animus habendi rem sibi.*

Como a apropriação indébita (que vai gerar a figura do depositário infiel, em tese), sempre deixa vestígios materiais, a perícia contábil em juízo, ou melhor ainda, durante o inquérito policial, como corpo de delito (arts. 158, 167 e 176 do CPP), é absolutamente necessária à apuração da autoria, da materialidade, das circunstâncias materiais e pessoais dos acusados, como procedimento legítimo, que precede a notificação judicial caracterizadora da recusa, isto é, do dolo específico do agente ou sujeito ativo do delito, inexistindo uma justa causa elisiva.

Portanto, não será a previsão teórica e manifestamente inconstitucional do art. 7º e seu parágrafo único da Lei nº 8.866/94 quem determinará qual o agente ou agentes que movimentavam os recursos financeiros, mas tal encargo resultará do laudo pericial contábil absolutamente necessário e indispensável à apuração da responsabilidade penal subjetiva desse agente, que tinha o comando ou o poder de determinar ou não o recolhimento dos impostos e das contribuições de fonte.

Convém que se repita, por absoluta necessidade: a prática, para quem conhece administração de empresa, contabilidade e direito empresarial, tem demonstrado em centenas de casos concretos que entre o que consta (de direito) nos contratos sociais e em suas alterações, ou nos estatutos e suas alterações, é completamente diferente, de fato. Se nessas peças jurídicas são nomeados os sócios-gerentes ou os diretores, na prática, o comando é exercido por procuradores empregados ou não, por gerentes delegados nas limitadas, por *testas-de-ferro* dos controladores da sociedade; ou ainda, por pessoas familiares e até amantes... O *responsável penal pode ser qualquer pessoa física.*

Logo, só uma aberração jurídica inadmissível num regime não totalitário pode justificar o emprego de uma previsão legal inconstitucional, para acusar alguém, com base na letra morta e írrita da lei, fruto de um Congresso Nacional eqüidistante de seus deveres, e de uma sanção presidencial por desatenção ou ignorância de quem assessorou o Presidente da República.

A heresia jurídica do art. 7º e seu parágrafo único da Lei nº 8.866/94 chegou ao cúmulo de considerar abstratamente como responsáveis penais, até *empregados.* O Supremo Tribunal Federal, porém, apreciando a ADIn nº 1.055-7-DF, proposta pela Confederação Nacio-

nal da Indústria (CNI), concedeu liminar suspendendo os efeitos dos §§ 2º e 3º do art. 4º (pagamento integral sob pena de prisão imediata por dívida...); a "expressão referida no § 2º do art. 4º, contida no *caput* do art. 7º" e as expressões "ou empregados" e "empregados", inseridas no *caput* do art. 7º e seu parágrafo único" (DJU-I de 24.6.1994, p. 16.605).[1]

Enquanto suspensos esses dispositivos, eventual ação não alcançará os empregados, observada, porém, a conclusão do laudo pericial contábil, isolado ou em inquérito policial.

Observe-se que o § 2º do art. 2º do Decreto-lei federal nº 1.060/69, na redação que lhe deu o Decreto-lei federal nº 1.104, de 30.4.1970, já previa a figura de um *depositário*... para os casos de fonte.

O art. 7º da citada lei coloca, porém, *uma luz no fim do túnel*: em tese, abstratamente, porém, este dispositivo dá a indicação da pessoa física que será considerada responsável penal pelo ilícito da apropriação indébita dos impostos e das contribuições de fonte: *aquela que, comprovadamente movimentava os recursos financeiros, com poder de pagar*.

A pessoa física responsável penalmente poderá, então, ser o procurador com poderes especiais para receber, pagar, movimentar recursos financeiros, contas em bancos; o gerente delegado nas limitadas, o acionista controlador, ainda que por intermédio de *testa-de-ferro* ou *figura de palha* (no dizer de J. X. Carvalho de Mendonça); o empregado de confiança (contador, gerente administrativo ou financeiro, que embora não integrando os quadros societários ou de acionistas, detêm o poder de gestão financeira, até sem obrigação de prestação de contas, seja pela antigüidade, pelo parentesco, pela indicação por outros diretores de empresas coligadas, associadas, controladas etc.). Enfim, quem tinha o poder de determinar o recolhimento. O fato de o art. 7º não elencar as pessoas nada significa diante da verdade real, que é o sustentáculo de uma acusação e de uma sentença penal, em homenagem à presunção de inocência do acusado, ao contraditório pleno e amplo e ao princípio da individualização da pena. Daí que, a necessidade inafastável e inarredável do inquérito policial com a realização de perícia contábil conclusiva, se mostra com toda a sua relevância transcendental, para que não se acuse o inocente, e se deixe o verdadeiro responsável penal (culpado), *de fora* e *a cavaleiro* da acusação e da própria sentença.

Os exemplos pululam por aí. É só ver os casos de notas frias, vendidas durante campanhas políticas, para angariar fundos e eleger os candidatos, para se ter a precisão matemática de que, em tema de crimes fiscais, que são *espécies de fato* (não previstos na Lei nº 7.492/86), do *colarinho branco*, nenhum dos grandes compradores de documentos com falsidade ideológica foi condenado, muito menos recolhido à custódia, o que demonstra a verdadeira e cruel *face oculta* daqueles que se fecham numa *redoma de cristal*, dentro de uma imunidade e de uma total impunidade, por mais dolosa que seja a sua omissão no cumprimento do dever. Não podem sequer ser criticados, porque as "torres de marfim que os cercam, são muralhas da vergonha e da imoralidade, mas intransponíveis, inatingíveis, formando verdadeiros quistos sociais"...

O objetivo do art. 7º da Lei nº 8.866/94 não é atingir o *encarregado*, o chefe de seção, o gerente de serviços, onde se movimentam os recursos financeiros, isto é, onde se recebe e onde se pagam as contas, títulos e dívidas em geral.

---

1. STF, Plenário, DJU-I de 13.6.1997, p. 26.689. Essa suspensão tem efeitos *ex tunc*, isto é, desde a data da vigência desses dispositivos.

O que esse dispositivo tem em mira é atingir, como responsável, a pessoa física que detém o poder de comando das finanças, e assim – não importa qual o seu *cargo ou função* na empresa ou mesmo nos quadros societários ou de acionistas – a pessoa que podia determinar o recolhimento dos impostos e das contribuições de fonte, mas omitiu-se, descumprindo seu dever, em virtude do cargo ou função que exercia ou ainda exerce na empresa (v. art. 61, II, *g*, do Código Penal, que deve ser interpretado em conjunto com o art. 7º da Lei nº 8.866/94). Cf.: STJ, Com. nº 17/MG, DJU-I de 4.5.99, p. 44.

Convém ressaltar, ainda, que o direito privado via da lei das sociedades anônimas (Lei nº 6.404/76, art. 158, I e II e §§) e da lei das limitadas (Decreto federal nº 3.708/1919, arts. 10, 2ª parte e 16), têm previsões expressas sobre a responsabilidade subjetiva do sócio-gerente na limitada ou diretor na sociedade anônima, quando no exercício de suas funções agirem com abuso de poder, excesso de mandato, violação do contrato ou do estatuto social, ou infração da lei, o que sendo provado, transfere a responsabilidade tributária da empresa, para a responsabilidade pessoal, solidária e ilimitada dos administradores, respondendo, então, seus bens particulares pela dívida da pessoa jurídica, numa exceção à expressa previsão do art. 20 do Código Civil. É o caso da *desconsideração da pessoa jurídica*, sobre a qual já falamos.

Ora, quem desconta, retém ou cobra de terceiros um imposto ou uma contribuição de fonte, por expressa previsão de lei e que, em face desta, tem também o dever de recolher os valores na forma, locais e prazos por ela marcados, mas, não o faz, está infringindo a lei. Hipótese totalmente diversa daquela referente ao simples atraso no recolhimento dos impostos normais e das contribuições normais, isto é, não de fonte.

Os TRF da 4ª e 5ª Regiões, em boa hora, concederam *habeas corpus* contra a prisão de administradores com fulcro na Lei nº 8.866/94 (HC nº 406-PE, 3ª T., DJU-I de 5.8.1994, p. 41.676 e HC nº 94.4.22518-RS, DJU-I de 10.8.1994, p. 42.774, este da 4ª Região).

A prisão, mesmo administrativa ou *civil*, só se justifica como medida excepcionalíssima, sempre *in extremis*, quando houver recusa formal do agente ou sujeito ativo, após a realização da perícia contábil conclusiva, e da própria notificação judicial que caracterizará a recusa e *o animus habendi rem sibi*, não existindo uma justa causa elisiva relevante nos casos dos crimes fiscais em caráter profissionalizante, com habitualidade delitiva permanente, e ainda assim, após o término do processo administrativo em contraditório pleno e amplo, com a realização da citada perícia contábil conclusiva, que aponte fundamentadamente em documentos idôneos e lançamentos contábeis nos livros diários a culpabilidade, consciência da ilicitude, conduta antijurídica, grau de participação e circunstâncias materiais, em relação ao agente ou sujeito ativo do crime de apropriação indébita. Confira a mensagem teleológica do *caput* do art. 83 da Lei nº 9.430/96.

A análise de casos de prisão administrativa do depositário infiel demonstra o caráter sempre *in extremis* de tal medida:

1ª) O depositário judicial de bens penhorados, que não os guarda nem os conserva, convenientemente, como se seus fossem, nem os apresenta em ordem, no estado em que se encontravam quando da constrição judicial, isto é, não os entrega, não os restitui *in bonis*, nem diz onde estão. "Tal prisão eminentemente civil, não é pena no sentido do Código Penal e leis especiais; visa compelir o devedor a satisfazer a sua obrigação individual e intransferível" (STF, HC nº 71.038-7-MG, 1ª T., DJU-I de 13.5.1994, p. 11.339) "e por isso, não tem o benefício da prisão domiciliar, nem da prisão-albergue" (STF, RTJ 149/164);

2ª) "Daí que o contrato entre particulares não pode estabelecer a prisão do depositário infiel, como forma assemelhada, já que esse pseudo-depositário não recebeu a coisa, nem assumiu a obrigação perante a autoridade judiciária" (inteligência do acórdão do TJRS, mantido pelo STF, Ag. nº 162.675-5-RS, DJU-I de 9.5.1995, p. 12.599-600);

3ª) O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o RHC nº 4.208-7-GO (6ª T., DJU-I de 11.9.1995, p. 28.861), decidiu pela legalidade da prisão civil do devedor-executado, que como depositário judicial de bens penhorados, regularmente intimado, não deposita a coisa, não a restitui *in bonis*, nem deposita o seu equivalente em dinheiro;

4ª) É cabível ainda a prisão civil do depositário infiel, nas hipóteses abaixo indicadas (STJ, no HC nº 3.086-PR, 5ª T., DJU-I de 6.11.95, p. 37.579, baseado em 3 precedentes do STF):

a) depósito irregular de coisa fungível (STF, HC nº 58.475);

b) depósito judicial onde a coisa pode ser própria (STF, RTJ 86/354 e 85/97);

3ª) no depósito em alienação fiduciária (STF, HC nºs 56.882 e 59.113 e STJ, RHC nº 2.740).

O próprio depositário judicial de bens penhorados, ou no caso da alienação fiduciária (de constitucionalidade duvidosa, por se tratar de interesses particulares), só pode ser considerado infiel, após a necessária e indispensável intimação pessoal, para que se caracterize e se formalize a recusa, que o qualifica como infiel.

Com a mesma razão, em identidade de hipótese, a figura do depositário infiel de valores, ausente qualquer decisão judicial anterior (como no caso da penhora em execução), só pode surgir, após a recusa do agente ou sujeito ativo, identificado pelo laudo pericial contábil conclusivo, que sem qualquer justa causa elisiva, deixa expirar *in albis o* termo final marcado na notificação judicial feita pela Fazenda Pública, via de seus procuradores, especialmente do INSS ou da Fazenda Nacional.

Mais recentemente, o STF tem decidido pela constitucionalidade da prisão civil do depositário infiel na alienação fiduciária (RE nº 249.970-6-RS, DJU-I de 27.8.1999, pp. 89/90; RE nº 228.254-1-GO, 2ª T., DJU-I de 9.4.1999, p. 40, invocando decisão do Plenário, em 23.11.95: HC nº 72.131, maioria; e das duas Turmas: RE nº 206.086-1 e HC nº 74.831; RE nº 252.748-3-SP, DJU-I de 30.9.1999, p. 35).

5.2. Crime de apropriação. Responsabilidade penal. Inexistência. Quando ocorre. Álibis beneficiando sócios, acionistas e outros

Salvo prova cabal em contrário, que comprove que uma das pessoas a seguir elencadas, exemplificadamente, participou do crime de apropriação indébita, ainda que como co-autor; ou não participou das fases do crime, mas recebeu parte do produto do mesmo (proveito com o ilícito), não são, em tese, e como regra geral, responsáveis penais, nem *depositários infiéis*:

a) o comissário na concordata preventiva, porque esse estado não retira dos antigos proprietários ou seus procuradores, a administração da firma ou sociedade;

b) o sócio comanditário, que nas comanditas simples ou por ações, não tem a gerência da sociedade, *ex vi* de previsão do direito privado;

c) o sócio de indústria, na sociedade de capital e indústria, pelo mesmo motivo anterior;

d) o associado de cooperativa, assim como o mero acionista não controlador, que não são diretores;

e) o simples sócio cotista de limitada, que não é controlador, nem exerce a gerência, ainda que fato;

f) o diretor técnico, comercial,, de vendas, que não movimenta recursos financeiros, nem participa da parte administrativa;

g) o sócio ou acionista que comprovadamente reside em cidade diversa daquela onde ocorreu o delito, ou mesmo no exterior;

h) o sócio-gerente ou diretor (letra *f* retro), que tem a seu cargo os suprimentos, a assistência técnica, a direção da produção, única e exclusivamente;

i) o sócio oculto, nas sociedades em conta de participação, já que a gerência é do sócio ostensivo;

j) em qualquer hipótese devidamente comprovada:

l. o sócio ou acionista, que saiu da sociedade antes da ocorrência do delito;

2. o sócio ou acionista que entrou na sociedade, depois de consumado o delito.

Os casos das letras *a* a *e* e *i* retro, estão conforme expressa previsão do direito privado, que não pode ser modificado por disposição do direito tributário (art. 110 do CTN). Os casos das letras *f, h* e *j* excluem-se pela impossibilidade teórica (salvo prova em contrário).

Os casos relativos aos prefeitos municipais, diretores de estatais, autarquias, fundações públicas, já foram estudados à luz da jurisprudência. O síndico na falência pode, em tese, ser responsabilizado criminalmente, por apropriação indébita, especialmente no caso do imposto de renda de fonte (IRF) e das contribuições descontadas dos empregados da massa falida, porque, ao contrário do comissário na concordata, é ele quem passa a administrar a massa, arrecadando os bens, alienando-os judicialmente, conforme ordem do juiz, pagando as dívidas, retendo os impostos e recolhendo-os nos prazos legais e prestando contas ao juízo da quebra (DL nº 7.661/45).

5.3. Movimentação dos recursos financeiros. Poder de ordenar pagamentos. Apuração. Perícia necessária

Se raciocinarmos com um pouco de esforço mental, seremos obrigados a aceitar que: a exegese teleológica do *caput* do art. 7º da Lei nº 8.866/94, embora criando uma previsão genérica, teórica e abstrata, se dirige para a responsabilidade penal da pessoa que na empresa, entidade, órgão, movimentava os recursos financeiros e *também* detinha o poder de ordenar pagamentos a qualquer título ou especificamente dos tributos, das contribuições. Não basta, pois, movimentar os recursos financeiros, porque vamos encontrar em várias empresas, um gerente administrativo ou financeiro, um tesoureiro, um caixa geral, *todos empregados,* os quais, desde que não tenham o poder de ordenar, *motu* próprio, por si só, pagamentos, não podem ser considerados penalmente como responsáveis, muito embora todos eles movimentem dinheiro: recebendo, pagando, mas sob ordens ou comando de superiores.

Caberá, pois, à *perícia contábil necessária,* em sede do inquérito policial obrigatório apurar, *quem simplesmente movimentava os recursos financeiros* e quem, de fato (figuran-

do ou não como sócio-gerente ou diretor, procurador com poderes de gerência) tinha os poderes para ordenar os pagamentos dos tributos e das contribuições.

Seria um crime sem precedentes a reclamar a justiça dos céus e um castigo com todos os requintes de crueldade psíquica, moral e física, denunciar um empregado, um sócio ou um acionista minoritário, ou mesmo um sócio-gerente ou diretor, quando estes últimos exercessem funções alheias à movimentação de recursos financeiros e não tivessem poderes de ordenar pagamentos, apenas porque constaram da representação criminal lavrada por agentes da fiscalização em geral (compreendidos os Auditores Fiscais da Previdência Social), na sua esmagadora maioria leigos, que nunca foram contadores, nem advogados, sem nenhum conhecimento específico de contabilidade ou de tributos e contribuições.

Mais uma vez fica demonstrada a absoluta necessidade, tanto do inquérito policial quanto da realização da perícia contábil, *sempre antes da denúncia* ser oferecida, observado o *caput* do art. 83 da Lei nº 9.430/96.

5.4. O depositário infiel e a Lei nº 8.212/91

O Superior Tribunal de Justiça decidiu no sentido de que a Lei nº 8.866/94, ao criar a figura específica penal do depositário infiel, o que movimenta recursos financeiros (art. 7º, *caput*), não colidiu, nem revogou o tipo penal do art. 95, alínea *d*, da Lei nº 8.212/91, que subsiste. Normas penais com conotações específicas diversas, que se completam, sem entrechocar-se. Inteligência do RHC nº 5.120-CE, 6ª T., DJU-I de 22.4.1996, p. 12.645).

5.5. Depositário. Apropriação. Recusa na devolução. Conseqüência

Quem se apropria de numerário que, comprovadamente, descontou de empregados, descontou na fonte, cobrou em notas fiscais de terceiros (IPI e ICMS, este nas contas de telecomunicações/energia elétrica ou exclusivamente no caso de substituição tributária criada por lei complementar nacional – CF, art. 155, XII, *b* e *d*), e, notificado judicialmente, se recusa a devolver (via do recolhimento do *quantum* atualizado com todos os consectários legais), não será condenado, nem preso por dívida, mas por ter conduta reprovável penalmente, por agir dolosamente transformando a coisa alheia em sua, mediante o dolo específico do *animus habendi rem sibi*, ofendendo o bem juridicamente tutelado que é, em primeiro lugar, o interesse público relevante, e, materialmente, o *quantum* do dano patrimonial sofrido pela Fazenda Pública.

A eventual prisão, pois, atingirá o agente do delito, porque ele infringiu norma penal específica anterior, placitada pelo ordenamento jurídico nacional. Essa prisão será, contudo, sempre em casos excepcionalíssimos. Ver, adiante, "Prisão por dívida", onde este tema é complementado com mais detalhes. Ver o nº 35.7.

5.6. Depositário infiel. Crime de apropriação. Abolitio criminis. Inexistência

A figura do *novo* depositário infiel teórico, abstrato, a que se refere a Lei nº 8.866/94, não eliminou o agente ou sujeito passivo do crime de apropriação indébita (art. 2º, II, da

Lei nº 8.137/90 e art. 95, *d*, da Lei nº 8.212/91), nem previu a *abolitio criminis* da apropriação indébita. Subsistem, pois, tanto o depositário infiel quanto o agente ou sujeito ativo do crime de apropriação indébita. (STJ, REsp nº 108.720-PE, 6ª T., DJU-I de 24.4.2000, p. 77.)

6. PERÍCIA CONTÁBIL. Necessidade. Corpo de delito. Vestígios materiais existentes. Due process of law. Autoria, co-autoria, materialidade, circunstâncias, montante. Grau de participação, posição hierárquica. Produto do crime. Reflexos da Lei nº 8.866/94. Laudo pericial conclusivo

Sempre que o crime material (especialmente no caso da apropriação indébita) deixar vestígios e estes ainda existam na época do processo-crime – vale dizer, de sua instrução –, é obrigatória a realização do chamado *corpo de delito* (STF, RTJ 74/359-361), que em apropriação indébita (ou mesmo na sonegação fiscal e delitos conexos), é feito via da perícia contábil necessária e obrigatória, para instruir o inquérito policial e o relatório deste. Isto não decorre apenas do texto do Código de Processo Penal (arts. 158 e 176), mas, é ato essencial à busca da verdade real que deve nortear, presidir e orientar o processo como um todo, sem vícios, sem máculas, sem acusações dolosas, precipitadas, infundadas, sem qualquer seriedade e sem qualquer segurança e garantia para a justiça, para o Ministério Público e principalmente para os cidadãos.

A perícia contábil deve ser produzida a requerimento do Ministério Público, pelos peritos contadores oficiais, tão logo receba a *notitia criminis*, a fim de instruir a denúncia com segurança, precisão e credibilidade, já que esse requerimento pedirá a instauração do inquérito policial, onde será produzida essa prova técnica, necessária, indispensável e insubstituível em tema de crimes fazendários.

Visa o laudo pericial contábil conclusivo, fundamentado em exame de documentos contábeis, apurar com exatidão e certeza, via dos quesitos contábeis:

a) a autoria, co-autorias; quem foi partícipe;

b) grau de participação, de influência, do pessoal da empresa;

c) subordinação hierárquica, controle acionário;

d) responsável pela movimentação dos recursos financeiros;

e) quem determinava os pagamentos de tributos, contribuições;

f) quem gerenciava de fato a firma individual, a sociedade ou entidade; quem tinha o poder de ordenar pagamentos;

g) qual o montante efetivamente descontado e retido na fonte, suas datas e encargos legais;

h) o destino dos valores (somente o principal), isto é, seu emprego, utilização; e existência de fato agravante;

i) eventual proveito com este ilícito, especialmente no caso de procuradores, servidores categorizados de estatais, paraestatais, autarquias, fundações públicas, sociedades de economia mista, empresas públicas, serviços autônomos; prefeitos municipais (neste caso, se foram construídas estradas em sítios, fazendas, chácaras; aquisição de propriedades etc.);

j) o proveito com o ilícito por dirigentes de empresas privadas ou de outras entidades;

k) demais informações sobre as circunstâncias materiais e pessoais de cada elemento ouvido (idade, grau de instrução, tempo de emprego, de sócio, de direção, grau de parentesco, etc.);

l) o nexo de causalidade certo e determinado, ligando o agente ao fato delituoso, com todas as suas circunstâncias materiais, o "modus operandi".

Lembramos mais uma vez que a perícia contábil é privativa de contador habilitado.

Em caso específico de apropriação indébita de contribuições previdenciárias, o Ministério Público Federal ficou vencido, exatamente por não ter requerido a produção tempestiva da prova pericial contábil (STJ, Ag. nº 74.057-9-RS, DJU-I de 29.8.1995, p. 26.977), onde se decidiu que:

"Com efeito, um dos fundamentos constantes no voto do condutor do acórdão é o de que, no caso, era imprescindível o exame de corpo de delito, porque 'seria de rigor uma perícia em torno dos registros contábeis para certificar que deles constou o desconto das contribuições previdenciárias – *sem o que não há como caracterizar o crime'*. Os autos, todavia, não contêm sequer cópia de qualquer recibo. Com a conclusão de que não há prova bastante para condenação" (*sic*).

"Constata-se que, para a decisão hostilizada, o exame de corpo de delito se fazia necessário porque, além de a infração ter deixado vestígios, a prova apresentada não conduzia à certeza da materialidade do crime.

"Além disso, o art. 167 do Código de Processo Penal, tido como violado, textualmente diz que 'não sendo possível o exame de corpo de delito, por haverem desaparecido os vestígios, a prova testemunhal poderá suprir-lhe a falta'.

"Portanto, segundo a lei, desnecessária a perícia referida se a infração não deixar vestígios. Se deixar vestígios, deve ser o mencionado exame efetivado".

Em crime de dano material, como o é o de apropriação indébita, seria assaz interessante alguém testemunhar que "viu Tico apropriando-se do numerário descontado, retido na fonte, cobrado nas notas fiscais". Por *óbvio ululante,* que o art. 167 do Código de Processo Penal, em sua redação supra, não tem aplicação nos crimes de apropriação indébita e de sonegação fiscal. Somente a perícia contábil será a prova hábil e própria para a apuração da verdade real. Não requerê-la a tempo, não a determinar, significa ter medo da verdade real, que pode não ser a que está no auto de infração, na notificação ou na denúncia recebida...

A inexistência da perícia contábil necessária, conclusiva, é a própria negação do *due process of law.*

Temos como certo que a ausência da perícia contábil, ou ainda, a perícia contábil imprestável, inservível e inútil, por não ser conclusiva, conduz o processo à nulidade, por preterição de formalidade essencial na busca e na apuração da verdade real, para que não se denuncie, não se receba a denúncia e principalmente para que não se condene, sem uma certeza cabal da autoria, co-autoria, materialidade, dolo, consciência da ilicitude, culpabilidade e antijuridicidade, tudo dentro do *due process of law* e da presunção de inocência que vigora em favor dos cidadãos.

Ademais, a perícia contábil conclusiva é, sem a menor sombra de dúvida, a garantia da certeza e da segurança da denúncia, como elemento concreto, material e atual de trabalho e mesmo de plena convicção, em sendo positivos os elementos materiais para a caracteriza-

ção do crime de apropriação indébita e, finalmente, a certeza de que alguém não está sendo acusado injusta, abusiva, temerária ou arbitrariamente, como tem acontecido por vezes. Constitui uma insensatez e um argumento de "lana caprina", após a vigência da Constituição Federal de 1988 (5.10.1988), afirmar que a denúncia é uma mera proposta de trabalho, ou um juízo de probabilidade... e outras premissas falsas, inidôneas, semelhantes.

Quando deve ser produzida a perícia contábil?

Dentro do bom senso, da razão e da própria lógica, como elementos de uma inteligência esclarecida, a perícia deve preceder a denúncia; mas, se não houve inquérito policial, onde ela deve ser efetivada, sê-lo-á, então, obrigatoriamente, nas fases das diligências requeridas pelo Ministério Púnlico ou do patrono do acusado, se o juiz não determinar a sua realização de ofício, como condutor e responsável pelo processo penal.

Aí temos a exceção, porque a regra do bom senso, da lógica e da razão é a de que a denúncia seja efetivada após a perícia contábil conclusiva e positiva, que nela se estribará e onde terá os elementos que comprovarão, inclusive, o dolo, isto é, o *animus habendi rem sibi.*

Teria o acusado direito a indicar assistente técnico e formular quesitos?

Se o Brasil já estivesse um pouco mais adiantado, saindo de seu medievalismo jurídico, certamente que o princípio do contraditório pleno e amplo garantiriam o exercício dos dois direitos inerentes à amplitude da defesa do acusado, mas mesmo diante do art. 5º, LVII e LV da Constituição, estamos longe de atingir tal direito, porque mentes que comungam com autores do passado longínquo, negam ao acusado, tanto a indicação de assistente técnico quanto a formulação de quesitos na fase do inquérito policial, mitigando, assim, o próprio contraditório, que fica *manquitolando...*

Já, em juízo, não se poderá negar ao acusado o direito inarredável de serem feitos os quesitos contábeis, via do seu patrono, que deverá então assessorar-se com um perito contador experiente e com larga vivência, a fim de que a perícia contábil não se volte *totalmente* contra o próprio acusado, em face dos quesitos formulados (art. 176 do CPP).

Hoje, diante do texto claro e meridiano do *caput* do art. 7º da Lei Federal nº 8.866/94, que se refere expressamente ao diretor, gerente, administrador ou eventualmente procurador com poderes expressos e especiais, que movimentavam recursos financeiros, como responsáveis abstratos, da apropriação indébita, a perícia contábil faz-se ainda mais necessária, indispensável, para positivar quem de fato movimentava os recursos financeiros da empresa, já que, na prática, muitas vezes o contrato social ou os estatutos sociais, dão como diretor ou sócio-gerente responsável pelas finanças uma determinada pessoa (quando o contrato ou estatuto determina as funções individuais ou em conjunto, o que é raro e só as empresas organizadas assim procedem), mas, será a perícia contábil quem identificará a pessoa ou pessoas que, de fato, movimentavam os recursos financeiros e tinham o poder de ordenar pagamentos.

A perícia contábil tem ainda a relevância para instruir a própria notificação judicial já aludida, porque ela fornecerá os elementos materiais à Procuradoria da Fazenda, como peça-chave da notificação. Por isso, *a perícia sempre precederá a citada notificação,* para que esta não se embase em dados irreais, desatualizados, em ficções ou presunções fiscais, eqüidistantes da realidade e da própria verdade contábil-financeira real, que será obtida diretamente na própria empresa em atraso, especialmente com referência ao agente/agentes responsáveis.

Muitas vezes – e na sua esmagadora maioria – nos contratos ou estatutos constam como diretores e sócios-gerentes determinadas pessoas (de direito) que são, teórica e abstra-

tamente, os responsáveis tributários, mas, na prática, quem conhece administração empresarial, contabilidade e seus percalços, sabe bem que vamos encontrar como gerente de fato, que comanda a empresa, pessoa totalmente diversa daquela nomeada expressamente no contrato ou no estatuto.

Será, portanto, a perícia contábil quem trará os elementos materiais concretos, comprovados documentalmente, para que tanto a notificação judicial, quanto a futura denúncia, não sendo atendida aquela, se escudem em fatos idôneos e comprovados, com segurança e convicção.

Ademais, que confiabilidade, nível de segurança e certeza podem ter:

a) um auto de infração ou uma notificação fiscal de lançamento, quando lavrados por fiscais que não são habilitados como Contadores, mas, no exercício ilegal da profissão, efetuaram auditoria contábil, examinaram livros, lançamentos, documentos contábeis e fiscais, efetuaram revisão contábil em livros fiscais;

b) uma representação criminal, lavrada por quem nunca foi, nem nunca exerceu advocacia tributária ou previdenciária?

Podem, sensatamente, tais peças merecer credibilidade do Ministério Público para embasar uma denúncia apressada, inepta, aleatória, que acusa a esmo qualquer um, sem qualquer elemento de convicção?

Ver: “Fiscal Não-Contador”, e na INTRODUÇÃO: “Agentes do Fisco”.

7. QUESITOS ESCLARECEDORES EM JUÍZO. Direito impostergável do réu. A busca da verdade real é a própria garantia dos princípios do contraditório pleno, do due process of law, da individualização da pena e da presunção de inocência. Momento dos quesitos

Pairando a mínima ou ínfima sombra de dúvida ou senão, em relação à perícia contábil em seu conjunto, ao laudo pericial em suas conclusões ou respostas aos quesitos, que deixem em dúvida o elemento da plena certeza sobre um fato ou situação, que possam concreta e objetivamente acarretar má interpretação, conclusão contrária ou dúbia, com prejuízo para o réu, cabe ao seu patrono, expondo relevante e fundamentadamente esses vícios da prova técnica produzida pelos peritos contadores oficiais do Estado ou da Polícia Federal, conforme o caso, e demonstrando com objetividade os prejuízos que o réu sofrerá com aquelas máculas, requerer ao juíz ou relator (nas ações penais originárias), que os peritos que produziram o laudo pericial contábil, respondam fundamentadamente, com documentos e provas materiais que embasem suas respostas (mesmo que para tal tenham que efetuar diligências), os quesitos esclarecedores, resposta esta que deverá ser de forma precisa, concisa, clara e direta. O *momento próprio* é o do atual art. 499 do Código de Processo Penal.

Isso é um direito impostergável, inelidível do réu, que o juiz não pode, em hipótese alguma, indeferir, silenciar, engavetar, omitir-se, o que significaria, na prática, quebrar o contraditório pleno e amplo, aleijar o *due process of law,* e relegar ao mais completo desprezo os princípios da presunção de inocência, da individualização da pena, que só existirão com a busca incansável e a procura de um *Santo Graal*, que é a verdade real e única.

E, além dos direitos-garantia constitucionais (art. 5º, *caput*, 1ª parte; STF, RTJ 119/465; art. 5º, LV, LVII e XLVI), o réu conta ainda com a norma cogente do art. 176 do Código de Processo Penal, que em sua atual exegese teleológica, admite os quesitos em juízo, não prevalecendo as restrições que se subsumem do art. 14 do Código de Processo Penal e da decisão estampada na RTJ 58/434, nem a doutrina anterior à CF/88.

8. CRIME PERMANENTE. CONSEQÜÊNCIAS

O crime de apropriação indébita é de natureza permanente, e isso conduz às seguintes conseqüências jurídico-penais para o agente:

1ª) *Duração do delito*: vai desde a data do termo final do prazo marcado expressamente na notificação judicial, feita e recebida pelo responsável penal (a pessoa física que tinha poderes de determinar o recolhimento) e dura até a data do efetivo recolhimento integral dos valores atualizados, não existindo lei permitindo expressamente o parcelamento;

2ª) *Flagrante do agente*: é perfeitamente viável, mas não aconselhável, salvo se circunstâncias materiais provadas o exigirem, e o decreto de custódia esteja devidamente fundamentado, com motivação idônea, contemporânea e com o fato relevante que justifica o flagrante (motivação relevante);

3ª) *Abrangência*: abrange apenas e tão-somente os impostos e as contribuições, de fonte, elencados em "Apropriação indébita fiscal ou previdenciária";

4ª) *Exclusões da duração*: existindo lei com disposição expressa que permita ao agente ou sujeito ativo: a) a dação *in soluto* de bens para quitar a dívida integralmente, com todos os seus consectários legais; b) o parcelamento (confissão de dívida); c) o reparcelamento ou *rolagem da dívida*, cessa a duração do delito, porque nessas hipóteses é a própria lei quem permite tais formas de liquidação da dívida, em face da situação econômica, financeira ou de crise no setor explorado pelo agente, abrindo mão da permanência do delito. As hipóteses das letras *b* e *c* supra criam condição suspensiva da permanência, isto é, apenas interrompem-na, enquanto o agente cumpre o acordo firmado e quita toda a dívida. Inadimplido o acordo, volta-se ao *status quo ante;*

5ª) *Confissão espontânea* (CTN, art. 138). Embora a jurisprudência isolada venha negando tal benefício aos delitos, é uma hipótese albergada expressamente numa lei complementar nacional, que não distinguiu entre o ilícito fiscal-administrativo e o ilícito penal. Poderia, então, o intérprete fazer essa distinção, para negar um direito que está expresso na lei complementar?

9. PRAZO DE RECOLHIMENTO. Princípio da legalidade. Prazo marcado diretamente na lei. Lei e regulamento. CTN, art. 99 e CF, art. 5º, II. Elementos que integram a obrigação principal

Na exegese dos arts 5º, II, e 37, *caput*, 150, I, da Constituição Federal, que recepcionou o art. 99 do Código Tributário Nacional, pode o regulamento ou decreto do Poder

Executivo criar, modificar ou alterar a obrigação tributária principal ou alguns de seus elementos, como o é o prazo?

É certo que a obrigação tem como elementos o prazo de seu cumprimento, a forma, o modo e o lugar.

Dispondo expressamente o art. 99 do Código Tributário Nacional, que o regulamento da lei (ou o decreto de igual hierarquia e finalidade), não pode extravasar, extrapolar a lei e, sendo o Código Tributário Nacional uma lei complementar nacional, que traça as normas gerais do direito tributário (CF, art. 24, § 1º), para ser obedecida e cumprida por todos os entes políticos no Brasil, o decreto ou regulamento que, mesmo escudado em lei tributária (é o caso específico da Lei Paulista nº 6.374/89, arts. 100, 109 e 112 que delegou poderes ao governador para marcar prazos de recolhimento do ICMS em São Paulo...), altera um dos elementos da obrigação, *in casu*, o prazo de recolhimento, é *ipso facto* ilegal perante o Código Tributário Nacional e inconstitucional frente aos arts. 5º, II, 37, *caput*, e I50, I, c/c o art. 2º da Constituição.

Somente a lei pode criar, modificar, reduzir ou aumentar o prazo de recolhimento, enquanto vigente o princípio da legalidade, nomeadamente em matéria tributária (CTN, arts. 99 e 142 e seu parágrafo único), na exegese dos arts. 5º, II, 37, *caput*, e 150, I, da Constituição. Se a lei tributária é omissa quanto ao prazo de recolhimento, aplicar-se-á, então, o art. 160 do Código Tributário Nacional, nunca, porém, através de decreto ou regulamento.

O colendo Superior Tribunal de Justiça, porém, quiçá interpretando diferentemente o conteúdo material do art. 97 do Código Tributário Nacional, onde de fato não aparece o prazo de recolhimento (exatamente porque o art. 160 citado resolve os casos de omissão da lei tributária, quanto a esse prazo...), sem, porém, conjugar sua exegese com o art. 99 do mesmo e com o art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil, tem entendido que o decreto ou regulamento pode, na omissão da lei, marcar os prazos de recolhimento do ICMS (cf. E. Div. no REsp nº 36.004-6-SP e 36.163-8-SP, da 1ª Seção, que compreende as suas duas turmas que julgam tributos e contribuições, por votação unânime, DJU-I de 18.12.1995, p. 44.455).

Tal entendimento, porém, deve ceder frente ao Supremo Tribunal Federal, pois aí existe matéria constitucional pura, que se subsume dos arts. 5º, II, 37, *caput*, e 150, I, da Constituição.

O Judiciário não aceitou, no caso dos prazos de recolhimento do IPI, as portarias do então Ministro Maílson da Nóbrega, que tinha poderes para tal, delegados pela Lei Federal nº 7.450/85...

Concluindo: enquanto vigorar entre nós o princípio da legalidade, não pode o regulamento da lei ou do decreto marcar prazos de recolhimento, principalmente quando reduz e com isso descapitaliza as firmas e sociedades. A função do regulamento é explicitar as dúvidas e obscuridades da lei, permitindo, assim, a sua exata compreensão e facilitando seu cumprimento por parte dos contribuintes, e permitindo aos agentes da Fazenda uma melhor e mais eficiente fiscalização de seu cumprimento. A lei, como ato solene do Poder Legislativo, sempre sob o crivo de sua constitucionalidade pelo Poder Judiciário, é quem tem o exclusivo, único e privativo poder de inovar no mundo jurídico, criar direito novo,

modificar o existente, revogá-lo, sempre, porém, respeitando o ato jurídico perfeito e acabado, a coisa julgada e o direito adquirido (CF, art. 5º, XXXVI; LICC, art. 6º e §§).

O prazo de recolhimento criado, modificado, alterado por decreto, regulamento ou portaria (atos do Executivo), é totalmente nulo, sem qualquer eficácia para o Direito Penal, para os tipos específicos e especiais das leis federais penais relativas aos crimes contra a ordem tributária, previdenciária ou da seguridade social. Em matéria penal só a lei federal tem a palavra. A exceção, aliás, excepcionalíssima nesses crimes, é a norma penal em branco. Delitos oriundos de descumprimento de decretos, regulamentos. portarias são como *mulas-sem-cabeça*, não existem...

10. CRIME DE APROPRIAÇÃO. DOLO ESPECÍFICO NECESSÁRIO

10.1. Animus habendi rem sibi (consciência da ilicitude). Ônus da prova do dolo. Competência. Proveito econômico auferido (resultado material). Repúdio ao crime de mera conduta

O crime de apropriação indébita exige dolo específico, representado pelo *animus habendi rem sibi,* isto é, a vontade consciente de *tornar a coisa alheia em própria*, de incorporá-la ao patrimônio do agente ou sujeito ativo, transformando, assim, a posse precária e transitória que o agente detém, em sua propriedade (por ter sido erigido como fonte retentora, cobradora ou descontadora de impostos de fonte ou de contribuições sociais, por expressa previsão de lei). A posse é sempre precária, porque o agente deve recolher ao erário público os valores que ele concreta e materialmente cobrou, reteve ou descontou e que já foram estudados em "Apropriação indébita fiscal ou previdenciária" e "Crime restrito".

É a consciência da ilicitude de sua conduta, de sua culpabilidade plena e da antijuridicidade (lesão ao bem jurídico tutelado ou protegido) que se positiva e se concretiza com o termo final do prazo marcado na notificação judicial dirigida ao agente ou sujeito ativo, inexistindo justa causa elisiva. Cabe exclusivamente ao Ministério Público, como acusador ou titular da ação penal pública incondicionada, o ônus da prova da existência do dolo específico do agente ou sujeito ativo do delito: a recusa, por ato voluntário, de restituir a coisa alheia, de recolher integralmente com os consectários legais os valores descontados, retidos na fonte ou cobrados de terceiros, quando inexistir uma justa causa elisiva que comprove a impossibilidade do recolhimento, isto é, nas circunstâncias materiais relativas ao agente, não havia um fato relevante que o obrigasse a conduta diversa daquela prevista na lei tributária ou previdenciária.

A prova cabal do dolo específico do agente deve ser demonstrada convincentemente pelo Ministério Público, à luz de documentos idôneos (cópia autêntica da notificação judicial, prova de seu recebimento pelo agente ou sujeito ativo) e da prova pericial contábil conclusiva, isto é, do laudo pericial contábil conclusivo, efetivado no inquérito policial.

Se o crime exige o dolo específico do agente, segue-se que a denúncia não poderá sequer ser recebida, se dela ele não constar, devidamente demonstrado.

A perícia contábil, repita-se, também provará o eventual proveito ou utilidade do produto da apropriação indébita.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o HC nº 70.274-1-RJ, pela 2ª Turma (DJU-I de 18.3.1994, p. 5.167), sendo relator o ilustre Ministro Marco Aurélio, sobre configuração da apropriação indébita, foi taxativo quanto à necessidade do dolo para caracterizá-la:

"Apropriação indébita. Configuração. A figura da apropriação indébita pressupõe o dolo específico, ou seja, a tomada de coisa alheia em proveito próprio. A existência de relação jurídica mandante-mandatário é conducente à presunção da inexistência do dolo. O simples fato de o mandatário haver depositado em conta bancária o valor por ele administrado não implica a inversão do *onus probandi*, no que colocaria em cômoda posição o Estado-acusador. Descabe cogitar da prova da ausência de intenção de apropriar-se, porquanto inerente à razoabilidade que norteia o procedimento padrão. No campo processual penal é impróprio transferir-se aos ombros do agente prova do fato negativo – o de não haver praticado o crime – mormente com a conseqüência de, não a implementando, vir a ser condenado". *Habeas corpus* deferido."

Essa decisão repudia o delito de *mera conduta*.

O crime de apropriação indébita, como vimos, só existe na modalidade dolosa, dolo esse que é sempre específico, isto é, a vontade livre e consciente do agente, firme em seu propósito de não restituir, não devolver a coisa alheia; ou inversamente, "tomar para si, transformando em própria, em sua propriedade, o valor ou a coisa móvel de que tinha apenas a posse precária, provisória. Esse dolo específico é, pois, *a alma do delito*, que recebe o nome de *animus habendi rem sibi*" (STJ, REsp nº 79.183-PE, 5ª T., DJU-I de 24.11.1997, p. 61.261).

Cabe, por conseqüência, exclusivamente ao denunciante do Ministério Público, demonstrar *quantum satis*, convincentemente, na peça acusatória, em que consistiu e como se configurou o dolo específico do agente, quais as circunstâncias materiais, o seu *modus operandi*, seu grau de participação, sua função real e concreta na empresa, órgão, entidade, a época dos fatos, a prova material e todos os detalhes da conduta dolosa do agente, não podendo limitar-se em alegar que o agente é responsável penal, apenas porque movimentou recursos financeiros, era sócio cotista ou acionista, é ou foi gerente ou diretor.

A denúncia há de imputar-lhe uma conduta típica, individual, própria, penalmente reprovável pelo grau de sua culpabilidade, pela sua antijuridicidade que nas circunstâncias exigia conduta diversa frente às condições financeiras da empresa, órgão ou entidade, bem como o tipo penal específico previsto ou criado em lei federal para o delito de apropriação indébita. E esses pressupostos se aplicam também aos "Crimes Societários". Cf. STF, HC nº 79.399-1-SP, DJU-I de 2.8.99, p. 58.

Sem que a denúncia contenha todos os requisitos mínimos e básicos, onde se incluem o *quantum* atualizado do dano, a prova material de que o agente era quem tinha o poder de ordenar pagamentos, o trancamento na ação penal será deferido. A denúncia omissa quanto a esses requisitos indispensáveis e essenciais, aqui exemplificados, atenta não apenas contra a exegese teleológica do atual art. 41 do Código de Processo Penal, mas ofende direta e frontalmente o princípio da presunção de inocência do acusado e o princípio da individualização da pena, amparando-se, conseqüentemente, na odiosa responsabilidade penal objetiva, repudiada pela Constituição de 1988, ou tratando o delito como se fosse de *mera conduta*...

Confira-se o HC nº 4.431-RS, 5ª Turma do STJ, DJU-I de 4.11.1996, p. 42.488.

10.2. Crime de apropriação. Configuração. Inquérito policial obrigatório

O inquérito policial é obrigatório, porque será através dele, quando bem instruído com todas as declarações, que será possível positivar o dolo específico do agente, já que a notificação judicial servindo para comprovar a recusa do agente, não se presta, porém, para trazer a certeza da inexistência de causas elisivas do dolo (a existência de um estado de necessidade, de uma força maior ou caso fortuito), os quais devem ser apurados em sede de inquérito policial.

A consciência plena da ilicitude da conduta é outro elemento subjetivo que somente poderá ser apurado no inquérito.

10.3. Proveito econômico auferido. Partícipes no resultado. Dolo específico

Tanto demonstra dolo específico o agente que tira proveito econômico do produto do ilícito (ao invés de recolher os impostos retidos, descontados, cobrados ou arrecadados do público ou as contribuições de fonte, descontadas nas folhas de pagamentos etc., ele emprega os valores em seu giro negocial, paga suas despesas particulares, viaja para o exterior, compra automóveis de luxo), quanto o que apenas participou do produto do crime, embora não fosse dele autor, nem co-autor.

O partícipe que auferiu a vantagem econômica, financeira ou patrimonial (é o caso daquele que teve suas dívidas perdoadas em troca de sua efetiva colaboração na consumação do delito), também deve ser denunciado, porque, conscientemente, agiu com dolo, sabendo da ilicitude de sua conduta e da origem da vantagem.

10.4. Parcelamento antes da denúncia. Elisão. "Animus habendi rem sibi" ausente

Se o crime de apropriação indébita fiscal ou previdenciária exige sempre o dolo específico, representado pela recusa, pelo *animus habendi rem sibi* do agente, uma vez não provado esse elemento essencial pelo Ministério Público, ou descaracterizado por fatos jurídicos (estado de necessidade, caso fortuito ou força maior), ou por ato inequívoco do agente (parcelamento integral da dívida de fonte e seu recolhimento em dia, tendo o acordo sido firmado antes do recebimento da denúncia), a conclusão inafastável é a da elisão do crime, que não existe sem o dolo específico (STJ, REsp nº 113.302-RN, 5ª T., DJU-I de 4.8.1997, p. 34.819 e REsp nº 113.656-RS, 6ª T., DJU-I de 4.8.1997, p. 34.910; REsp nº 137.432-CE, 5ª T., DJU-I de 15.5.2000, p. 178).

11. CAUSAS ELISIVAS OU EXCLUDENTES DO DOLO

11.1. Estado de necessidade, caso fortuito ou força maior comprovados. Ônus da prova. Análise dos Balanços e Contas de Resultados

A justa causa elisiva e excludente do dolo, isto é, da vontade consciente e do ânimo do agente de apropriar-se da coisa alheia em caráter definitivo, é uma situação fática excepcio-

nal, que foge do normal, que deve ser contemporânea dos prazos legais em que os impostos de fonte e as contribuições descontadas dos empregados ou arrecadadas do público em geral deviam ter sido recolhidas, e que impediram o agente de efetuar os recolhimentos devidos.

Cabe única e exclusivamente ao agente ou sujeito ativo o dever de provar, como ônus seu, materialmente ou por perícia contábil conclusiva, a existência de situação fática que corrobora a justa causa elisiva do dolo, excluindo, portanto, o elemento indispensável à existência e à própria caracterização do crime de apropriação indébita.

A prova material deve ser idônea, suficiente por si só e, especialmente, contemporânea do fato excludente. A relevância da prova cabal deve ser total, para encerrar o assunto.

Mesmo que se trate de *caso fortuito* (fato natural, não provocado pelo devedor, tais como o incêndio, as enchentes e as inundações, os raios, as tempestades e os terremotos: *apud* José Naufel, *Novo Dicionário Jurídico Brasileiro*, 8ª edição, Ícone Editora, São Paulo, 1988, v. 1, p. 242), ou de *força maior* (fatos humanos: guerra civil, estado de tumulto, de confusão total e baderna; planos econômicos fracassados ou que implantados geram graves crises financeiras), ou do chamado *estado de necessidade*: sacrifica-se um bem juridicamente protegido para salvar outro de maior relevo social e moral, o agente deverá provar materialmente a sua existência. Não basta provar, é preciso provar bem, isto é, de modo cabal. São fatos inevitáveis.

Têm sido considerados como justa causa elisiva do dolo do agente, desde que provados:

a) as dificuldades financeiras (TFR, Ap. Crim. nº 5.578-SP, 3ª T., DJU-I de 18.4.1985, p. 5.360);

b) a confissão espontânea dos réus ao fisco (TFR, Ap. Crim. nº 4.537-PE, 1ª T., DJU-I de 27.8.1981, p. 8.194);

c) as dificuldades financeiras (TFR, Ap. Crim. nº 4.588-PE, 3ª T., DJU-I de 14.4.1983, pp. 4.568/69); STJ, REsp nº 193.886-SP, 5ª T., DJU-I de 31.5.99, p. 182.

d) as enchentes e as inundações, causando perdas de grandes quantidades da produção, comércio, em estoques não cobertos por seguros; ou como determinantes da paralisação por longo tempo das atividades da produção, comércio, serviços;

e) a interdição abusiva ou arbitrária do estabelecimento, por ato de autoridade administrativa, ou mesmo judicial, sem motivação e sem fundamentação, ou com motivos inexistentes, inidôneos ou falsos (perseguição política, econômica);

f) grave crise econômica no ramo de atividade, provocada por planos econômicos do governo federal, que são atos totalmente inevitáveis e, às vezes, totalmente imprevisíveis, como aconteceu nos planos Cruzado I e Collor I;

g) pedidos de falência, por dívidas líquidas, certas e exigíveis, que se seguem às situações retromencionadas;

h) protestos de duplicatas e outros títulos, em quantidades, sem grande espaço entre eles, oriundos das situações fáticas retromencionadas;

i) autofalência confessada, quando tiverem por causas as precedentes (itens anteriores);

j) incêndios de grandes proporções, não provocados pelo devedor, com grandes perdas de bens, produtos, matérias-primas, mercadorias.

A jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos continua em vigor (STF, RTJ 141/665).

As crises financeiras devem assumir gravidade, e esta pode ter origem na descapitalização da empresa, seja em função da arrasadora carga tributária, seja em função das

alíquotas asfixiantes, seja, ainda, pela ausência do critério da essencialidade, do produto ou da mercadoria, o que reclamaria, então, segundo o grau de essencialidade, nomeadamente para a população carente, alíquotas decrescentes: supérfluos ou sem utilidade, alíquotas mais elevadas; produtos ou mercadorias de consumo obrigatório, alíquotas mais baixas. Embora isso esteja na Constituição (arts. 153, § 3º, inciso I, quanto ao IPI e art. 155, § 2º, inciso III, quanto ao ICMS), na prática, a legislação tributária não vem usando de critérios racionais e lógicos quanto à essencialidade e à seletividade de produtos e mercadorias, como foi preconizado pela *mens legis* do Constituinte. Todavia, essa crise financeira permanente, aguda e crônica tem origem na simultaneidade do recolhimento de tributos federais, estaduais e das contribuições para o INSS, quase ao mesmo tempo, para *tapar* o déficit crônico dos respectivos governos, que sempre, de forma irresponsável e inconseqüente, são ocupados por aventureiros que não têm capacidade, nem autoridade para controlar os gastos públicos, de acordo apenas com o produto da arrecadação de tributos. Se se gasta mais do que arrecada, a solução inevitável será para o governo federal a emissão de papel-moeda, sem lastro, gerando inflação latente; para os governos estaduais os empréstimos ou o uso imoral das AROs (antecipações de receitas orçamentárias junto aos bancos oficiais). E a Constituição, aventureiramente, não criou nenhuma sanção punitiva para tal descalabro.

Quais os meios de prova para os casos fortuitos, de força maior ou de estado de necessidade?

Os casos fortuitos podem ser provados por laudos técnicos de constatação do fato em si e dos danos ocasionados ao contribuintes, por vistorias do corpo de bombeiros, pelo noticiário de jornais locais com credibilidade, por laudos fiscais, quanto à perda dos estoques e mercadorias. Os casos de força maior, por jornais da época. Provas sempre contemporâneas dos fatos extraordinários.

A crise financeira pode, ainda, ser diagnosticada pela análise contábil-patrimonial e econômica dos balanços da empresa, no período em que se iniciou a crise econômica ou financeira, especialmente nos seguintes pontos relevantes:

1º) A evolução dos recursos próprios e dos capitais de terceiros: quem financia a produção, os estoques de revenda, as matérias-primas, os materiais intermediários e os demais materiais empregados na indústria, que não integram o produto, nem são consumidos diretamente em sua produção; quem financia o custo dos serviços prestados;

2º) Quais os custos de produção, de revenda de mercadorias, de prestação de serviços;

3º) Qual o custo da obtenção dos capitais de terceiros e qual a lucratividade e receitas por eles gerada, para a empresa;

4º) Quais as receitas e os lucros, em relação aos custos de produção, de revenda de mercadorias e da prestação de serviços;

5º) Qual a composição dos custos, por elementos que os compõem (exemplo: mão-de-obra direta, encargos sociais, matéria-prima consumida ou utilizada = custo primário; custos operacionais, por natureza de insumos ou gastos; depreciação dos equipamentos e bens; despesas gerais por natureza de gastos etc.);

6º) Quais os percentuais dos itens 2º, 3º e 5º em relação às vendas de produtos, de mercadorias de revenda, de prestação de serviços, em relação aos lucros de cada fonte?

7º) Prejuízos e suas causas ou origens, devidamente identificadas;

8º) Os padrões monetários utilizados na análise, de um período comparativo dos últimos três ou cinco anos, devem ser homogêneos, ainda que isso obrigue a tomar como indexador moeda forte alienígena, a fim de que os números da análise ou percentuais obtidos, reflitam uma realidade também homogênea, já que o Brasil é um dos campeões em indexadores diferentes, moedas e padrões diferentes;

9º) Todas as informações complementares colhidas pelo analista, isto é, pelo contador ou auditor contábil, calcadas em elementos da própria contabilidade, sistema administrativo, sistema operacional, são úteis para a formação de um juízo de valor. É o caso de, no mesmo período, serem verificados e colhidos documentos idôneos, que comprovem:

a) protestos de títulos ou seus pagamentos costumeiros em cartórios, e quais as causas do evento anormal;

b) costumeiros atrasos nas liquidações de obrigações vencidas (especificar por natureza) e suas causas concretas;

c) requerimentos de falências;

d) execuções e ações contra a empresa;

e) cisões, fusões, incorporações ou compra de empresas no período, e qual o resultado econômico-financeiro positivo para a empresa examinada e analisada.

Do exame e do juízo de valor necessário, diante da prova material idônea e sempre contemporânea do fato, do início do atraso no recolhimento dos impostos ou das contribuições sociais de fonte, poderá surgir a prova concreta de um estado de necessidade, que elide o dolo, a culpabilidade, a inexistência de outra conduta, a antijuridicidade, tornando-se impunível o delito, se consumado.

Resta aqui chamar a atenção do leitor para a eventual existência de algum fato que venha a caracterizar uma das agravantes já estudadas em "Agravantes nos crimes fiscais ou previdenciários". Se isso acontecer, será necessário sopesar o grau de participação das agravantes, em relação ao próprio estado de necessidade (crise financeira, caso fortuito, força maior etc.), para uma conclusão lógica e racional em relação ao agente.

11.2. Gerência temerária. Exclusão do dolo. Inadmissibilidade

Como o leitor encontrará nesta obra, o exercício temerário da gerência, da administração ou da condução dos negócios sociais, conduzindo a empresa para a bancarrota, a falência, não constitui caso de força maior, muito menos caracteriza estado de necessidade; antes, é uma agravante nos crimes fazendários. Quem age temerariamente, é um inconseqüente que não mede o dano que vai causar a terceiros.

11.3. Estado de necessidade. Dificuldades financeiras permanentes. Tarifas e preços públicos defasados permanentemente. Tabelamento e congelamento de preços públicos e tarifas. Transporte coletivo de passageiros

Determinados serviços públicos quando explorados pelos particulares, sob regime de concessão ou permissão, e que têm a sua renda ou receita essencial baseada na cobrança dos

serviços do público usuário (transportes coletivos de passageiros, transportes aéreos, marítimos, fluviais; luz, saneamento básico, comunicações, ferrovias etc.), de tarifas ou preços públicos, ressentem-se de graves dificuldades financeiras permanentes, seja em função da total ou parcial defasagem entre:

a) o capital efetivamente investido na exploração (abrangendo principalmente o ativo permanente), o custo total dos serviços; e

b) a remuneração auferida pela cobrança dos preços públicos ou tarifas, que são tabeladas ou até congeladas pelos poderes públicos que concedem ou dão a permissão para a exploração dos serviços de uso ou utilização da coletividade.

Esse desnível total, fruto do descaso dos agentes políticos, que se agrava quando os permissionários ou concessionários pertencem a outros clãs ou grupos rivais, conduz as empresas privadas a enfrentar dificuldades financeiras gravíssimas, que as impedem de recolher os impostos e as contribuições previdenciárias, nos prazos legais.

O fato é real, público e notório no Brasil, bastando que se veja a péssima qualidade de quase todos os serviços públicos no Brasil, especialmente os transportes coletivos de passageiros em veículos automotores ou em trens.

Um estado de necessidade permanente que expõe o agente ao delito de apropriação indébita, mas que não pode ser tratado em igualdade ou em uma isonomia, que seria uma verdadeira monstruosidade jurídica, porque:

a) se cabe ao próprio Estado a permissão, a concessão dos serviços públicos e o estabelecimento dos preços ou tarifas que as empresas cobrarão dos usuários, e eles não remuneram o capital investido efetivamente, nem cobrem os custos totais dos serviços; e

b) qual a razão moral, ética e o princípio de autoridade que teria o mesmo Estado-juiz, para levar ao banco dos réus os agentes que exploram os serviços sem a remuneração adequada, sem que nas próprias planilhas de custo incluam os impostos e as contribuições previdenciárias a serem repassadas, como forma de um reembolso correto?

Se é o próprio Poder Público quem age desidiosamente, sem se preocupar com o bem-estar da coletividade local ou tomadora dos serviços públicos concedidos ou permissionados, onde esta a lógica e a razão para colocar o peso da responsabilidade penal sobre os ombros dos empresários?

Já é tempo de o Estado-juiz passar a refletir sobre cada uma das situações concretas, particularizadas, que o tipo penal cego, surdo e mudo não ressalvou, não descriminou, não particularizou; ao contrário, foi genérico.

Situações totalmente desiguais devem ter tratamento também totalmente desigual. Igualar os desiguais é praticar a maior das injustiças (Francisco Campos).

As empresas aqui exemplificadas, que têm remuneração de seus serviços insuficiente para remunerar o capital efetivamente investido, para cobrir integralmente seus custos e proporcionar-lhes um *superavit* proporcional ao capital, e que se encontram em permanente estado de necessidade, não podem ter seus agentes ou sujeitos passivos tratados como os demais, de outras atividades.

Provado de maneira cabal, com documentação idônea, inclusive e principalmente com balanços e demonstrações contábeis entregues à Receita Federal, via das declarações da pessoa jurídica, o estado de necessidade, ele constituirá uma justa causa elisiva do dolo específico.

Este tema se completa com a junção da exegese dos arts. 30, V e 175 e seu parágrafo único da Constituição Federal, em sua primitiva redação, não se podendo esquecer o tão *deslembrado* art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil.

12. ATRASO NO RECOLHIMENTO. Tributos e contribuições declarados e não pagos. Mora fiscal e infração administrativa. Contribuições da seguridade social. Ação judicial de cobrança. Medida Cautelar Fiscal. Litigância de má-fé. Deixar de recolher (art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90)

Eventual atraso no recolhimento de impostos não de fonte, tais como os que são ônus da própria empresa, como ocorre atualmente com ICMS de regime normal declarado e não pago no prazo marcado diretamente na lei; o imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) declarado e não pago ou apurado pelos agentes da fiscalização, o IPTU, o ITR, o ISS não de fonte; as contribuições para o custeio da seguridade social, que são ônus diretos da empresa, como o PIS, a Cofins, a CSLL da empresa; e o Fundo de Garantia do Trabalhador, gerido pela Caixa Econômica Federal (Lei nº 8.036/90), caracterizam mora fiscal, de cunho administrativo e como tal, infração meramente regulamentar, a qual é punida administrativamente, na forma da respectiva lei tributária ou previdenciária, sem reflexo no campo criminal...

O fisco, em relação ao atraso, no recolhimento de tributos e contribuições, tem os meios jurídicos próprios, específicos e adequados para fazer exercer o seu direito, e cobrá-los judicialmente (se os avisos amigáveis não surtirem efeito concreto):

a) a cautelar fiscal, prevista na Lei federal nº 8.397/92, onde pode, em face da relevância demonstrada e provada, ser pedida e deferida pelo juiz competente a indisponibilidade dos bens do contribuinte devedor;

b) a ação judicial de cobrança ou execução fiscal, disciplinada pela Lei federal nº 6.830/80; CTN, arts. 202/203.

Em relação, portanto, a esses ônus públicos que não são, pela sua sistemática, impostos nem contribuições de fonte, não há que se *criar*, insanamente, crime de apropriação indébita, como é comum assistirmos no dia-a-dia, partindo de autoridades completamente leigas e desatualizadas em contabilidade, em jurisprudência do tribunais superiores, em direito tributário, constitucional, em técnicas de fiscalização e arrecadação, nas normas do Código Tributário Nacional e, especialmente, na doutrina de quem conhece e milita há anos em tributos e contribuições, com experiência e vivência prática que, certamente, *estas autoridades* não têm, posto que seus conceitos sobre o crime de apropriação indébita são os próprios atestados de que eles nunca advogaram em direito tributário e previdenciário, não são contadores experientes, nem auditores e "ouviram o galo cantar, mas não sabem onde"... parodiando o saudoso e imortal comercialista Miranda Valverde.

No caso do ICMS normal (isto é, que não se refere explicitamente ao regime de substituição tributária, onde o estabelecimento elencado diretamente pela lei complementar nacional, como substituto tributário, na expressa previsão constitucional do art. 155, inciso XII, alíneas *b* e *d* da Constituição, o que o obriga a cobrar na nota fiscal o ICMS devido pelo adquirente, o que libera este, bem como toda a cadeia ou elo de comercialização, de novos destaques na nota fiscal), *que é declarado e não pago*, por falta absoluta de

previsão em lei penal, o valor do imposto não recolhido não pode constituir o delito de apropriação indébita, como acontece com o IPI, já que em relação a este, há disposição de leis federais erigindo o industrial (ou estabelecimento a ele equiparado), como fonte da cobrança do imposto na nota fiscal, venda ele para atacadistas, para revendedores ou para varejistas e consumidores diretos. Se o fato gerador do IPI é a industrialização (CTN, art. 46 e seu parágrafo único), o momento que se exterioriza o fato gerador é o da saída do produto industrializado do estabelecimento, saída essa a qualquer título: venda, doação, permuta, troca ou escambo, empréstimo etc. Na ocasião da saída, o IPI deve ser cobrado na nota fiscal.

A legislação federal que disciplina o imposto sobre produtos industrializados (IPI), sempre foi taxativa quanto ao exposto. Confira, por exemplo, a Lei federal nº 4.502/64 e o Decreto-lei nº 34/66 etc.

Penalmente, não se pode empregar analogia, interpretação extensiva ou equiparação, para criar um tipo penal que não está elencado em lei federal. Não será, pois, o intérprete quem irá *tipificar* como crime de apropriação indébita o mesmo ICMS em regime normal, declarado e não pago, o que caracteriza, apenas e tão-somente, atraso e mora fiscal, sujeita às sanções fiscais-administrativas, de cunho apenas moratório, nunca punitivo, como se se estivesse diante de crime de apropriação indébita ou de sonegação fiscal. Hoje a Guia de Informação e Apuração do ICMS é confeccionada por computador, onde estão as informações sobre compras, transferências, devoluções, vendas etc., e o saldo credor, ou devedor, em relação à Fazenda estadual ou do Distrito Federal.

Apenas como lembrete, mesmo no caso do ICMS no regime de substituição tributária, somente com a edição da lei complementar nacional a que se refere expressamente o art. 155, XII, *b* e *d* da Constituição, será possível a substituição, erigindo determinados estabelecimentos como contribuinte-fonte, isto é, transformando-os em fontes de cobrança do ICMS na nota fiscal ou nota fatura. O que a lei tributária, nem os convênios, têm competência para estabelecer, sob pena de inconstitucionalidade formal. Este assunto foi exaustivamente abordado em "Apropriação indébita fiscal ou previdenciária".

Qual, então, a aplicação do inciso II do art. 2º da Lei nº 8.137/90?

Este dispositivo somente poderá ser aplicado quando a lei tributária ou previdenciária erigir um ato ou fato (tributário ou previdenciário) como motivador de um desconto, retenção ou cobrança, isto é, criando uma obrigação para o contribuinte, como fonte. A exceção é o caso do ICMS, *ex vi* do art. 155, XII, *b* e *d*, da Constituição; e a letra "j", do item 1.1 retro.

São exemplos concretos de leis tipificadoras do delito de apropriação indébita: Lei nº 3.807/60, art. 86 (contribuições previdenciárias); Lei nº 4.357/64, art. 11, *a*, *b* e *c* (imposto de renda na fonte, imposto de consumo, imposto do selo); Decreto-lei nº 326/67, art. 2º (IPI cobrado, recebido); Lei nº 8.137/90, art. 2º, II (IPI, IRF, IOF, INSS até 23.10.91); Lei nº 8.212/91, art. 95, *d* (contribuições previdenciárias), a partir de 24.10.1991, data da vigência da lei (CF, art. 195, § 6º).

A expressão *deixar de recolher*, por si só, não é apta, nem suficiente para caracterizar o crime de apropriação indébita, muito menos para que se consume o delito, sem que se prove com a notificação judicial falada, a recusa do agente, sem justa causa relevante, elisiva do *animus habendi rem sibi* – dolo específico.

A interpretação e a exegese teleológico-penal do inciso II do art. 2º da Lei federal nº 8.137/90 deve ser feita com toda a prudência e a cautela possível, para que não se crie crime de apropriação indébita, por *equiparação* do simples atraso no recolhimento de impostos não de fonte, ou em relação a contribuições também não de fonte, especialmente no caso do ICMS normal, declarado em guia e não pago, ou em relação ao ICMS objeto de auto de infração, mas, pelas atividades normais da empresa. O delito não é de *mera conduta*. Exige sempre o dolo específico, a vontade consciente do agente, de não recolher o valor retido, cobrado, descontado, arrecadado, ou de não requerer formalmente o seu parcelamento, antes do oferecimento da denúncia (nº 23.2 adiante).

Daí que: eventual denúncia considerando crime de apropriação indébita o mero atraso no recolhimento de saldo devedor do ICMS normal, constituirá afronta ao princípio da legalidade e da anterioridade da lei penal tipificadora do crime, com evidente e ostensivo abuso de poder do Ministério Público denunciante e do juiz que receber tal denúncia (STJ, Ag. nº 88.507-SP, DJU-I de 23.11.95, p. 40.259). Ver, neste capítulo, "Dolo específico necessário".

Além do *habeas corpus*, deve o prejudicado com tal absurdo e heresia jurídica representar ao Procurador-Geral da Justiça, no caso do ICMS normal, com fulcro na Lei federal nº 4.898/65, art. 4º, *h*, e após o resultado final do *habeas corpus*, ajuizar ação de perdas e danos morais (e materiais, quando comprovar o pagamento de despesas, perícias, advogado, em face direta dessa denúncia) contra o Estado (CF, art. 37, § 6º).

Por isso, o juiz da vara criminal não deve agir automaticamente, recebendo toda e qualquer denúncia por crime de apropriação indébita, sem formular de imediato (tão logo receba a peça acusatória) um *juízo de delibação*, verificando se todos os pressupostos ou requisitos da denúncia relativa ao delito tributário ou previdenciário estão demonstrados convincentemente e com as respectivas provas documentais (perícia contábil conclusiva e inquérito policial). Ver no final do capítulo "Resumo do crime de apropriação indébita".

13. GUIAS DE DECLARAÇÃO DE IMPOSTOS OU CONTRIBUIÇÕES. Natureza jurídica. GIA – DIPJ – DIRF

A dívida fiscal declarada nos formulários oficiais e padronizados, que atualmente são denominados Declaração de Informação e Apuração do ICMS (GIA), Declaração do Imposto sobre Produtos Industrializados (DIPI)*, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), constitui uma confissão de dívida espontânea, no sentido de que não foi derivada, nem oriunda de fiscalização, de autuação, anteriores à respectiva entrega dos formulários na rede bancária autorizada a recebê-los, ou diretamente nos órgãos fazendários, nos casos de grandes atrasos e outros determinados pela respectiva legislação.

Se as guias e declarações contêm saldos devedores do contribuinte, tendo como credor a respectiva Fazenda Pública, ela é a exteriorização documental da confissão de dívida,

---

* Hoje: DIPJ que informa: IRPJ, IPI, ITR, COFINS, PIS, CSLL (IN nº 127, da SRF, MF, DOU-I de 2.11.98).

que só pode ser regular e validamente alterada, para a correção de erro demonstrado pelo contribuinte, através de auditoria contábil-fiscal, denominada tecnicamente de *reconstituição de escrita*, trabalho que é da alçada privativa de contador.

Observe-se que, se a guia referente ao ICMS normal não recolhido no prazo marcado na lei tributária não tem implicações no crime de apropriação indébita, o mesmo não acontece com a DIPJ e a DIRF, já que em ambos os casos trata-se de impostos federais de fonte, que o contribuinte declara espontaneamente como dívida da empresa, mas que serve secundariamente como prova que corrobora a cobrança (no caso do IPI) e a retenção na fonte, no caso do imposto de renda de fonte.

São, assim, peças que devem ser examinadas pela perícia contábil, quando de sua realização (no inquérito policial), como subsídios valiosos, para embasamento fático do laudo pericial contábil conclusivo, com a ressalva de que nem toda nota fiscal com destaque de IPI pode ter sido recebida pelo contribuinte.

Para efeitos de apropriação indébita, *equiparam-se* ao regime normal do ICMS a guia de recolhimento e a estimativa do ICMS.

A natureza jurídica da GIA, da DIPJ e da DIRF, com saldos, é a de uma confissão de dívida (saldo devedor), ou de um crédito contra a Fazenda, sempre "juris tantum".

O débito declarado na GIA, DIPJ, DIRF, deve ser objeto de notificação fiscal, antes de ser inscrito como Dívida Ativa (STJ, AG nº 254.788, AM, DJU-I de 2.12.99, p. 100, "ex vi" do art. 145 do CTN).

14. APROPRIAÇÃO INDÉBITA. Consumação do crime. Momento. Notificação judicial. Mensagem da Lei nº 8.866/94. Art. 5º da LICC

O delito de apropriação indébita exige a figura do dolo específico, como já decidiu o Superior Tribunal Federal (ver "Dolo específico necessário").

Ora, o dolo significa exatamente a recusa em recolher o valor que o sujeito ativo ou agente (na qualidade de fonte, erigida expressamente por determinação de lei): descontou de terceiros, cobrou ou reteve na fonte, a título de impostos de fonte ou de contribuições sociais.

Para a consumação, portanto, não se pode interpretar o tipo penal do inciso II do art. 2º da Lei nº 8.137/90, ou o art. 95, *d*, da Lei nº 8.212/91, apenas e tão-somente pelo conteúdo material de suas palavras *deixar de recolher*...

Tal interpretação seria um desastre, seja porque meramente gramatical ou pela letra isolada da lei, sem conotação com os fins visados pelo legislador, eqüidistante da mensagem teleológica do art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil (LICC), e pior ainda, totalmente em confronto hostil com a jurisprudência e a doutrina sedimentadas há mais de cinqüenta anos no Brasil.

A consumação do crime de apropriação indébita tem o seu momento com a recusa do sujeito ativo ou agente, em devolver, restituir a coisa que está em seu poder, a título precário e provisório, como depositário dela, em tese. A restituição ou devolução equivale ao recolhimento integral do *quantum debeatur* já apurado pela perícia contábil e já notificado judicialmente ao agente (ver "Perícia contábil necessária. Corpo de delito" e "Apropriação

indébita fiscal ou previdenciária"), onde o tema foi estudado com todos os detalhes necessários à exata compreensão.

Há mais de cinqüenta anos, efetivamente, vamos encontrar o ensinamento de Bento de Faria, em seu *Código Penal Brasileiro Comentado* 5/94, no sentido de que "... na apropriação indébita o delito só se torna perfeito e consumado com a conversão da coisa alheia em própria" e que "... há o delito em apreço quando quem está obrigado a restituir uma coisa se nega a fazê-lo, ou não a entrega no devido tempo, sem causa legítima".

E, a partir da vigência da Lei federal nº 8.866/94, em 13 de abril de 1994, não há mais qualquer empeço ou dúvida sobre a recusa como momento em que se consuma o crime de apropriação indébita fiscal ou previdenciária (aqui incluída a seguridade social, apenas em decorrência da expressa previsão do art. 95, *d*, da Lei nº 8.212/91, já que previdência e a seguridade social, são coisas totalmente diversas, que serão estudadas em "Crimes previdenciários").

Examinando-se com a máxima atenção a mensagem teleológica e os *fins visados* pelo legislador ou *mens legis* da Lei nº 8.866/94, verifica-se que a ação civil de cobrança por ela criada tem, como elemento-chave, a própria coação legal preconizada pela lei, para forçar o sujeito ativo ou agente, que vem identificado no art.7º, como sendo, abstratamente, o dirigente da empresa que movimenta os seus recursos financeiros e, portanto, tem o poder-dever de recolher os impostos de fonte e as contribuições de fonte. Porém, com reservas. Ver "Lei nº 8.866/94".

Assim, resta concluir que o momento da consumação do crime de apropriação indébita fiscal ou previdenciária, é o momento da recusa do agente ou sujeito ativo em recolher o que descontou, reteve ou cobrou de terceiros, na qualidade de fonte, em que foi erigido por disposição expressa de lei (nunca de decreto ou regulamento). E a recusa, como vimos, depende do prazo marcado pela procuradoria da respectiva fazenda lesada, na notificação judicial endereçada ao mesmo agente ou sujeito ativo (não à empresa, firma ou sociedade, que é distinta do agente, na previsão do art. 20 do Código Civil, com força de lei complementar, que traça normas gerais de direito material ou substantivo. Confira o § 1º do art. 24 da Constituição).

Mas, a recusa não fica ao sabor e ao bel-talante da Fazenda Pública, nem de seus procuradores, sob pena de os contribuintes que fazem parte do grupelho de políticos que dominam o Estado, a cidade, nunca serem notificados ou para eles o prazo será *ad calendas*. Para os inimigos políticos ou de outros grupos econômicos, financeiros, o prazo será no dia seguinte ao recebimento da notificação...

Deverá haver isonomia para todos, com a marcação de um prazo razoável e máximo de trinta dias (se dispositivo de lei não estabelecer outro prazo), já que o *testamento* de Adão, no dizer de Francisco I, de França, não dividiu o Mundo em Portugal e Espanha que, no nosso caso, significaria que não *deve* haver privilégios para uns em detrimento de outros...

Essa parece-nos a melhor exegese, porque só se pode afirmar com segurança que o agente transformou a coisa alheia em própria, incorporou-a ao seu patrimônio como propriedade, passou de mero detentor da coisa em seu proprietário, no momento em que ele se recusa a restituir, devolver, isto é, recolher o que reteve, cobrou ou descontou de terceiros, como fonte *ex vi legis*; e a recusa deve ser positivada por escrito, via da já estudada notificação fiscal, não existindo uma justa causa elisiva, comprovada.

Também essa é a inteligência, ao menos em sua exegese teleológica, do HC nº 48.946-PR (1ª T., RTJ 60/66-70), onde são invocadas as doutrinas específicas à consumação da apropriação indébita: Bento de Faria já citado, Nelson Hungria, *Comentários ao Código Penal*, 2ª edição, v. VII, pp. 143-144 e Magalhães Noronha, *Direito Penal*, edição de 1960, v. 2, p. 421.

Enquanto não surge a recusa, após a citada notificação judicial, não se pode afirmar, salvo com critério ilógico, subjetivista, sem qualquer fundamento racional, que o agente transformou a coisa alheia em própria, ou incorporou-a ao seu patrimônio, ou no dizer de Magalhães Noronha: "O crime de apropriação indébita se consuma quando o agente se transforma de mero detentor da coisa alheia, em seu proprietário aparente de fato, acomodando-a a seus fins ou de outrem". Esse é o *momento* da recusa.

15. CONTRIBUINTE-FONTE DESIGNADO POR LEI

15.1. Lei tributária. Lei previdenciária. Medida provisória

Salvo disposição em contrário, a regra geral é a de que, quem cria a obrigação de reter, cobrar ou descontar, e assim fazendo nascer o dever-obrigação para o sujeito ativo ou agente, que é transformado, por disposição legal, em fonte ou contribuinte-fonte, não é a lei que define o tipo penal do crime fiscal, embora ela se refira aos responsáveis penais *in abstracto* ou em tese.

Quem cria a figura do contribuinte-fonte é, pois, a lei federal, estadual ou municipal, tributária com as seguintes ressalvas:

a) no caso do ICMS de substituição tributária, só a lei complementar nacional, enquanto vigente em sua redação atual o art. 155, XII, letras *b* e *d*, da Constituição (competência que não têm os convênios de ICMS, cuja função delegada pelo § 8º do art. 34 do ADCT, se exauriu com o Convênio-ICMS nº 66/1988; nem a lei tributária do Estado ou do Distrito Federal);

b) no caso do IPI, IOF, IRF, extinto IPMF (que foi substituído pela CPMF) ou de outro imposto de fonte, bem assim, como no caso das contribuições para a previdência social ou *arrecadadas do público* para a seguridade social (art. 26 da Lei nº 8.212/91), somente a lei federal;

c) no caso do ISS de fonte, só a lei do município onde o serviço é prestado.

Assim, embora o art. 6º da Lei nº 4.729/65, revogada pela Lei nº 8.137/90, implicitamente (LICC, art. 2º, § 1º), dê os contornos abstratos dos responsáveis penais, ela não criou obrigação de fonte, isto é, não identificou, nem criou a figura do contribuinte-fonte, obrigado a reter, cobrar, descontar. Dirige-se para a sonegação fiscal... Também a Lei nº 8.137/90 não criou nem especificou tal contribuinte.

Somente a lei emanada do Poder Legislativo, como ato solene, para inovar, criar direito novo, modificar ou revogar o existente – o que afasta os decretos e regulamentos – tem competência para transformar determinado agente ou sujeito ativo em fonte ou contribuinte-fonte, com a obrigação dele reter, descontar ou cobrar de terceiros impostos ou contribuições de fonte. A exceção é a atual medida provisória, que vigora desde a sua publicação, até a sua conversão em lei, sem solução de continuidade. Rejeitada, ou não

aprovada, perde a eficácia no prazo que a Constituição marca para tais atos do Congresso Nacional. Mas, enquanto não apreciada, nem exaurido o seu prazo, pode ser reeditada, como aconteceu com a medida provisória do Real...

15.2. Lei tributária ou previdenciária

É aquela que cria ou disciplina na esfera de cada ente político com poder de imposição fiscal, na forma da competência constitucional, a cobrança, a fiscalização, o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota, o valor tributável e os contribuintes de um imposto ou contribuição.

É ela que tem o poder de eleger, erigir determinado estabelecimento, empresa, como fonte da cobrança, da retenção, do desconto, impondo à fonte a obrigação de cobrar, reter, descontar um determinado valor ou percentual, que será escriturado pela fonte e recolhido nos prazos marcados em lei.

A obrigação-dever da fonte nasce, pois, no corpo de uma lei tributária ou previdenciária, editada pelo ente que tem o poder de imposição fiscal ou previdenciária, consoante disposições da Constituição Federal.

15.3. Lei penal especial

Cabe a ela, privativa e especificamente, criar o tipo penal do delito, as penas, autonomamente, sem referência à lei tributária ou previdenciária. Caso dos atuais: art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e art. 95, "d" da Lei nº 8.212/91.

15.4. Dualidade de leis. Crítica

Bem melhor seria se os delitos, suas penas, e os responsáveis penais já viessem todos elencados na própria lei única criadora ou disciplinadora do imposto ou da contribuição, servindo até de alerta para o próprio contribuinte, que mesmo não sendo formado em direito, certamente entenderia muito bem os seus limites de conduta, de procedimento, de responsabilidade e as conseqüências de seus atos. Com o avanço da civilização no Brasil, quem sabe, se amanhã não teremos tais leis únicas.

16. REPARAÇÃO OU RESSARCIMENTO DO DANO

16.1. Reparação após o termo final marcado na notificação. Anistia inexistente. Atenuante da pena

A reparação ou o ressarcimento do dano após a consumação do crime de apropriação indébita, isto é, após o termo final marcado na notificação judicial já falada, que visa

caracterizar a recusa do agente em devolver ou restituir a coisa alheia de que tem a posse precária e transitória, *não existindo lei de anistia fiscal-penal* nesse momento, apenas é uma atenuante da pena, a ser fixada. A reparação ou o ressarcimento, que em apropriação indébita se concretiza pelo seu recolhimento com os consectários legais atualizados, portanto, depois de consumado o crime, não elide este e nem o descaracteriza.

É uma situação completamente diferente daquela estudada em "Descaracterização do crime", porque aqui o agente somente procurou a Fazenda após o termo final marcado na notificação judicial; ali, na descaracterização, ele procurou a Fazenda, ou espontaneamente, ou antes do termo final da notificação.

Em suma, não havendo lei de anistia penal, com o perdão, após a consumação do crime, já estudada em seu momento da consumação, a reparação do dano ou o seu ressarcimento integral (nunca como condição determinada pela sentença condenatória, pois a reparação ou o ressarcimento deve ser anterior à sentença, para que possa ser aferida como atenuante da pena a ser aplicada) será apenas *atenuante da penalidade* (RTJ 113/1.372-1.373, 1ª Turma; RTJ 129/1.174-1.175, 2ª Turma). A norma legal federal que prevê a extinção da punibilidade, com o pagamento antes do recebimento da denúncia, prevalece sobre essa reparação/ressarcimento como atenuante. Caso do art. 34, da Lei nº 9.249/95.

16.2. Momento da reparação ou do ressarcimento do dano

O rigorismo do atual art. 16 do Código Penal não deve se dirigir aos crimes fazendários, posto que nestes os valores podem atingir montante elevadíssimo, em contraste com os crimes comuns visados pelo artigo. Ademais, nenhum agente teria disponibilidade suficiente, de imediato, para cumprir a norma. E a reparação como atenuante ou redutora da pena só prevalece se não houver lei federal concedendo anistia.

Nos crimes fazendários o momento é antes da sentença.

17. RESPONSABILIDADE PENAL OBJETIVA. REPÚDIO DA CONSTITUIÇÃO

17.1. Princípio da individualização da pena. Presunção de inocência do acusado. Leis federais criando a responsabilidade intolerável

Enquanto no Brasil vigirem os princípios da individualização da pena, da presunção de inocência do acusado, ao lado da exigência de uma conduta dolosa do agente, de onde surge sua culpabilidade, sua consciência da ilicitude e da própria antijuridicidade (elementos subjetivos), não se admite a intolerável responsabilidade objetiva, onde não se examina, nem se faz qualquer perquirição ou juízo de valor subjetivo, já que nesse tipo de responsabilidade (objetiva) há sempre uma culpa presumida e, em matéria de dolo específico, absolutamente necessário à caracterização do crime de apropriação indébita, não se admite qualquer presunção, pois o dolo deve ser provado de maneira cabal, através de elementos materiais idôneos e contemporâneos do delito, pelo Ministério Público, no ato da denúncia,

posto que esta, sem aquela prova, não pode sequer ser recebida, sob pena de se dar guarida ao abuso do poder de denunciar, o que compromete também o juiz ou relator que receber tal denúncia, sem qualquer condição de viabilidade, sem um necessário *juízo de delibação*.

Denúncia de crime de apropriação indébita sem a prova do dolo específico do agente, do seu *animus habendi rem sibi*, é peça imprestável e inútil, um lixo jurídico-penal, mas que, sendo arbitrária e abusiva, gera o crime de abuso de poder, pois no Brasil ainda não existe *o direito de prejudicar*.

Todavia, o mau exemplo vem de cima, via do Congresso Nacional desatento, sem senso de responsabilidade, leigo ou mesmo ignorante em direito penal (noções elementares), quando aprova decretos-leis ou mesmo leis federais, criando a odiosa responsabilidade penal objetiva e, o Presidente da República, mal assessorado por seus ministros da Justiça, ao invés de vetar os monstros jurídicos, sanciona-os, transformando-os em meios de geração de denúncias infundadas, abusivas e ineptas.

Sempre que uma lei afirmar que os responsáveis penais são os diretores, sócios-gerentes, dirigentes de sociedades, acionistas controladores ou cotistas majoritários, a afirmação equivale à criação de uma responsabilidade objetiva penal, que é inconstitucional frente aos princípios específicos adotados pela Constituição, como pedra angular da inviolabilidade e da segurança dos cidadãos, não como promessas ou programas de governo, mas, isto sim, como direitos-garantia contra os abusos do Estado acusador e punidor (Agustin Gordillo, *Princípios Gerais de Direito Público*, trad. RT, SP, 1977, p. 66, nº 13). Esses princípios impedem que se puna alguém ou mesmo que alguém seja acusado abusiva e arbitrariamente sem que se apure primeiro, antes da denúncia, o elemento subjetivo do crime: o dolo específico, a consciência da ilicitude da conduta, sua antijuridicidade e a culpabilidade plena do agente, seu grau de participação, as circunstâncias materiais que vigoravam na época etc.

17.2. Responsabilidade objetiva penal. Criação. Legislação formadora

São formadores da responsabilidade objetiva penal a seguinte legislação: Lei nº 3.807/60, art. 86 e parágrafo único (previdência social), Lei nº 4.357/64, § 4º do art. 11 (IRF, imposto de consumo e do selo), Decreto-lei nº 1.060/69, art. 3º, §§ 1º e 2º (genérico), Decreto-lei nº 1.736/79, art. 8º, parágrafo único (IPI, IRF), Lei nº 8.212/91, art. 95, § 3º (previdência social) e Lei nº 8.866/94, art. 7º e seu parágrafo único (*depositário*).

Portanto, o Ministério Público não deve e nem pode apresentar denúncia em matéria de crime de apropriação indébita fiscal, que exige o elemento indispensável e necessário, o dolo específico do agente (já amplamente estudado), baseado única e exclusivamente num dos dispositivos inconstitucionais, porque violadores diretos dos princípios da individualização da pena e da presunção de inocência do acusado, que se contrapõem à responsabilidade penal objetiva, mormente quando seu *papel de trabalho* ou *elemento de convicção* se estriba num auto de infração ou numa notificação lavrados por leigos em contabilidade, em legislação penal tributária ou previdenciária, por não ser seus autores advogados ou contadores experientes antes do ingresso no cargo público.

O art. 6º, da Lei nº 4.729/65, "agiu" com mais "inteligência" do que os dispositivos alinhados no início do item 17.2.

18. DIRETORES DE ESTATAIS. Lei nº 3.807/60. Responsabilidade objetiva. Proveito com o ilícito

No caso de diretores de estatal (o que também se aplica aos dirigentes, presidentes de fundações públicas, de autarquias, de universidades públicas, sociedades de economia mista, empresas públicas e serviços estatais autônomos de Saneamento Básico, transporte coletivo de passageiros, energia elétrica), em cuja entidade não foi recolhida a contribuição previdenciária descontada dos empregados, os diretores foram denunciados por apropriação indébita, tendo o Tribunal Regional Federal trancado a ação, via de *habeas corpus*, o que originou o recurso do Ministério Público ao Superior Tribunal de Justiça.

A corte constitucional não conheceu do recurso especial do Ministério Público, ao abrigo do seguinte fundamento:

"Não se admite responsabilidade penal objetiva. O parágrafo único do art. 86 da Lei nº 3.807/60 (LOPS) deve ser inteligentemente interpretado. De seu conteúdo se dessume que o diretor da entidade, para ser apenado, deve ter proveito, ainda que indireto, com o ilícito. Ora, no caso concreto, foram três diretores que, por indicação do Governo do Estado, passaram transitória e sucessivamente pela direção da sociedade de economia mista. Não há nenhuma prova de proveito, ainda que longínquo, por parte dos pacientes-recorridos" (REsp nº 19.925-0-MT, 6ª T., DJU-I de 7.3.1994, p. 3.680).

Este acórdão não foi unânime, teve dois votos vencidos e em face do empate, foi convocado outro ministro que formou a maioria.

Remetemos o leitor ao tema já estudado em "Prefeitos municipais", onde estão fartos subsídios em identidade de situação.

Não se pode concordar 100% com a ementa supra. O proveito com o ilícito está mais para a figura penal do partícipe, nos delitos fazendários. O que interessa saber é se houve desconto das contribuições e não houve recolhimento. Quem tinha o poder de determinar os recolhimentos e não o fez? Esse será o agente do delito, não existindo justa causa elisiva.

19. ELEMENTO SUBJETIVO DO TIPO PENAL. Exame em sede de *habeas corpus*. Impossibilidade

O exame do tipo penal relativo à apropriação indébita, nomeadamente em relação ao seu requisito-mor, que é o dolo específico, depende de análise profunda de provas, de matéria fática, circunstancial, que não se admite em sede de *habeas corpus* (STF, HC nº 72.271-7-SP, 1ª T., relator Ministro Moreira Alves, DJU-I de 24.11.1995, p. 40.387).

Competindo ao Ministério Público a prova inequívoca e cabal do dolo do agente no crime de apropriação indébita, o que vimos em "Dolo específico necessário", já na denúncia, ou na ação penal originária em tribunal, cabe ao réu, via de seu patrono, demonstrar a inépcia da denúncia já na fase da defesa prévia, em face da acusação não demonstrar, nem caracterizar o elemento indispensável da caracterização do delito de resultado material.

Ausente a demonstração convincente do Ministério Público quanto à existência do *animus habendi rem sibi*, que pode se dar pela inexistência da notificação judicial marcando o termo final para que ocorra o recolhimento do *quantum debeatur, ou* em face de o acusado estar numa das situações exemplificadas em "Álibis beneficiando sócios, acionis-

tas. Lei Federal nº 8.866/94", o *habeas corpus* é cabível, não admitindo, porém, investigação profunda de provas, seu exame aprofundado: a prova há de ser relevante, pré-constituída, líquida, certa e incontestável para ser aceita de plano, com a concessão da ordem, para trancar a ação penal deflagrada com o recebimento da denúncia em primeiro grau; ou pelo Colegiado, nas ações penais originárias.

Negar o seu cabimento é suprimir por formalismos inaceitáveis os princípios e postulados constitucionais que asseguram a todos o mesmo tratamento, mormente quando está em jogo o labéu de bandido, com o risco de uma custódia injusta, abusiva, teratológica, ou um dano moral que nunca se apagará do subconsciente do condenado, se ele não merecia tal.

20. CRIME HABITUAL. Apropriação e sonegação fiscal. Continuidade delitiva como profissão. Fatos sob a lei antiga e sob a nova lei. Irretroatividade da lex mitior

O princípio da retroatividade penal da lei mais benéfica, ou *lex mitior*, tem exceção em sua aplicação, diante da conduta delitiva do agente, que faz do crime uma *ocupação cotidiana*, uma verdadeira *profissão ilícita*.

Assim, a criminalidade habitual, como *meio de vida*, caracterizando não o crime continuado, mas, isto sim, o crime habitual, pela conduta dolosa e permanente do agente, pela sua plena consciência da ilicitude de sua conduta, pela reprovabilidade de suas *atividades*, e pelas permanentes lesões ao bem jurídico protegido ou tutelado pela lei (o que caracteriza a antijuridicidade de sua conduta), merece a maior reprovação possível, porque agride o meio social, fere a moral da coletividade de bem e o interesse público preponderante, no caso da apropriação indébita de impostos ou contribuições de fonte, sempre que ausente uma justa causa elisiva relevante e devidamente provada materialmente.

Observe-se que, segundo precedente do Supremo Trbunal Federal, o próprio crime continuado (que não é o caso dos crimes fiscais habituais), perde essa condição, quando entre o último delito e o seguinte se passaram menos de trinta dias (HC nº 69.896-SP, HC nº 62.451, HC nº 69.305, HC nº 70.174-SP, 2ª T., DJU-I de 6.8.1993, p. 14.904, 2ª edição de *Crimes Fiscais e Abuso de Autoridade*, p. 716).

Daí que, se o agente já vinha praticando em caráter habitual e permanente o delito de apropriação indébita, o que também vale para a sonegação fiscal, na *vigência da lei antiga*, e sobrevém lei nova, mais benigna em relação à penalidade dos delitos, essa *lex mitior* não se aplica ao agente delitivo habitual, em face do dolo consciente e permanente e do proveito com o ilícito habitual. A continuidade delitiva prolonga a conduta dolosa, em caráter contínuo e permanente, podendo, como já vimos, ocorrer até a prisão em flagrante, pois o delito nessas condições adquire o caráter de permanente (STJ, REsp nº 3.575-RS, 5ª T., DJU-I de 25.9.1995, p. 31.115 e REsp nº 67.649-PR, 5ª T., DJU-I de 16.10.1995, p. 34.683, inteligência dos dois acórdãos à hipótese comentada).

No crime habitual ou na habitualidade delitiva, ora anotada, como *meio de vida* ou *profissão ilícita*, não há que se falar ou pleitear a unificação de penas, o que seria um verdadeiro prêmio ao dolo intenso e consciente do delinqüente de *colarinho branco*, ao indivíduo que se acoberta sob o manto de uma profissão lícita e econômica para delinqüir, em caráter permanente, como se houvesse a legalidade do *direito de delinqüir*...

A recusa em fazer incidir a lei nova mais benéfica ou a *lex mitior* ao delinqüente habitual, incorrigível, que faz do crime permanente uma profissão ilícita, reside em vários fundamentos, que se resumem em:

1º) A retroatividade constituiria um inegável *prêmio* ao indivíduo;

2º) Ele, de *motu proprio*, teve oportunidade para mudar sua conduta, mas não o fez antes da lei nova; ao contrário, delinqüia na lei antiga e continuou na nova;

3º) Aplicar o benefício da lei nova ao indivíduo seria o mesmo que, partindo de um péssimo exemplo, o Estado-juiz estaria incentivando pelas vias oblíquas a que outros seguissem o seu exemplo;

4º) A conduta criminosa habitual deve sofrer a maior reprimenda possível, que nos crimes fazendários pode ser através de uma multa draconiana, proporcional ao montante do dano patrimonial sofrido pela Fazenda, se o indivíduo não efetuar o ressarcimento integral, espontaneamente, antes da condenação.

21. HABITUALIDADE DELITIVA

Tema importante, mas complexo, é determinar os critérios racionais, lógicos e teleológicos que caracterizam a habitualidade delitiva no crime de apropriação indébita relativa aos impostos de fonte, as contribuições sociais descontadas dos empregados, as arrecadadas do público em geral (sorteios, apostas, loterias, corridas de cavalo: art. 26 da Lei nº 8.212/91), as cobradas dos compradores de produtos rurais, em notas fiscais (incisos III e IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91), ou no caso do Funrural, este quando cobrado diretamente na nota fiscal, todas para a seguridade e a previdência social, além das contribuições descontadas dos servidores públicos em geral.

Não faz sentido considerar como habitualidade progressiva ou sucessiva cada ato de reter, cobrar, descontar, arrecadar, que são atos comissivos, seguidos do omissivo: não recolher no prazo legal, o que originaria penalidades centenárias, em se considerando que no crime habitual ocorre o concurso material de delitos, e nunca o chamado crime continuado, que se aplica em sua maioria esmagadora aos crimes de colarinho sujo, regidos pela parte especial do Código Penal.

A habitualidade delitiva há de ser aferida em função da conduta habitual, rotineira, adotada pelo agente, como verdadeiro *meio de vida*, como uma verdadeira *profissão de delinqüir*, como norma da conduta ilícita do cotidiano, nomeadamente se o agente já foi antes autuado pelo fisco em geral ou notificado fiscalmente, com relação aos impostos e às contribuições de fonte, e continuou a praticar os atos comissivos de reter, descontar, cobrar, arrecadar, sem recolher os valores (omissão do dever legal, não existindo uma justa causa elisiva que descaracterize o dolo, a antijuridicidade etc.).

Nestes exemplos está patente o *animus nocendi, o animus lucrandi*, o claro e evidente intuito e a vontade consciente de delinqüir ininterrupta e sistematicamente, como se tal procedimento fosse normal, o que já em si mesmo, constitui prova inequívoca (sempre na ausência de uma justa causa elisiva que, dependendo das circunstâncias, pode se prolongar por meses e anos a fio...), do caráter, da personalidade do agente, insensível ao cumprimento do dever legal, indiferente à norma que lhe impõe uma conduta totalmente diversa da que

ele mantém irredutivelmente, sem se emendar, sem se corrigir, positivando, assim, a habitualidade delitiva.

Esses elementos materiais permitirão ao juiz formar um convencimento sólido, irrepreensível, para prolatar uma sentença que, em tese, não merecerá grandes reparos.

Esse o nosso entendimento.

O Pretório Máximo, porém, considerou como habitualidade delitiva, isto é, crime habitual, a prática de um crime, quando entre o primeiro e o último, ainda não decorreram mais de trinta dias, isto é, decorreram menos de trinta dias (HC nº 70.174-SP, 2ª T., DJU-I de 6.8.1993, p. 14.904, HC nº 69.896-SP, HC nº 62.451 e HC nº 69.305).

Adotado este critério do Supremo Tribunal Federal, as penas a serem impostas serão elevadas em face do concurso material, sendo importantíssimo que se repita: em tema de crimes contra a ordem tributária, previdenciária ou da seguridade social não se aplica o chamado crime continuado, não existindo, pois, a *unificação* de penas – um abrandamento que propicia uma verdadeira *escola* de delinqüência –, porque o indivíduo não recuperado obtém logo a liberdade e vai continuar a delinqüir, porque não foi preparado para a ressocialização, não teve qualquer formação profissional durante a custódia, ao contrário, *especializou-se* em outros crimes, no convívio diário, sem trabalhar, sem aprender, sem ter uma educação obrigatória...

22. IMPOSTO DE RENDA DE FONTE

22.1. Retenção por Estados, Distrito Federal e Municípios. Apropriação. Julgamento. Competência

Eventual apropriação indébita de imposto de renda retido na fonte (IRF), descontado dos vencimentos e vantagens dos servidores estaduais ou distritais, bem como por suas autarquias e fundações públicas (Decretos-leis nºs 200/67 e 900/69, art. 5º, I), o que exclui o imposto retido por empresas públicas e sociedades de economia mista (CF, art. 173, § 1º), e que pertence aos Estados e ao Distrito Federal, *ex vi* da previsão do inciso I do art. 157 da Constituição, é delito que deve ser julgado pela justiça comum dos Estados.

É que aí não existe dano contra serviços, bens, rendas ou interesses da União, nem de suas autarquias ou empresas públicas (STJ, RMS nº 6.005-RJ, RE do Estado do Rio indeferido, DJU-I de 19.12.1995, p. 44.969).

A mesma competência para julgamento deve ser aplicada no caso de apropriação indébita de imposto de renda de fonte, retido por município?

Sim, porque o imposto não é da União mas, consoante previsão do inciso I do art. 158 da Constituição Federal, integra a receita do próprio município, o mesmo ocorrendo com o imposto retido pelas suas autarquias e fundações públicas.

22.2. Empresas públicas e sociedade de economia mista

O imposto de renda retido de seus empregados deve ser recolhido ao erário federal, já que seu regime tributário é igual ao das demais pessoas jurídicas de direito privado (CF, art.

173, § 1º), não se lhes aplicando, em hipótese alguma, as regras dos arts. 157, I e 158, I da Constituição, enquanto mantida a redação original.

23. DELITO DE APROPRIAÇÃO. Descaracterização. Elisão do animus apropriandi.

23.1. Parcelamento e reparcelamento. Novação. Transação com o credor. Denúncia espontânea. Recusa do credor em receber. Confissão

Não existindo uma lei federal concedendo anistia com o perdão penal, quando a existência afasta então quaisquer dos atos exemplificados como descaracterizadores do delito (já que se existe uma lei federal em vigor, que concede a extinção da punibilidade, desde que o agente recolha integralmente, de uma só vez, com todos os consectários legais, tudo o que deve, a título de apropriação indébita ou de sonegação fiscal, como sói acontecer no caso do art. 34 da Lei nº 9.249/95), não tem cabimento admitir que um dos atos exemplificados (parcelamento, reparcelamento, novação, transação, compensação) possa satisfazer as condições da lei e extinguir a punibilidade do delito, posto que nenhum dos atos significa pagamento direto como está na lei.

23.2. Parcelamento antes da denúncia. Delito. Elisão. Extinção da punibilidade

O Superior Tribunal de Justiça, porém, interpretando que o ato voluntário do agente que procura a Fazenda Pública antes do recebimento da denúncia, e com ela celebra o acordo de parcelamento, recolhendo logo a primeira parcela e mantendo em dia as demais, elide o *animus habendi rem sibi,* isto é, descaracteriza o elemento necessário do delito que é o dolo específico, decidiu que, neste caso, fica descaracterizado o crime de apropriação indébita dos impostos de fonte e das contribuições de fonte (REsp nº 112.211-RS, 5ª T., DJU-I de 4.8.1997, p. 34.818, REsp nº 113.656-RS, 6ª T., DJU-I de 4.8.1997, p. 34.9101 e REsp nº 76.232-CE, 5ª T., DJU-I de 3.11.1997, p. 56.345); HC nº 6.409/MA, 6ª T., DJU-I de 9.11.98, p. 171; HC nº 9.909/PE, 5ª T., DJU-I de 13.12.99, p. 164. O parcelamento equivale à confissão da dívida, espontaneamente. Vide o nº 23.3.

23.3. Novação. Transação. Compensação, antes do recebimento da denúncia

Dentro da interpretação teleológica supra, o mesmo tratamento analógico: analogia *in bonam partem,* deve ser aplicado ao agente que procura a Fazenda antes do recebimento da denúncia e faz os acordos.

O Supremo Tribunal Federal, em duas ocasiões, em casos de direito privado, isto é, não relativos à apropriação indébita fiscal, considerou descaracterizado o crime de apropriação indébita:

a) pela transação entre o réu e a vítima (empregado e patrão) (RTJ 104/375-379). Sobre transação, ver arts. 1.025 a 1.036 do Código Civil e art. 156, III, do Código Tributário Nacional, que dá como causa de extinção do crédito tributário, a transação;

b) pela recusa do credor em receber e dar quitação ao devedor (RTJ 115/774-784). A recusa comprovada, via de notificação, deve causar a consignação judicial, se o devedor sabe quanto deve. Em tema de tributos e contribuições, o pagamento é feito na rede bancária e, excepcionalmente, pode ocorrer recusa, se o débito é atrasado e a guia não tem o *visto* da fazenda respectiva.

A novação é também causa descaracterizadora do crime, porque há uma composição amigável entre o devedor e o credor, com a finalidade expressa e específica de extinguir a obrigação antiga e fazer nascer uma nova, onde o *animus novandi* é a pedra angular da novação. Assim, existindo novação, o devedor contrai uma nova dívida com o credor, ocorrendo, então, no ato da assinatura do acordo, onde esteja explícita a vontade de novar, a extinção da primitiva dívida. Ver arts. 999 a 1.008 do Código Civil.

A compensação também é forma de quitação da dívida e extinção da obrigação, considerando-a o inciso II do art. 156 do Código Tributário Nacional como forma de extinção do crédito tributário.

A compensação, porém, exige dívida do mesmo credor e crédito do mesmo devedor, de natureza homogênea, que estejam vencidos e sejam reciprocamente exigíveis. O art. 73 da Lei federal nº 9.430/96 admitiu a compensação como possível. Assim, quem deve a Cofins e tem crédito de Finsocial, pode compensá-lo, pois ambos são homogeneamente da mesma natureza. Quem recolheu indevidamente contribuições para o INSS pode compensá-las com recolhimentos futuros. Da mesma forma quem pagou imposto de renda a maior num exercício.

A compensação é sempre ato bilateral, oneroso, comutativo, e assim, não há compensação partida unicamente do devedor ou do credor, já que aí não há um *encontro de vontades*, nem um ajuste ou acordo, mas uma imposição unilateral, que não faz nascer o instituto da compensação. Sobre compensação, ver os arts. 1.009 a 1.024 do Código Civil.

No parcelamento ou no reparcelamento, há uma aceitação do credor, em acordo escrito com o devedor, concedendo a este a moratória, o que descaracteriza o crime (STJ, RHC nº 3.972-8-RS, 6ª T., DJU-I de 19.6.1995, p. 18.749).

Nos casos vistos aqui, o credor faz composição com o devedor, o que descaracteriza o delito, porque quem deve, não nega, procura espontaneamente o credor ou o procura tão logo receba a notificação judicial, e com ele faz composição, não omitindo nem escondendo nada, ao contrário, demonstra o ânimo de se redimir do atraso, a vontade de não transformar em seu o que está em sua posse precária e provisória. Demonstra, com isso, a vontade de quitar a dívida, ainda que não dispondo dos recursos para fazê-lo de uma só vez, com os consectários legais atualizados, mas, através de uma moratória.

Chama-se a atenção do leitor para um fato relevante, como já vimos: o Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição como lei complementar que é, representa as normas gerais de direito tributário cogentes, de ordem pública e *erga omnes*, tendo inclusive hierarquia superior ao Código Penal e ao Código de Processo Penal.

E, entre os seus dispositivos importantes, destaca-se o art. 110, que veda à lei tributária ou previdenciária rejeitar, alterar ou modificar a definição e o conteúdo dos institutos de direito privado (Direito Civil e Comercial), para negar vigência ao alcance desses institutos.

24. POSSE FÍSICA DOS VALORES. Proveito do agente com o ilícito

24.1. Posse inexistente. Atenuante da pena. Inadmissibilidade

Uma vez consumado o crime de apropriação indébita fiscal, não pode ser considerada como atenuante da pena a inexistência de posse física dos valores retidos, cobrados, descontados pelo contribuinte-fonte, na pessoa de seu agente ou sujeito ativo.

Não interessa, também, salvo como prova da própria apropriação indébita, em sua materialidade física, que o numerário obtido com o ilícito tenha sido utilizado no giro industrial, comercial ou de prestação de serviços da empresa-fonte ou tenha sido aplicado em títulos no mercado financeiro, em bolsas, gasto em bens particulares ou com dívidas da empresa.

Mas, não se pode deixar de examinar, o que a perícia contábil necessária e conclusiva demonstrará, a eventual existência de uma situação de agravamento da pena, já estudada em "Agravantes nos crimes fiscais previdenciários".

Se não se exige que o agente esteja na posse física dos valores oriundos do desconto, da retenção na fonte, da cobrança em nota fiscal, ou que esses valores estejam depositados em bancos, em contas particulares, já a prova cabal de que o agente auferiu benefício com o numerário diretamente originado da apropriação indébita, o que caracteriza a utilização do produto do ilícito em benefício próprio, de parentes etc., tal situação agrava a penalidade, além de fazer incidir a reprovabilidade penal, mesmo que o agente não seja dos quadros societários da empresa, entidade ou órgão.

Nesta hipótese concreta, desde que provada de maneira irrefutável e cabal pela perícia contábil, pelas declarações em sede de inquérito policial e no interrogatório em juízo, corroborados até por depoimentos de testemunhas, não existindo provas documentais que por si só já dêem o caso por encerrado, o partícipe do produto do crime pode ser até empregado. Ele, no caso, deverá ser denunciado, não porque praticou o crime, mas porque auferiu benefício com o produto do ilícito. Quem se beneficiou com o produto do ilícito é um participante, porque auferiu vantagem ilícita com o produto do crime. E nessa qualidade deverá ser denunciado (art. 11, da Lei nº 8.137/90).

24.2. Denúncia espontânea. Confissão de dívida. Crime de apropriação. Descaracterização. Art. 138 do CTN. Parcelamento do débito. Ação penal sem causa

A *comunicação espontânea,* antes de qualquer procedimento do INSS ou de seus fiscais, seguida do imediato pedido de parcelamento, com o recolhimento da primeira parcela fixada pelo órgão federal, descaracteriza o dolo e desnatura o crime de apropriação indébita (art. 95, *d*, da Lei nº 8.212/91, a partir de sua vigência; e anteriormente o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90), sendo essa a inteligência da decisão do Superior Tribunal de Justiça no RHC nº 5335-SP (5ª T., DJU-I de 6.5.1996, pp.14.434/435).Já no HC nº 7.691-RS, 6ª T., DJU-I de 30.8.99, p. 75, o STJ decidiu que estando o contribuinte regular,com o parcelamento do débito, não há causa para a instauração da ação penal.

24.3. Parcelamento dos arts. 9º e 12 da Lei nº 8.620/93

Acórdão no mesmo sentido do anterior, quando o parcelamento foi cumprido integralmente (STJ, Ação Penal nº 82-PI, Corte Especial, DJU-I de 26.8.1996, p. 29.615).

24.4. Parcelamento antes da denúncia. Analogia *in bonam partem*

Em caso de sonegação fiscal, tendo os agentes do delito requerido o parcelamento total do débito respectivo, oriundo do delito, e estando cumprindo o acordo pontualmente, foi-lhes reconhecida a extinção da punibilidade, com fulcro no art. 34 da Lei nº 9.249/95 (STJ, RHC. nº 6.269-SP, 6ª T., DJU-I de 30.6.1997, p. 31.082).

Este acórdão teve um voto vencido, do relator Ministro Anselmo Santiago. Tecnicamente, o processo deveria ficar suspenso aguardando o cumprimento integral do acordo de parcelamento, quando, então, o juiz decretaria a extinção da punibilidade, mesmo porque o pagamento integral exigido pelo art. 34 da Lei nº 9.249/95 só se concretizaria com o recolhimento da última parcela, facultado sempre ao devedor recolher antecipadamente qualquer uma ou todas as parcelas restantes, para assim quitar a dívida e extinguir a obrigação, a fim de *saldar seu débito* com a Fazenda Pública.

25. TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS. Jurisprudência em vigor. Acórdãos para divergência ou dissídio. Súmulas. Direito federal uniforme

Consoante decisão do Pretório Máximo (RTJ 141/665), o fato de o Tribunal Federal de Recursos ter sido extinto pela Constituição, o que veio a ocorrer em 7.4.1989, com a instalação do Superior Tribunal de Justiça, não significa que a sua jurisprudência e as súmulas não revogadas pela Constituição ou por leis posteriores, tenham perdido a validade. Elas continuam em vigor, inclusive para embasar dissídio pretoriano (ou divergência jurisprudencial), entre os julgados de outros tribunais do Brasil e os do Tribunal Federal de Recursos, quando restar demonstrado analiticamente que as decisões em confronto, partindo de um mesmo, idêntico ou assemelhado suporte fático ou na interpretação de um mesmo dispositivo de lei federal, concluíram de forma antagônica. É a hipótese da alínea *c* do inciso III do art. 105 da Constituição.

Como o direito federal deve ser aplicado e interpretado de maneira uniforme, enquanto o Brasil for uma federação, agrupando os Estados, a função de zelar pela uniformidade do direito federal cabe ao Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso especial, desde que o tema tenha sido previamente prequestionado, de forma explícita, perante as instâncias locais.

A divergência jurisprudencial deve ser demonstrada de forma analítica e comprovada como o exigem o art. 255 e seus parágrafos do Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça (RISTJ) e art. 541, parágrafo único, do Código de Processo Civil, na redação que lhes deu a Lei federal nº 8.950/94, em vigor a partir de 13.2.1995.

Observe-se, porém, que após a vigência do art. 546, I, do CPC, na redação que lhe deu a Lei Federal nº 8.950/94, o cabimento dos Embargos de Divergência no STJ, pressupõe

dissintonia entre os órgãos julgadores do mesmo: turma, seção, Corte Especial, condição que não preenche a jurisprudência do TRF.

Tanto a jurisprudência vigente do Tribunal Federal de Recursos, quanto as suas súmulas também em vigor, podem ser invocadas em dissídio pretoriano em qualquer processo penal, e não apenas nos relativos à apropriação indébita fiscal ou previdenciária.

26. PREFEITOS MUNICIPAIS. Contribuições descontadas dos servidores municipais

26.1. Apropriação. Perícia contábil necessária. Proveito com o ilícito. Posição do STJ e do STF. Secretário de Finanças. Lei n 9.639/98, art. 11. MP nº 1.891/99, art. 16

Muito embora desconheçamos qualquer dispositivo da Constituição Federal que tivesse concedido imunidade penal aos prefeitos municipais, na hipótese concreta das contribuições previdenciárias para o INSS, descontadas dos salários dos servidores municipais, quando o município não mantiver instituto próprio de previdência social (servidores concursados, de carreira e pessoal celetista; CF, art. 149, parágrafo único), o certo é que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem descaracterizando o crime de apropriação indébita, em relação aos prefeitos municipais, como se colhe dos acórdãos e decisões em agravos de instrumento, a seguir colacionados:

1º) REsp nº 40.950-0-RS, 5ª T.,DJU-I de 6.3.1995, p. 4.377: "... a falta de recolhimento das contribuições previdenciárias, descontadas dos servidores municipais, não qualifica o prefeito como sujeito ativo do crime de apropriação indébita";

2º) Ag. nº 62.821-3-RS, DJU-I de 5.4.1995, p. 8.532, onde o acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região decidiu que: "A responsabilidade do art. 86 é objetiva, contraria o direito penal que exige responsabilidade subjetiva. A peça acusatória não mencionou o elemento subjetivo do tipo que autorizaria a instauração da ação penal. Denúncia rejeitada: art. 43, I, do Código Penal";

3º) Ag. nº 62.822-I-RS, DJU-I de 17.4.1995, p. 9.675: "Atipicidade da conduta (do prefeito municipal) à vista de que a prefeitura não é empresa, nem o prefeito é sócio, gerente ou administrador de empresa. A responsabilidade objetiva intolerável e abuso do poder de denunciar" (decisão do TRF da 4ª Região, mantida);

4º) Ag. nº 62.823-0-RS, DJU-I de 5.5.1995, p. 12.075, idêntica à do item 2º retro;

5º) Ag nº 67.054-6-PR, DJU-I de 24.5.1995, p. 14.877: "O prefeito municipal só pratica o crime (de apropriação indébita, das contribuições previdenciárias descontadas dos salários dos servidores) se desviar o respectivo dinheiro para proveito pessoal" (acórdão do TRF da 4ª Região, mantido);

6º) REsp nº 63.986.7-PR, 6ª T., DJU-I de 28.8.1995, p. 26.688: "O prefeito municipal não elabora folha de pagamento, nem (efetua) esta, não pratica atos burocráticos. Não lhe cabe recolher as contribuições previdenciárias";

7) Ag. nº 70.586-2-RS, DJU-I de 21.9.1995, p. 30.453-454: "... simples falta de recolhimento das contribuições descontadas pelos servidores municipais ao INPS, não qualifica (o prefeito municipal) como sujeito ativo do crime de apropriação indébita. Na qualidade de agentes políticos, os prefeitos municipais não são responsáveis por empresas, não se lhes aplicando a Lei nº 3.807/60, art. 86, parágrafo único; Lei nº 8.212/91, art. 95, § 3º";

8º) Ag. nº 66.170-9-RS, DJU-I de 4.10.1995, p. 32.812/813: "O prefeito municipal não está no rol do art. 86, parágrafo único, da Lei nº 3.807/60. Não há prova de que ele se tenha aproveitado dos valores das contribuições previdenciárias descontadas dos seus servidores" (acórdão do TRF da 4ª Região mantido);

9º) REsp nº 68.436-6-RS, 6ª T., DJU-I de 30.10.1995, p. 36.821, no mesmo sentido do 6º item retro;

10º) REsp nº 68.376-9-RS, 6ª T., DJU-I de 20.11.1995, p. 39.648, no mesmo sentido do item 6º retro;

11º) Ag. nº 80.402-RS, DJU-I de 7.12.1995, pp. 42.798/99, no mesmo sentido do item 6º retro.

12º) Ag. nº 212.930-RS, DJU-I de 11.5.99, p. 158.

Não se nega que o Superior Tribunal de Justiça tenha interpretado a Lei nº 3.807/60, art. 86 e seu parágrafo único, dentro da melhor exegese possível, já que também não se pode negar que:

a) esses dispositivos são expressos em nomear gerentes, dirigentes de empresas, o que não é, de fato, o caso da municipalidade, nem de seu prefeito, que é um agente político;

b) esses dispositivos criaram, na verdade, responsabilidade objetiva, que é intolerável em tema de direito penal, porque nesta não se exige o dolo, sendo a própria culpa presumida (o inciso III do art. 1.521 do CC é um exemplo).

Mas, após a expressa previsão da alínea *d* do art. 95 da Lei nº 8.212/91, que somada a qualquer proveito pessoal do prefeito, seus eleitores, parentes ou mesmo servidores do município, é cabível responsabilizá-lo criminalmente, após a sua recusa, findo o termo marcado na notificação judicial. O secretário das finanças também pode ser responsável.

A perícia contábil, aqui, é mais que necessária, para positivar onde foram empregados os recursos descontados dos servidores municipais, que em prefeituras de grandes capitais do Brasil podem assumir quantias vultosas, nomeadamente se com os recursos foram efetuadas benfeitorias em propriedades do prefeito, de seus cabos eleitorais, de seus familiares ou de políticos e empresários que o apoiam, tais como a construções de estradas rurais ou vicinais, aquisições de propriedades imobiliárias, de fazendas, de chácaras, de sítios, de loteamentos, de outros bens duráveis (veículos, aviões, barcos, cavalos de raça etc.).

A Lei Federal nº 9.639, de 25.5.1998 (DOU-I de 26.5.1998), em seu art. 11 concedeu ampla e irrestrita anistia penal aos Prefeitos Municipais, em relação ao crime de apropriação indébita das contribuições previdenciárias, que foram descontadas dos servidores municipais, mas não foram recolhidas ao INSS (art. 95, "d", da Lei nº 8.212/91). E, para completar o quadro, a Medida Provisória nº 1.891-9, de 22.10.1999 (DOU-I de 25.10.1999, pp. 25/27), em seu artigo 16, concedeu o parcelamento em até 240 meses, para as Prefeituras Municipais, Estados e DF, recolherem as contribuições devidas ao INSS. (Cf. § 4º do art. 16 supra).

26.2. Posição do Supremo Tribunal Federal. Outras decisões do STJ

O Pretório Máximo, ao julgar o HC nº 72.271-7-SP, pela sua 1ª Turma, sendo relator o Ministro Moreira Alves, decidiu que: "Prefeito pode ser sujeito ativo da conduta delituosa

prevista tanto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, quanto no art. 95 da Lei nº 8.212/91" (DJU-I de 24.11.1995, p. 40.387).

Portanto, o Ministério Público, antes de acusar o prefeito, deve requerer e insistir na realização da perícia contábil conclusiva, na fase do próprio inquérito policial, elaborando uma série de quesitos objetivos que tragam elementos de plena e cabal convicção, além de determinar que a Fazenda Nacional (já pronta a perícia conclusiva) efetue judicialmente a notificação do prefeito, para caracterizar a recusa em recolher integralmente todo o valor do numerário descontado dos servidores municipais, nomeadamente sendo positivado o proveito pessoal do prefeito ou de quaisquer terceiros com o numerário, já que isso elimina qualquer desculpa da existência de uma *justa causa elisiva*. Ponto essencial da perícia contábil é *apurar qual o destino dos valores descontados dos servidores municipais*.

Outras decisões do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que o prefeito municipal não pode ser agente do crime de apropriação indébita de contribuições previdenciárias descontadas em folhas de pagamento pela prefeitura, e não recolhidas aos INSS via bancos, uma vez que ele não elabora *folhas de pagamento*, não efetua os descontos, sendo agente político sem essas atribuições; salvo se houver proveito com o produto do desconto (Ag. nº 97.052-PR, DJU-I de 22.11.1996, p. 45.891, Ag. n º 90.978-PR, DJU-I de 22.11.1996, p. 45.885, REsp nº 92.283-RS, 6ª T.,DJU-I de 25.11.1996, p. 46.231, Ag. nº 97.051-PR, DJU-I de 26.11.1996, p. 46.545, REsp nº 99.986-PR, 6ª T, DJU-I de 17.2.1997, p. 2.187, REsp nº 99.985-PR, 6ª T., DJU-I de 31.3.1997, p. 9.656, Ag. nº 131.966-RS, DJU-I de 3.4.1997, p. 10.232 e REsp nº 118.050-RN, 5ª T., DJU-I de 15.12.1997, p. 66.483).

26.3. Secretário de finanças do município

É importante que façamos uma ressalva cuja relevância transcende. Se, pela lei orgânica do município, ou por disposição de outras leis locais, compete privativamente ao secretário das finanças do município ordenar os pagamentos (aí compreendidos os recolhimentos dos impostos de fonte ou das contribuições de fonte), não existindo uma justa causa elisiva relevante, ele será o agente ou sujeito ativo do delito de apropriação indébita, salvo se provar que não recolheu, por ordem expressa do prefeito que, nesse caso, será o responsável único do delito.

O que não pode acontecer é que o crime de apropriação indébita só exista nas empresas privadas, enquanto os agentes políticos ficam *a cavaleiro* de qualquer sanção, benefício esse que eles não merecem pela simples qualidade de serem *políticos brasileiros*.

27. ARTIGO 40 DO CÓDIGO DE PROCESSO PENAL. Auto de infração e notificação. Representação criminal. Art. 83 da Lei nº 9.430/96. Prudência e cautela do Ministério Público. Inquérito policial obrigatório

A mensagem do art. 40 do Código de Processo Penal deve ser interpretada em sua exegese teleológica (cf. art. 5º da LICC), como dever-obrigação do juiz, ou mesmo de quem tomar conhecimento de um fato, que aparentemente pode constituir *crime*, em tese.

Porém, não quer isso dizer que o Ministério Público está obrigado a denunciar a esmo, sem qualquer prudência e cautela, cometendo o abuso do poder de denunciar, ao lado de gritantes injustiças, coações e constrangimentos ilegais totalmente desnecessários, e desprezando o *due process of law*.

Peças de cunho fiscal, tributário, previdenciário ou da seguridade social, devem ser recebidas sempre para exame, e requerimento imediato de abertura de inquérito policial, com o pedido de realização de perícia contábil (peças absolutamente necessárias nos crimes técnicos acima mencionados), a fim de que se apure, com exatidão e segurança, todos os elementos de convicção: a materialidade, a autoria, a co-autoria e a participação, tudo antes do oferecimento da denúncia calcada em elementos de prova cabal, que é sempre ônus de quem acusa, não podendo, por isso mesmo, ser transferida para o acusado (o que constituiria verdadeira aberração, com inversão total, já que o acusado teria de provar que não cometeu crime...).

O mesmo deve ser observado em todas as letras, com referência às representações criminais, levando-se em conta a expressa previsão do *caput* art. 83 da Lei Federal nº 9.430/96.

Essas cautelas têm sua razão relevante de ser: a maioria esmagadora dos agentes do fisco não são contadores e nem especialistas em tributos e contribuições. E, trabalhos de leigos, merecem ser recebidos com toda reserva e cautela, para que não se transformem em denúncia contra cotista minoritário, acionista minoritário, contra quem nunca exerceu a gerência etc.

28. PRISÃO POR DÍVIDA. Posição da Constituição Federal

Muito embora a Constituição Federal traga a mensagem de que "... ninguém será preso por dívida, salvo o depositário infiel e o inadimplente com a pensão alimentar", este postulado não prevalece nos casos comprovados de condenação por crime de apropriação indébita de impostos de fonte ou de contribuições previdenciárias descontadas dos empregados e não recolhidas ao INSS, ou à União (IPI, IRF, CPMF).

Temos como absolutamente certo que não há como estabelecer confusão entre a ressalva acima (depositário infiel e pensão alimentícia), com os agentes ou sujeitos ativos do delito de apropriação indébita, como tais definidos, teórica e abstratamente em leis federais (sendo nulos os decretos, os regulamentos, as portarias e os convênios, quando dispuserem sobre a matéria de competência exclusiva de lei federal editada pelo Congresso Nacional e sancionada pelo Presidente da República).

Não existe imunidade penal erigida pela Constituição Federal, salvo a do art. 228, que proteja o delinqüente que se apropria de impostos ou contribuições de fonte, impedindo que (conforme a hipótese concreta da pena a ele aplicada, bem como as disposições da lei especial ou da lei geral) venha o elemento a ser custodiado, mormente se já responde a vários inquéritos policiais por igual delito, sendo, portanto, delinqüente habitual e fazendo do crime um verdadeiro meio de vida.

A Constituição garante certos direitos, mas não concede imunidade penal aos delinqüentes que infringirem as normas penais em vigor, que formam o ordenamento jurídico

vigente, contendo sanções que são as garantias necessárias para que todo elemento viva corretamente em sociedade.

Esta tese, de que *ninguém* será preso por dívida, que para alguns doutos se aplicaria ao crime de apropriação indébita, é tão primária, sem qualquer sentido, que não merece maiores discussões: quem viola uma lei penal arcará com as conseqüências de sua conduta antijurídica e antissocial. É o mínimo que se exige num país civilizado, como garantia e segurança dos cidadões de bem. (Ver: nº 35.7, adiante.)

29. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ICMS). Leis complementares e a Constituição. Delegação de poderes.

Muito embora já tenhamos enfaticamente dissertado sobre a substituição tributária no ICMS, é preciso agora enfatizar que a Constituição previu que a substituição tributária relativa ao ICMS seria disciplinada específica e explicitamente por lei complementar nacional (cf. art. 155, XII, *b* e *d*), cabendo a lei complementar – segundo se colhe das alíneas – elencar quais os estabelecimentos que em função de sua atividade seriam considerados fontes da cobrança do ICMS como contribuintes substitutos, dispensando-se toda a cadeia de distribuição, e vendas no varejo do produto (aí compreendidos os atacadistas, os revendedores, os distribuidores, que formam, juntamente com os varejistas, a cadeia de comercialização do produto ou mercadoria), de destacar nas notas fiscais o imposto e escriturá-lo nos livros fiscais.

É importante destacar que a Lei Complementar Nacional nº 44/83, anterior à Constituição, não satisfazia os requisitos exigidos pelas alíneas *b* e *d* do inciso XII do art. 155, nomeadamente porque a lei complementar a que se referem estes dispositivos exige que em seu próprio texto sejam individualizados e elencados explicitamente quais os estabelecimentos que, por suas atividades, seriam considerados substitutos tributários, isto é, fontes de cobrança do ICMS.

Editada a Lei Complementar Nacional nº 87/96 (DOU-I de 16.9.1996), ela, ao invés de cumprir a exigência prevista nas alíneas *b* e *d* do inciso XII do art. 155 da Constituição, delegou poderes, atribuições e competência às assembléias legislativas dos Estados e Câmara do Distrito Federal, para legislarem, via de leis ordinárias locais, sobre a substituição tributária, violando, assim, de forma direta e frontal o art. 2º e os dispositivos citados da Constituição, seja pela delegação incabível de poderes, de atribuições, de transferência da competência exclusiva do Congresso Nacional para editar as leis complementares quando previstas na Constituição (arts. 59 e 69, II); seja, enfim, pelo não cumprimento da exigência das alíneas *b* e *d* do inciso XII do art. 155, pela LC 87/96, *que devem ser interpretadas sempre em conjunto*.

Portanto, a substituição tributária criada por leis estaduais e do Distrito Federal, são formalmente inconstitucionais, não tendo eficácia material, nem criando assim a obrigação legal para o contribuinte como fonte de cobrança do ICMS, sendo irrelevante que as leis locais contenham previsão considerando determinados contribuintes como substitutos tributários para a cobrança em suas notas fiscais do ICMS. Tais normas são írritas, por conflitarem com os dispositivos da Constituição exemplificados. Ademais, somente a lei emanada do Congresso Nacional pode dispor sobre quaisquer normas que, violadas, vão constituir delitos penais

(CF, art. 22, I). Tais leis são de competência privativa e específica da União, em face da unidade da República, que exige também e corolariamente a unidade de direito nacional, que deve vigorar em todo o território nacional de forma igual, uniforme (CF, art. 105, III, *c*).

A denúncia que se embasar em lei tributária do Estado ou do Distrito Federal para acusar alguém por apropriação indébita a pretexto de o diploma local ter criado a figura da substituição tributária (fora da previsão constitucional), é nula e abusiva, reclamando o imediato trancamento por *habeas corpus*, sujeitando ainda o denunciante ao delito de abuso de autoridade.

Se o contribuinte vier a ser autuado pelos agentes do fisco estadual ou do Distrito Federal (com a lavratura da representação criminal por apropriação indébita), deve questionar o fato na via judicial, com ação própria.

Todavia, resta considerar um fato relevante. Se a lei estadual é manifestamente inconstitucional, por invadir a competência privativa e específica do Congresso Nacional (arts. 59 e 69, II) e usurpar a competência da lei complementar nacional (CF, art. 155, XII, *b* e *d*), cabe ao contribuinte não cobrar o ICMS nas notas fiscais (como substituto tributário, pela ineficácia, invalidade e inoperância da lei local), pois se o fizer, estará não só concordando com a lei estadual, mas obrigando-se a recolher o imposto cobrado na fonte, nos prazos legais, posto que se não o fizer, incidirá no delito de apropriação indébita, em relação ao montante que real, concreta e efetivamente cobrou e recebeu. A cobrança supra implica em procedimento idêntico ao do imposto sobre produtos industrilizados (IPI). O ICMS seria então cobrado na nota e não apenas destacado.

30. PRESCRIÇÃO PENAL

30.1. Legislação penal incidente. Constituição Federal

O estudo da prescrição penal relativa ao crime de apropriação indébita, em face da pena *in abstracto* (art. 109 do CP), relativamente à área fiscal e previdenciária, exige cuidadosa verificação dos períodos ou datas certas da ocorrência dos fatos e da vigência dos dispositivos das leis federais de cunho penal.

A seguir, quanto aos tributos enfocados, relacionamos as datas de ocorrência:

1º) Apropriação indébita do IPI (cobrado na nota, recebido, não recolhido):

a) até 27.12.1990, a pena para esse delito era disciplinada pelo art. 168 do Código Penal, que devia ser interpretado com o parágrafo único do art. 2º do Decreto-lei federal nº 326/67.

Por essa legislação, a pena era de reclusão de 1 até 4 anos e multa; a prescrição da pena *in abstracto* era de 8 anos (art. 109, IV, do CP);

b) a partir de 28.12.1990, data da vigência do inciso II do art. 2º da Lei federal nº 8.137 (DOU-I de 28.12.90), a pena passou a ser de 6 meses até 2 anos de detenção e multa; a prescrição, da pena *in abstracto*, cai para 4 anos (art.109, V, do CP);

2º) Apropriação Indébita de contribuições previdenciárias (descontadas dos empregados e não recolhidas, inclusive as cobradas do público):

a) pelo art. 86 da Lei nº 3.807/60, que criou o delito de apropriação indébita para as contribuições descontadas e não recolhidas, ocorria a incidência do art. 168 do Código Penal. A pena era de 1 até 4 anos de reclusão; a prescrição era de 8 anos (art. 109, IV, do CP);

b) a partir de 28.12.90 até 23.10.1991 – datas em que vigorou o inciso II do art. 2º da Lei nº 8.137/90, a pena foi reduzida para 6 meses até 2 anos de detenção; a prescrição da pena *in abstracto* era de 4 anos (art. 109, V, do CP);

c) a partir de 24.10.1991 – data em que entrou em vigor a alínea *d* do art. 95 da Lei federal nº 8.212/91, *ex vi* do art. 195, § 6º, da Constituição, a pena para a apropriação indébita, inclusive dos valores cobrados do público (loterias, concursos, sorteios etc.: cf. art. 26 da Lei nº 8.212/91), passa a ser a do art. 5º da Lei federal nº 7.492/86 – Crimes da Colarinho Branco). Confira o § 1º do art. 95 da Lei nº 8.212/91.

O art. 5º prevê reclusão de 2 até 6 anos e multa. A prescrição será, considerando a pena *in abstracto,* de 12 anos (art. 109, III, do CP).

Todas as contribuições descontadas dos empregados, cobradas do público, que têm previsão na Lei nº 8.212/91, estão abrangidas pelo delito de apropriação indébita. Aí se inclui também o salário-família não pago ao empregado, quando o seu valor já tiver sido deduzido na GPS (alínea *f* do art. 95 da Lei nº 8.212/91).

30.2. Redução da penalidade e retroatividade da Lei nº 8.137/90

A redução da penalidade do crime de apropriação indébita, a partir de 28.12.90 (art. 2º, II, que afasta a aplicação do art. 168 do CP, e art. 2º do DL nº 326/67), implica na redução do prazo prescricional, considerando-se a pena *in abstracto* (art. 109 do CP).

A retroatividade para os processos a serem iniciados ou em andamento, com referência aos delitos cometidos antes de 28.12.1990, tem placitamento no parágrafo único do art. 2º do Código Penal e inciso XL do art. 5º da Constituição, salvo em relação aos já condenados antes de 28.12.90, em caráter definitivo, que iniciaram o cumprimento da pena, que devem pleitear os benefícios relativos à prescrição penal (art. 110, c/c o 109), e ao *saldo* da pena a cumprir, em face da redução pela lei nova.

3º) Apropriação indébita de imposto de renda de fonte (IRF): ver "Apropriação indébita do IPI".

30.3. Crime habitual

Ver este parágrafo, quanto à não concessão de benefícios da lei nova, aos delinqüentes habituais, que já na vigência da lei antiga delinqüiam e continuaram na mesma *profissão* na vigência da lei nova.

31. SÍNDICO DA MASSA FALIDA. Apropriação. Responsabilidade

O síndico da massa falida pode ser responsávei penal pela apropriação indébita de impostos ou contribuições de fonte (ainda que representando a pessoa jurídica nomeada como *síndica*), no período em que exerceu o *munus* público, se em sua gestão como pessoa física:

a) reteve imposto de renda na fonte, sobre salários pagos aos empregados, honorários pagos ao perito-contador, ao advogado da massa, a outros profissionais autônomos, e não o

recolheu nos prazos legais, não existindo qualquer justa causa elisiva (*v.g.* estado de necessidade, caso fortuito ou força maior etc.);

b) descontou dos empregados as contribuições previdenciárias e não as recolheu no prazo legal, sem a existência de qualquer justa causa elisiva;

c) cobrou em notas fiscais (e recebeu) o IPI, no caso da continuidade do estabelecimento industrial da massa falida, e não o recolheu.

Seria esdrúxula a alegação do síndico de que ele não elaborou, nem confeccionou as folhas de pagamentos dos empregados, não emitiu os recibos de pagamento de salários e os dos profissionais autônomos, nem emitiu as notas fiscais com imposto, uma vez que, com o decreto de quebra, os proprietários, sócios-gerentes e diretores da empresa falida (ou o titular da firma individual) perdem o poder de gerência, de comando e de administração, que passam para o síndico.

E mais estranho ainda seria a denúncia contra os empregados da massa falida, como responsáveis penais, deixando o síndico *a cavaleiro* do processo penal.

Porém, a responsabilidade penal pelo crime de apropriação indébita, pode ser afastada do síndico, se um gerente ou proposto por ele nomeado com a concordância do juiz e do Ministério Público passa a exercer de fato a administração da massa: recebendo, pagando, supervisionando os atos administrativos e financeiros e por conseqüência sendo responsável direto e pessoal pelos atos tipificados nas letras *a*, *b* e *c* retro (art. 11 da Lei nº 8.137/90). Cabe, porém, ao síndico, fiscalizar permanentemente o preposto, e se se omitiu, pela omissão responderá civilmente perante a massa falida e penalmente se houver omissão dolosa (STF, RTJ 128/249).

32. APROPRIAÇÃO INDÉBITA. Anistia. Impostos alcançados. Contribuições de fonte. Pagamento integral. Momento. Extinção da punibilidade

O *caput* do art. 34 da Lei federal nº 9.249, publicada no DOU-I de 27.12.1995, com efeitos a partir de 1º.1.1996, concedeu anistia penal, com a respectiva extinção da punibilidade, alcançando todos os impostos e todas as contribuições sociais de fonte, desde que o agente cumpra integralmente, de uma só vez, em dinheiro, o recolhimento do produto da apropriação indébita (a lei alcança também os crimes de sonegação fiscal e os com ele conexos, em concurso). Dispõe o art. 34:

"Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou da contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia".

A lei exige, portanto, o pagamento integral, de uma só vez, em dinheiro, sendo relevante notar que:

a) o termo *pagamento* não está na lei, sem um motivo, por isso que,

b) se ele for feito com cheque, só há pagamento da dívida e extinção da obrigação (e da própria punibilidade) quando da compensação plena do cheque, que não admite qualquer contra-indicação, como ordem de pagamento à vista que é (art. 32 da Lei do Cheque);

c) o pagamento é provado com a quitação bancária, em guia própria, onde constarão, obrigatoriamente, no espaço destinado à autenticação mecânica, da esquerda para a direita: a sigla do banco recebedor, o número da agência, a data (dia, mês e ano) do rece-

bimento, valor recebido e o número da operação (que às vezes vem logo depois do número da agência).

Os dados mecânicos são importantíssimos, porque permitem a verificação pelo Ministério Público ou por ofício do juiz, sobre a autenticidade e a legitimidade do pagamento, em havendo dúvidas. A Fazenda Pública respectiva também deve ser consultada.

A lei, que é excepcional no caso, não marcou prazo de duração. Assim, enquanto não for revogada, vigorará (LICC, art. 2º, *caput*).

Esse dispositivo (art. 34), dentro dos princípios que regem o direito penal tupiniquim, por ser mais benigno, mais favorável ao agente que poderia ser punido, se ele não existisse, retroage e alcança toda a sonegação fiscal e toda a apropriação indébita (e delitos conexos), desde que o sujeito ativo dos delitos efetue o pagamento integral, de uma só vez, com todos os consectários legais devidos, o que compreenderá inafastavelmente:

a) o valor do principal (apropriação indébita ou sonegação fiscal);

b) a correção monetária integral, desde a data em que, por determinação de lei, os tributos ou as contribuições sociais deviam ter sido recolhidas, mas, não o foram, em face da existência de um dos delitos. A correção alcança, pois, o termo inicial e vai até a data em que for efetuado o pagamento;

c) os juros da mora e a multa moratória, que são calculados sobre o valor do principal já corrigido monetariamente.

A extinção da punibilidade, uma vez cumprida religiosamente a condição do art. 34, alcança todo e qualquer crime conexo com a apropriação indébita ou a sonegação fiscal (falsidade ideológica, falsificação material, uso de documento falso etc.), e todo e qualquer tributo ou contribuição.

A retroatividade do dispositivo mais benigno, alcança todos os crimes fiscais e seus conexos (falsidade ideológica, falsificação material ou documental, uso de documento falso etc.), cometidos desde a data da vigência das Leis nºs. 4.729/65, 3.807/60, 4.357/64, 8.137/90 e também do Decreto-lei nº 326/67, sem solução de continuidade, mesmo em relação aos períodos em que o pagamento não extinguia a punibilidade do delito (*v.g.* art. 98 da Lei nº 8.383/91), *ex vi* do art. 2º e seu parágrafo único do Código Penal (Lei nº 7.209/84) e art. 5º, XL, da Constituição. Ressalva sobre a retroatividade ver, neste capítulo, "Crime habitual".

32.1. Abrangência

Resta finalmente concluir que: se a anistia no caso específico da apropriação indébita abrange apenas e tão-somente os impostos de fonte e as contribuições descontadas dos empregados (para o INSS) ou cobradas do público (para o Funrural, pelo produtor rural, e nos casos do art. 26 da Lei nº 8.212/91), que já foram estudados em "Apropriação indébita fiscal ou previdenciária", já nos crimes de sonegação fiscal e conexos a este, a anistia penal é mais ampla e abrange todos os tributos e contribuições sociais, cujo rol ou elenco, inclui, sem sombra de dúvidas, o PIS, a Cofins, a CSLL, o ICMS normal, o ISS normal, o IRPJ ou física e demais tributos (impostos, taxas e contribuição de melhoria, elencados nas leis tributárias, consoante previsão constitucional), já que em matéria de sonegação fiscal a

incidência do tipo, na modalidade da Lei nº 4.729/65 ou da redução ou supressão, a que se refere o art. 1º da Lei nº 8.137/90, não há limitação, como no caso da apropriação indébita, que só abrange os impostos retidos, cobrados, descontados, pela fonte, ou no caso das contribuições previdenciárias ou para a seguridade social, as contribuições descontadas dos empregados ou arrecadadas do público em geral (arts. 26, 30, III e IV da Lei nº 8.212/91 e 31 e §§, na redação da Lei nº 9.711/98; art. 5º da MP nº 1.991-12/99), o Funrural cobrado na nota fiscal.

Uma das condições relevantes do art. 34 é que a denúncia, se existente, antes ou depois da vigência do art. 34 da Lei nº 9.249/95, ainda não tenha sido recebida pelo juiz, contendo sua assinatura do próprio punho, já que não se concebe a figura do *juiz carimbador*.

Portanto, o agente ou sujeito ativo deve determinar a realização de uma auditoria contábil em sua empresa, para verificação da existência eventual de apropriação indébita ou de sonegação fiscal, e recolher o montante respectivo, de uma só vez, em dinheiro, com todos os consectários legais, antes de ser surpreendido com o recebimento da denuncia.

Se contra o contribuinte já foi lavrado auto de infração ou notificação, com mais razão ainda deve ele se antecipar a essa providência, já que, uma vez recebida formal e materialmente a denúncia, o pagamento mesmo integral, na forma do art. 34, não extinguirá a punibilidade, nem impedirá o prosseguimento da ação penal pública incondicionada já *in fiere*. Esta é a regra da lei sob enfoque. Servirá para atenuar a pena.

Se nos juízos criminais fosse marcada a hora do recebimento da denúncia, haveria possibilidade do agente quitar integralmente sua dívida, hora ou minutos antes do recebimento. Mas isso parece ainda não ser possível no Brasil, que caminha medievalescamente, em matéria de organização, racionalidade e eficiência forense...

32.2. Multa na sonegação fiscal

A multa na sonegação fiscal é sempre punitiva, e assim, ela também deve ser corrigida e recolhida integralmente, nos termos do art. 34 da Lei nº 9.249/95. Ver, neste capítulo, “Descaracterização do delito”.

33. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

33.1. Crime de apropriação. Extinção da punibilidade

Mesmo em relação ao IPI cobrado e recebido de terceiros, compradores ou adquirentes de produtos industrializados e não recolhido aos cofres federais pelo contribuinte-fonte, tem sido concedida anistia ao crime de apropriação indébita, com a conseqüente extinção da punibilidade.

É o caso do Decreto-lei nº 1.893, de 16.12.1981, que na redação do Decreto-lei nº 1.951, de 14.7.1982, concedeu anistia (perdão penal) relativa ao IPI já cobrado nas notas fiscais e recebido pelo contribuinte-fonte, desde que o valor do imposto fosse recolhido no prazo marcado no Decreto-lei nº 1.951/82.

A apropriação indébita a que se referia o art. 2º do Decreto-lei nº 326, de 8.5.1967, c/c o art. 168 do Código Penal, deixava de ser punida. Confira: STF, RTJ 107/888, 2ª Turma, RTJ 153/670-675.

34. APROPRIAÇÃO INDÉBITA ESPECIAL

34.1. Responsabilidade penal. Posição da Constituição (arts. 158, IV; 160)

É viável a ocorrência do crime de apropriação indébita nas hipóteses em que a Constituição determina a participação de um ente político na arrecadação feita por outro, e este não entrega o respectivo valor, na forma e nos prazos marcados em lei complementar nacional. Ou entrega, parcialmente.

É o caso típico dos arts. 158, IV, em relação à participação dos municípios na arrecadação do ICMS, que deve ser creditada ao município, na forma do parágrafo único do art. 158.

Também, na hipótese do art. 160, da Constituição, o delito pode estar presente.

Responsáveis penais no caso, podem ser:

a) em relação ao art. 158, IV e seu parágrafo único, o Governador do Estado ou o Secretário de Fazenda, conforme for apurado. Também está nesta hipótese, o caso do § 3º do art. 159;

b) no caso do art. 160, o Ministro da Fazenda, salvo se a violação do artigo for de responsabilidade pessoal e direta do Secretário do Tesouro Nacional, ou de quem tiver competência para a transferência de valores, a que se refere o art. 159 da Constituição.

34.2. Concurso de prognósticos. Apropriação indébita. Art. 26 da Lei nº 8.212/91

Este dispositivo enseja também a ocorrência do crime de apropriação indébita. Sua transcrição na íntegra ajudará o leitor a entendê-lo melhor:

"Capítulo VII – Da Contribuição sobre a Receita de Concursos de Prognósticos.

Art. 26. Constitui receita da Seguridade Social a renda líquida dos concursos de prognósticos.

§ 1º Consideram-se concursos de prognósticos todos e quaisquer concursos de sorteios de números, loterias, apostas, inclusive as realizadas em reuniões hípicas, nos âmbitos federal, estadual, do Distrito Federal e municipal.

§ 2º Para efeito do disposto neste artigo, entende-se por renda líquida o total da arrecadação, deduzidos os valores destinados ao pagamento de prêmios, de impostos e de despesas com a administração, conforme fixado em lei, que inclusive estipulará o valor dos direitos a serem pagos às entidades desportivas pelo uso de suas denominações e símbolos.

§ 3º Durante a vigência dos contratos assinados até a publicação desta Lei com o Fundo de Assistência Social (FAS) é assegurado o repasse à Caixa Econômica Federal (CEF) dos valores necessários ao cumprimento dos mesmos.

34.3. Recolhimento do IPI. Contador encarregado. Responsabilidade

O Tribunal Federal de Recursos, ao julgar a Ap. Crim. nº 4.684-PE (2ª T., DJU-I de 13.5.1982, p. 4.506), onde as irregularidades da escrita não eram do conhecimento do proprietário da firma, já que eram do contador, que também era o responsável pelo recolhimento do imposto sobre produtos industrializados (IPI), confirmou a sentença que absolveu o industrial, onde foi efetuada a perícia contábil que apurou a responsabilidade do contador.

Hoje cabe a aplicação do art. 11, da Lei nº 8.137/90.

34.4. IPI cobrado a maior na nota fiscal e recebido. IPI indevido, mas cobrado e recebido

Se o imposto foi cobrado a maior na nota fiscal, ou sendo ele indevido em face de isenção, de não incidência (não tributação), de alíquota zero ou de casos de suspensão, tudo consoante a lei federal de regência, e foi recebido do adquirente ou comprador dos produtos industrializados, o recolhimento dos valores aos cofres federais é obrigatório e, não havendo uma justa causa elisiva, o crime de apropriação indébita ocorrerá, após a recusa que se seguir à notificação judicial (TFR, Ap. Cív. nº 49.389-SP, 4ª T., DJU-I de 11.6.1981, p. 5.664; STF, Ag. nº 90.733-5-PE, DJU-I de 17.12.1982, p. 13.219).

34.5. Impostos de fonte cobrados erroneamente (IOF, IRF)

Devem merecer o mesmo tratamento aludido no caso anterior do imposto sobre produtos industrilizados (IPI) cobrado e recebido.

35. AGENTE OU SUJEITO ATIVO DO DELITO

35.1. Elemento essencial na denúncia. Ação penal originária. Poder de determinar o recolhimento e omissão dolosa

No crime de apropriação indébita dos impostos ou das contribuições de fonte, os agentes ou sujeitos ativos do delito – o que deve vir expresso na denúncia, para que figure no pólo passivo de réu, apenas e tão-somente quem é o responsável penal subjetivo e não alguém por ostentar a qualidade de sócio, de acionista, de diretor, de sócio-gerente – serão as pessoas físicas que numa empresa, órgão ou entidade, tinham o poder-dever de determinar o recolhimento dos impostos e das contribuições de fonte e que, sem que existisse uma justa causa elisiva relevante não o fizeram voluntariamente, nem após exaurido o termo final marcado na notificação judicial.

Na legislação da previdência social (atual Lei nº 8.212/91), existem outros deveres dos administradores (arts. 30/32):

a) elaborar mensalmente ou conforme a forma de pagamento (semanal, quinzenal se admitidos em lei social), as folhas de pagamento dos empregados;

b) efetuar os descontos das contribuições previdenciárias nas folhas (ou em recibos de quitação), ou nas hipóteses do art. 31 e §§, na redação da Lei nº 9.711/98.

Esses deveres menores constituem infrações de cunho administrativo-fiscal, que devem ser punidos com multas aplicadas à empresa, não implicando sua omissão em delito, mas em falta regulamentar.

Quando a lei impõe à empresa o dever de recolher mensalmente as contribuições previdenciárias, ela está fazendo remissão à pessoa física que tem o poder de determinar os recolhimentos na empresa, no órgão ou na entidade onde ocorreu o desconto das contribuições para o INSS. *Essa pessoa será o agente do delito.* O mesmo em relação à CPMF, IOF, IRF, IPI, etc.

35.2. Impostos e contribuições de fonte. Agentes do delito. Responsabilidade penal

Se a empresa cobrou e recebeu o IPI, o ICMS na substituição tributária ou nas contas de Energia Elétrica e Telecomunicações; reteve o IRF, a CPMF, o IOF; descontou as contribuições para a Previdência Social (arts. 26, 30/32 da Lei nº 8.212/91, em sua atual redação); cobrou e recebeu o Funrural nas notas fiscais de produtor rural ou reteve o ISS na fonte, esteja ela ou não na posse desses valores (já que pode tê-los aplicado em seu giro de negócios), teremos como agentes do delito de apropriação indébita e, conseqüentemente responsáveis penais pelo delito, as pessoas que na empresa, na entidade, no órgão, tinham o poder de determinar os recolhimentos desses impostos de fonte ou dessas contribuições de fonte, que comprovadamente através de auditoria contábil, foram concreta e efetivamente: cobrados e recebidos; retidos na fonte ou descontados, ou arrecadados do público, no caso do art. 26 e §§ da Lei nº 8.212/91, mas, por omissão dolosa não os recolheram, não os repassaram à Fazenda Pública deles titular, mesmo após o exaurimento do prazo marcado na notificação fiscal, sem a existência de uma justa causa elisiva, nem requereram o parcelamento integral, com o imediato pagamento da 1ª parcela e seguintes nos vencimentos de trinta em trinta dias, antes do recebimento da denúncia. Ver adiante o nº 35.5.

35.3. Contribuições de clubes, de Estados, do Distrito Federal para o INSS. Apropriação. Agente do delito

O agente será, no caso dos clubes, o diretor que tinha o poder de determinar o recolhimento. Nos Estados e no Distrito Federal, o Secretário de Fazenda responderá como agente, já que competia a ele determinar o recolhimento, como regra geral, o que deve ser positivado na perícia contábil.

35.4. Autarquias, fundações, empresas públicas e S/A de Economia Mista. Contribuições para o INSS. Apropriação. Agente o delito

Agente ou sujeito do delito será o dirigente que tinha o poder-dever, conforme os estatutos, regulamentos ou normas, de determinar os recolhimentos das contribuições

previdenciárias, o que também pode envolver mais de um diretor como responsável penal pelo crime.

Observadas as peculiaridades e particularidades de cada uma das estatais, geralmente, cabe ao diretor financeiro o poder de determinar os recolhimentos dos tributos e contribuições, bem como dos demais pagamentos do ente que dirige, podendo ser da competência de outro diretor a determinação de confecção de folhas de pagamento, recibos com os descontos legais (*v. g.*, diretor administrativo ou cargo equivalente).

35.5. Recolhimento de contribuições. Omissão do dever legal. Responsabilidade. Posição do STF

Se a lei federal (*v.g.*, arts. 30 e 32 da Lei nº 8.212/91) determina que sejam elaboradas as folhas de pagamento dos empregados, efetuados os descontos (30, I, 32, I e II), e recolhidas as contribuições descontadas juntamente com as da empresa (30, I, *b* e *c*), e os atos são praticados por duas ou mais pessoas, a identificação da responsabilidade penal individual compreenderá a:

1º) quem determina a confecção das folhas (e dos recibos nas quitações salariais) e dos descontos;

2º) quem determina os recolhimentos das contribuições previdenciárias (e também dos demais impostos de fonte).

Penalmente, somente o segundo poderá ser denunciado, se pessoa física diversa do primeiro, já que este tem responsabilidade meramente administrativa. Já o segundo é quem tinha o dever-obrigação de determinar o recolhimento das contribuições (e dos impostos de fonte). O mesmo se aplica no caso do art. 31 e §§, na redação da Lei nº 9.711/98, e do art. 5º da MP nº 1.991-12/99.

A denúncia será nula, inepta e incidindo no abuso do poder de denunciar (art. 4º, *h*, da Lei nº 4.898/65), se não contiver expressamente em seu corpo a identificação clara, expressa e direta, bem como a demonstração inequívoca de quem tinha o dever-obrigação legal de cumprir as determinações da lei e, sem justa causa, omitiu-se (item 2º retro).

E essa nulidade atinge também a denúncia que acusa quem não era, nem podia ser o agente do delito, porque só quem tinha o poder de *determinar* o recolhimento dos impostos e das contribuições de fonte, e não o fez, *pode ser o agente do delito.*

Só o agente responsável é quem comete a omissão dolosa do dever-obrigação imposto pela lei tributária, previdenciária ou da seguridade social, omissão essa que vai incidir no tipo penal previsto na lei especial (*v.g.*, Lei nº 8.137/90, art. 2º, II e Lei nº 8.212/91, após 24.10.1991, art. 95, *d*).

A omissão do dever-obrigação só tem interesse e só pode responsabilizar a pessoa física que estava obrigada em razão de cargo, função na empresa, na entidade ou no órgão onde houve efetivo e concreto desconto, retenção, cobrança ou arrecadação do público, de impostos ou de contribuições de fonte, que tinha o poder de determinar o recolhimento. Nos casos do IPI, do ICMS na substituição tributária e nas contas de luz e telefone, do ISS de fonte, do Funrural, é preciso que o imposto cobrado também tenha sido recebido.

Só se pode, então, responsabilizar penalmente, quem tinha o dever-obrigação de fazer, de praticar um ato, de agir, e não o fez, sem que existisse uma causa relevante que o impedisse de adimplir esse dever-obrigação (cf. Aguiar Dias, *Da Responsabilidade Civil,* 9ª edição, Rio, Forense, 1994, t. II, p. 462). (Item 2º retro).

A omissão, no caso, é sempre dolosa, porque através dela é que o agente demonstra claramente a sua intenção firme de ficar com os valores de que tinha a posse, como resultado material do desconto, da retenção e da cobrança e recebimento, bem como da arrecadação.

É então essa omissão dolosa que vai dar nascimento ao *animus habendi rem sibi,* que se caracterizará, como já vimos, após o termo final marcado na notificação judicial, sem a existência de uma justa causa relevante elisiva. É neste sentido o acórdão do Supremo Tribunal Federal que se encontra na RTJ 128/249.

35.6. Ônus não de fonte. FGTS. PIS. COFINS. ICMS normal. IRPJ. IPTU. Crime impossível

Na sistemática atual vigente em relação ao FGTS, ao PIS/PASEP, o não recolhimento destas contribuições sociais (bem como o dos abaixo indicados), não caracteriza o delito de apropriação indébita, porque são ônus da própria empresa ou entidade, que os recolhe com seus recursos próprios, não sendo descontados dos empregados, retidos na fonte e nem cobrados de terceiros. São encargos da empresa ou da entidade.

Falta, pois, o elemento específico e próprio que caracteriza o delito, a *recusa* em recolher as contribuições quando descontadas na fonte ou retidas pela fonte, com sói acontecer com as previdenciárias, sobre verbas de natureza salarial, pagas ou creditadas aos empregados, no conceito da legislação social vigente. O delito não é de *mera conduta*: exige dolo específico.

É a recusa peremptória, após o prazo marcado na notificação judicial específica para tal fim, dirigida aos agentes que na empresa privada ou nas entidades estatais têm o poder de determinar o recolhimento das contribuições sociais, quando descontadas ou retidas pela fonte, que caracteriza o elemento essencial do delito, o *animus habendi rem sibi,* ou a vontade própria e consciente de tornar seu a coisa de que tem a posse, em face de uma obrigação *ex lege*, isto é, criada por lei. Posse provisória, limitada ao vencimento do imposto ou da contribuição.

Também não pode ocorrer o delito, nos casos em que não há retenção ou cobrança na fonte, nem desconto na fonte, como na sistemática atual do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), do IPTU, ITR, ISS normal, da Cofins, da contribuição social sobre o lucro líquido (Lei nº 7.689/88) e do ICMS normal, isto é, fora do regime de substituição tributária criada por lei complementar nacional, na forma do disposto na Constituição (art. 155, XII, *b* e *d*).

Como já vimos, o atraso no recolhimento dos impostos e contribuições exemplificadas, caracteriza mora civil, que deve ser compensada pela multa moratória e pelos juros de mora, sobre o valor da dívida atualizada monetariamente, quando existente correção monetária para tal.

Sobre o tema, veja a RTJ 163/216-222. O art. 5º da MP nº 1.991-12, no DOU-I de 15.12.1999, criou a obrigação do importador dos produtos ali especificados (gasolina, etc.), reter na fonte o PIS e a COFINS.

35.7. Prisão por dívida. Pacto de São José da Costa Rica

O Supremo Tribunal Federal, ao examinar o pedido de liminar no HC nº 77.631-SC (DJU-I de 19.8.1998, p. 35), em profícua e fundamentada decisão sobre prisão civil, a sanção penal e o Pacto de São José da Costa Rica, indeferiu a cautela, afastando do contexto qualquer conotação do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90 (ou art. 95, *d*, da Lei nº 8.212/91), virem a afrontar o art. 5º, LXVII, da Constituição, que veda a prisão civil por dívida (exceto nos casos em que o mesmo dispositivo autoriza), uma vez que a apropriação indébita fiscal é delito, e recebe a sanção penal expressamente tipificada na lei, não se tratando aí de prisão por dívida.

Se a prisão civil não tem cunho de pena, de penalizar, mas o de coagir legalmente o inadimplente civil a cumprir a obrigação, já a prisão referente à apropriação indébita fiscal, é pena de natureza criminal e não civil, e obedece às normas penais específicas da legislação interna, não atingida pelo Pacto de São José da Costa Rica.

35.8. Contribuições para o INSS. Apropriação. Animus habendi rem sibi ausente

Se o Ministério Público não comprova na própria denúncia a presença necessária e absolutamente indispensável do dolo específico do agente ou do seu *animus habendi rem sibi* (amplamente estudado neste capítulo), o simples ato do desconto das contribuições previdenciárias dos empregados não tipifica, por si só, o delito de apropriação indébita previdenciária, restando, então, uma denúncia inepta por fato atípico e assim, impunível. Necessário se faz que a denúncia prove o dolo específico do agente, que na empresa tinha o poder de determinar o recolhimento.

Confira, a propósito, as seguintes decisões do Superior Tribunal de Justiça: REsp nº 137.203-PB, 5ª T, DJU-I de 13.10.1998, p. 151, REsp nº 113.964-PE, 5ª T, DJU-I de 23.11.1998, p. 188 e REsp nº 105.296-RS, 6ª T, DJU-I de 26.4.1999, p. 129.

35.9. Dolo. Elisão. Justa causa. Culpabilidade

A elisão do dolo pode ser provada documental ou por perícia contábil pelo acusado, com a existência de uma justa causa elisiva, por exempo, o estado de necessidade, a força maior ou o caso fortuito, ou motivo socialmente relevante: o pagamento dos salários dos empregados, sacrificando então o recolhimento das contribuições e dos impostos de fonte.

35.10. Situação financeira deficitária. Exclusão da culpabilidade

Provada por perícia contábil a situação financeira deficitária da empresa, há exclusão da culpabilidade do agente (STJ, REsp nº 193.886-SP, 5ª T., DJU-I de 31.5.1999, p. 182).

36. O AGENTE NA APROPRIAÇÃO INDÉBITA FISCAL OU PREVIDENCIÁRIA

36.1. Dirigentes de sociedades. Procedimento penal. Cautelas

Resta ainda considerar que o fato de alguém ser diretor de sociedade anônima, sócio-gerente de limitada, procurador com poderes de gestão, por si só não autoriza nem placita transformá-lo em agente do crime de apropriação indébita fiscal, se o Ministério Público na fase obrigatória da perícia contábil pelos peritos-contadores oficiais do Estado-juiz, em sede do inquérito policial obrigatório nos crimes fazendários, não comprovar (antes da denúncia ser oferecida formalmente), que o agente, agindo com aqueles poderes, já comprovados de fato, pela aludida prova pericial contábil, pelos exames de livros, documentos, lançamentos no diário ou supletivamente por depoimentos de testemunhas idôneas e contemporâneas dos fatos (contador, auditor,escritório de contabilidade):

a) tinha a seu cargo, isto é, sob sua direção imediata, a confecção de folhas de pagamento, confecção de recibos, e conseqüentemente os descontos para as contribuições previdenciárias;

b) tinha sob seu comando direto a emissão de notas fiscais, onde devia ser cobrado o IPI, ou o ICMS, este exclusivamente no caso da substituição tributária e das contas de luz e telefone, ou a retenção do IRF ou do ISS, nos casos legais;

c) tinha ainda o poder de determinar o recolhimento dos tributos e das contribuições devidos pela empresa ou a seu cargo como fonte.

Sem a prova cabal, documental e pericial do nexo de causalidade entre os deveres sociais do dirigente da empresa, órgão ou entidade e a retenção, os descontos ou a cobrança de impostos de fonte, bem como, que o agente foi formalmente notificado na qualidade de responsável penal direto, e sem qualquer justa causa elisiva, não recolheu o imposto nem a contribuição de fonte, após decorrido o prazo marcado na notificação judicial específica, caracterizando-se, assim, o dolo específico ou o *animus habendi rem sibi*, isto é, a vontade própria, consciente e firme de incorporar ao patrimônio da empresa o valor da apropriação ou transformá-lo em propriedade sua, a denúncia não pode sequer ser recebida, pela atipicidade da conduta do denunciado (STJ, Com. nº 17-MG, DJU-I de 4.5.1999, pp. 44-45).

36.2. Atipicidade de conduta. Atribuições e deveres do cargo. Nexo de causalidade entre deveres da lei e atribuições do cargo

Cabe única exclusivamente à peça acusatória do Ministério Público, como ônus seu, provar de maneira cabal e irrefutável, com provas documentais específicas, e pela perícia contábil realizada no inquérito policial obrigatório, antes da denúncia de que os deveres e obrigações da empresa, entidade ou órgão, eram comandadas, dirigidas de fato, material e concretamente, por determinado agente, que tinha a seu cargo determinar o cumprimento dos deveres (reter, cobrar, descontar, recolher).

A denúncia, pois, demonstrará de forma precisa e clara, corroborada por elementos materiais idôneos, que o agente tal tinha a seu cargo, como dirigente, com o poder de

mando, de comando, de direção (mesmo no caso dos procuradores com tais poderes), fazer cumprir todas as obrigações da empresa, órgão ou entidade, nos prazos e na forma das respectivas leis. Vale dizer, fará a demonstração do nexo de causalidade entre o cargo, atribuições ou funções do agente e o cumprimento dos deveres e obrigações da empresa, órgão, entidade (obrigações principais e acessórias).

Sem a demonstração cabal, provada de plano, documental, pericial e idoneamente, a conduta do agente torna-se atípica penalmente, o que basta para caracterizar a peça básica da ação penal pública incondicionada como manifestamente inepta, com grave conteúdo de abuso do poder de denunciar, o que deslustra a instituição do Ministério Público, desacredita-o perante a opinião pública, retira-lhe a seriedade e a confiança dos cidadãos e do Poder Judiciário.

Não basta ser dirigente, é preciso que nas atribuições do cargo ou função estejam compreendidos os encargos relativos às contribuições ou aos impostos de fonte, como acima exposto. Ver também "Crimes previdenciários e contra a seguridade social" e "Obrigações da empresa".

Confira também as seguintes decisões do Superior Tribunal de Justiça: AG. nº 212.930-RS, DJU-I de 11.5.1999, p. 158 e Com. nº 17-MG, DJU-I de 4.5.1999, p. 44.

37. RESUMO DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA FISCAL OU PREVIDENCIÁRIA

Pontos essenciais que a denúncia (para ser válida e eficaz) deve demonstrar *quantum satis* e comprovar a sua materialidade com a perícia contábil conclusiva e o inquérito policial já realizados:

1. *Autoria certa*: agente ou sujeito ativo principal e partícipes:

O *agente* que tinha o poder de determinar os pagamentos e os recolhimentos dos impostos e das contribuições de fonte, mas omitiu-se no cumprimento do dever legal, sem que houvesse uma justa causa relevante que o impedisse de cumprir a lei (STF, RTJ 128/249).

O *partícipe*, que participou do produto do ilícito, auferindo vantagem econômica ou financeira ilícita, seja utilizando o numerário, empregando-o em fins diversos do seu recolhimento, ainda que ele seja mero preposto, empregado da empresa ou do órgão ou entidade onde ocorreu o delito, na interpretação teleológica dos arts. 13 e 29 do Código Penal e 11 da Lei nº 8.137/90.

2. *Materialidade cabal.* O delito requer a prova cabal da existência dos atos comissivos e omissivos, como esclarecem os exemplos a seguir, em relação aos atuais impostos e contribuições de fonte:

2.1. IPI/ICMS na substituição tributária; e nas contas de luz e telefone:

a) atos comissivos: *cobrar* na nota fiscal o valor do imposto de fonte, *ex vi* de determinação expressa em lei e *receber* o valor cobrado na nota fiscal;

b) *ato omissivo*: *não recolher* o valor cobrado e recebido, não existindo uma justa causa elisiva relevante, após decorrido o prazo certo marcado na notificação judicial, caracterizando-se, assim, a recusa em *restituir* a coisa, através do recolhimento integral atualizado, dos valores cobrados e recebidos, comprovadamente.

2.2. Contribuições previdenciárias e para a seguridade social:

a) *atos comissivos: descontar* as contribuições previdenciárias dos empregados em geral, em folha de pagamento, em recibos salariais ou de quitação geral, como determinado em lei; *cobrar* a contribuição na nota fiscal de venda do produto rural do primeiro adquirente (Funrural ou art. 30, III e IV, da Lei nº 8.212/91); *receber* o valor cobrado na nota fiscal ou *arrecadar* do público em geral, na hipótese do art. 26 da Lei nº 8.212/91; reter na fonte, no caso do art. 31 e §§, na redação da Lei nº 9.711/98 e do art. 5º da MP nº 1.991-12/99.

b) ato omissivo: *não recolher* os valores após decorrido o prazo certo marcado na notificação judicial, caracterizando-se assim, a recusa em *restituir* a coisa, através do recolhimento integral atualizado dos valores apurados pela perícia realizada.

2.3. ISS de fonte:

a) *atos comissivos: cobrar* na nota fiscal de serviços prestados, nos casos determinados por previsão da lei do município onde o imposto é devido; *receber* o valor do imposto cobrado na nota fiscal; *descontar* nos recibos de serviços prestados por pessoas não cadastradas ou não inscritas na prefeitura municipal onde o imposto é devido, como determinado na lei do respectivo município;

b) *ato omissivo*: *não recolher* o valor do imposto cobrado na nota fiscal e recebido, ou o valor descontado nos recibos, não existindo uma justa causa elisiva relevante, após decorrido o prazo certo marcado na notificação judicial, caracterizando-se assim, a recusa em *restituir* a coisa, através do recolhimento integral atualizado, dos valores supra, devidamente apurados pela perícia contábil realizada.

2.4. Outros impostos federais (IRF, IOF e CPMF)

a) *atos comissivos*: *reter* ou *descontar* o valor do imposto no ato do pagamento, crédito, transferência, remessa, entrega, emprego, utilização ou atos que a lei considerar como o *momento da retenção ou desconto* do gravame fiscal e que são obrigação-dever da fonte (que paga, que credita etc.);

b) *ato omissivo: não recolher* o valor retido ou descontado, não existindo uma justa causa elisiva relevante, após decorrido o prazo marcado na notificação judicial, caracterizando a recusa em restituir a coisa, através do recolhimento integral atualizado, dos valores retidos ou descontados apurados com exatidão pela perícia contábil realizada.

2.5. *Valor integral atualizado*. Não existindo lei concedendo perdão, remissão ou anistia parcial, entende-se que o valor obrigatoriamente se fará acompanhar de todos os consectários legais, para que a dívida fique quitada e a obrigação pecuniária extinta, embora o delito de apropriação indébita somente tenha pertinência em relação aos valores cobrados, recebidos, retidos, descontados ou arrecadados do público em geral, como *valores de fonte.*

3. *Dolo específico necessário*. O delito exige como *conditio sine qua non* este elemento indispensável, representado pelo comprovado *animus habendi rem sibi,* isto é, a vontade plena e consciente do agente de transformar a coisa móvel alheia de que tem a posse precária, provisória *ex vi legis,* em sua, incorporando-a ao seu patrimônio particular ou da empresa, órgão, entidade. O dolo específico fica caracterizado pela recusa do agente em restituir a coisa, pelo seu recolhimento, após decorrido o prazo certo marcado na notificação judicial, sem que exista uma justa causa elisiva relevante (STF, HC nº 76.044-9-RS, 1ª T., DJU-I de 19.12.1997, p. 44).

O dolo específico necessário no crime de apropriação indébita dos impostos ou das contribuições de fonte não se tipifica nem se consuma apenas pelo decurso do prazo legal marcado na lei tributária, previdenciária ou da seguridade social, com a expressão simplista *deixar de recolher*, o que equivaleria a aceitar o crime de mera conduta (transformado, então, de doloso especificamente, em crime culposo...).

Caracteriza-se, isto sim, como já vimos cansativamente nesta obra, pela recusa peremptória, pelo evidente e provado *animus habendi rem sibi*, consumado após o decurso do prazo marcado na notificação judicial, sem a presença salvadora de uma justa causa elisiva relevante.

O dolo específico do agente do delito exige prova cabal a cargo e ônus exclusivo do Ministério Público, como titular privativo da ação penal pública incondicionada, que não pode oferecer denúncia sem a prova plena, irrefutável, pretendendo com esse procedimento *transferir* ilegal, abusiva e mesmo imoralmente para o denunciado o dever de *provar* que não cometeu o crime, isto é, prova negativa, impossível e abjeta, que o direito repudia e condena veementemente, porque atenta contra os mais comezinhos princípios de Direito Processual Penal, agride e violenta os direitos-garantia da Constituição: princípio da presunção de inocência, da individualização da pena (que exige prova cabal da tipicidade, autoria ou participação; conduta penalmente reprovável, consciência da ilicitude, da antijuridicidade etc.). Ver outros subsídios em "Dolo específico necessário" (nº 10).

4. *Nexo de causalidade ou nexo causal*. Outro elemento importantíssimo que deve ser provado de maneira irrefutável é o nexo de causalidade, que exige primeiramente os atos comissivos já exemplificados e, em seguida, o ato omissivo, de responsabilidade penal do agente, que tinha o poder de determinar o recolhimento dos impostos ou das contribuições de fonte, que será a pessoa física que detinha o poder, inerente ao próprio comando da *movimentação dos recursos financeiros*, ordenando pagamentos, transferência de valores, operações financeiras, não como simples empregado, preposto, mas como ordenador superior, com atos pessoais – o que pode e na prática exige duas pessoas. Este ato omissivo é a negação do dever-obrigação de recolher os valores comprovadamente descontados, cobrados e recebidos, arrecadados ou retidos pela fonte (que será a empresa, o órgão, a entidade) que se caracteriza com o exaurimento do prazo certo marcado na notificação judicial, sem o recolhimento integral dos valores, devidamente atualizados com os consectários legais, sem que exista à época da recusa uma justa causa elisiva relevante.

O nexo de causalidade ou nexo causal é, pois, o comprovado elo ou liame que liga o agente a um dever-obrigação legal, que competia a ele cumprir (o recolhimento) e que por omissão própria e voluntária deixou de praticar, omitiu-se no cumprimento do dever legal, sem que para isso fosse exigida uma outra conduta, na inexistência da tão falada justa causa elisiva relevante que o liberasse penalmente do dever-obrigação, que é fazer a entrega ou a restituição da coisa em seu poder ao legítimo titular.

O nexo de causalidade é elemento integrante da responsabilidade penal, a teor da exegese que se subsume da previsão do art. 11 da Lei nº 8.137/90, c/c os arts. 13 e 29 do Código Penal. O *partícipe* será denunciado não por ser agente, mas por ter auferido vantagem ilícita com o produto do delito de apropriação indébita dos valores cobrados e recebidos, descontados, retidos ou arrecadados do público.

5. A *recusa do agente.* É certo e inarredável que a notificação judicial será dirigida direta e pessoalmente ao agente que detinha o poder de ordenar o recolhimento dos impostos ou das contribuições de fonte, como *ordenador* de pagamentos e, portanto, era ele que tinha o dever-obrigação legal de determinar os recolhimentos dos impostos cobrados e recebidos.

A notificação judicial é o elemento essencial que, se desrespeitada, não cumprida no prazo certo marcado, sem que exista a presença comprovada documental e idoneamente de uma justa causa elisiva do cumprimento, ao término do prazo marcado vai caracterizar, por sua vez, o *animus habendi rem sibi.*

Daí que a denúncia deve trazer consigo mesma: a prova material da recusa do agente em restituir a coisa, isto é, de não recolher integralmente, com todos os consectários legais, atualizados monetariamente, todos os valores que já haviam sido comprovadamente cobrados e recebidos, descontados, retidos ou arrecadados.

A recusa, além de caracterizar o *animus habendi rem sibi,* vai ainda tornar o dolo específico necessário inquestionável pela defesa.

A recusa não pode ser presumida pelo Ministério Público, nem pela respectiva Fazenda credora, já que se fosse legítima a presunção, estaríamos diante de um subjetivismo odioso, os *amigos do rei* nunca a teriam contra si, mas para os inimigos ela sempre estaria presente, caracterizando o dolo específico necessário, apenas pela vontade maldosa, *a la diable,* dos interessados com semelhante heresia, o que teria como conseqüência inafastável a de considerar o crime de apropriação indébita como de mera conduta, ao beltalante do órgão acusador ou da Fazenda Pública credora, esta em sua demência arrecadadora do que nem sempre é aplicado em prol da coletividade, mas vai para as obras eleitoreiras ou faraônicas...

6. *Período certo e determinado.* A perícia contábil conclusiva demonstrará e comprovará qual o período certo e determinado em que houve os atos comissivos, para que a notificação judicial a eles se refira com precisão e segurança, informando ainda a existência de circunstâncias objetivas, tais como: o estado de necessidade, a força maior ou o caso fortuito etc., e eventuais circunstâncias subjetivas (como as aludidas no atual art. 115 do CP).

As datas em que ocorreram os atos comissivos são importantes e insubstituíveis, inclusive para precisar o início do próprio *iter criminis,* que se consumará com a citada recusa após a notificação judicial.

7. *Montante certo e atualizado do dano material.* Este montante que compreenderá *o valor atual* já corrigido monetariamente do principal, isto é, o valor recebido, descontado, retido ou arrecadado do público, mais os juros de mora, contados desde o mês seguinte ao do vencimento (prazo de recolhimento marcado em lei), a multa moratória pelo atraso, no percentual ou valor fixado em lei e, se for o caso, a multa punitiva para o fato, consoante expressa previsão em lei.

A determinação precisa e segura do montante atual tem importância real, seja para o caso do ressarcimento ou reparação do dano, seja para a própria imposição de multa em função do montante e da capacidade econômica e financeira do agente, seja para a formação do juízo de valor sobre o dano material cometido contra a Fazenda Pública credora.

8. *Proveito econômico ou financeiro do agente ou partícipe.*É elemento muito importante, como agravante do delito, e incriminador do partícipe no produto do ilícito, ainda que

o partícipe seja mero preposto, mas tenha auferido a vantagem ilícita, beneficiando-se com o produto do crime.

Isso só poderá ser apurado com precisão e segurança pela perícia contábil conclusiva, v.g. conciliando com exatidão: os valores que foram efetivamente cobrados e recebidos, descontados, retidos ou arrecadados do público, as contas que os registraram no passivo circulante ou exigível a longo prazo, bem como o *destino final* dos créditos-valores.

É um ponto de excelente apoio da denúncia.

9. *Habitualidade delitiva.* Ponto importantíssimo para a própria dosimetria da pena, já que caracteriza excelente agravante, e que já foi estudada.

10. *Perícia contábil conclusiva.* Tratando-se de fatos com vestígios materiais recentes, ela é necessária e indispensável e mesmo insubstituível por testemunhas (CPP, arts. 158, 167 e 176).

11. *Omissão dolosa.* A omissão do agente responsável penal é sempre dolosa, resultante da vontade própria e consciente em transformar a posse precária dos valores retidos, cobrados, descontados na fonte em propriedade da empresa da qual é proprietário, controlador, sócio-cotista majoritário, diretor ou sócio-gerente, ou mesmo procurador com poderes plenos de gerência, direção e comando. A vontade que expressa sua conduta ilícita e dolosa é o *animus habendi rem sibi*, que não pode ser objeto de ficção, presunção, ou criação ficta pelos agentes do fisco, pelos procuradores da Fazenda ou pelo Ministério Público. É preciso caracterizá-la formal e por escrito em juízo via da já falada *notificação judicial*, na exegese do art. 174, III do Código Tributário Nacional.

A omissão diz respeito ao não cumprimento do dever-obrigação imposto por lei ao agente que na empresa, órgão ou entidade tinha o dever e o poder de determinar os recolhimentos dos impostos e das contribuições de fonte (STF, RTJ 128/249; Aguiar Dias, *Da Responsabilidade Civil*, 9ª edição, II/462). Em tese, art. 13, § 2º, do Código Penal.

12. *Crime restrito.* O crime de apropriação indébita fiscal é um crime restrito, que só abrange os casos específicos em que a lei tributária ou previdenciária elege determinados casos em que o contribuinte deve cobrar, reter, descontar uma alíquota, percentual ou valor, no ato em que se concretiza uma operação, uma atividade, um pagamento, uma venda, uma saída, um serviço prestado, atos ou fatos esses que a lei deve determinar com precisão para que não haja dúvida em seu cumprimento.

Quem elege ou designa o ato ou fato para que o contribuinte pratique uma cobrança, um desconto, uma retenção, é a lei do ente político com poder de imposição tributária ou previdenciária.

Hoje, o delito poderá se consumar em relação restrita aos impostos e às contribuições vistas no início deste capítulo (item nº 1.1, letras "a" até "m").

Há determinadas particularidades que prevalecem sobre o ato. Assim, não basta cobrar o IPI, o ISS nos casos em que a legislação municipal obriga a cobrança de fonte, o ICMS na substituição tributária constante de texto de lei complementar nacional (CF, art. 155, XII, *b* e *d*). É preciso que o estabelecimento que emitiu a nota fiscal tenha recebido real e concretamente o imposto de fonte.

Outra particularidade pode ser exemplificada com o contribuinte que não cobrou na nota fiscal quaisquer um desses impostos.

A omissão pode acarretar-lhe sanção de cunho civil ou administrativo, com a imposição de penalidade regulamentar, nunca punitiva em função do valor do documento fiscal, da venda, da operação ou do serviço prestado.

Mas, jamais o contribuinte poderá ser denunciado por apropriação indébita tributária. Se ele nada cobrou no documento fiscal, nada recebeu a título de imposto e nada poderia incriminá-lo quanto ao delito. O mesmo ocorrerá se não houve desconto das contribuições previdenciárias.

Quanto aos impostos e às contribuições de fonte, desde que tenham sido retidos ou descontados, a perícia contábil basta provar que houve retenção ou desconto, para que se conclua que os valores dos atos ou fatos (desconto, retenção), estão em poder da empresa, se não houve em relação a eles o respectivo recolhimento.

Em suma, o crime de apropriação indébita fiscal se restringe – daí ser um crime restrito – aos atos concretos, provados documental ou pericialmente que uma empresa, órgão, entidade tenha retido ou descontado na fonte um imposto ou uma contribuição ou cobrado e recebido um imposto de fonte.

13. *Notificação judicial inexistente.* Enquanto lei federal de cunho penal não prevê outra forma de intimação ou notificação com a finalidade de marcar o termo final, após o qual ocorrerá a recusa do agente ou sujeito ativo do delito de apropriação indébita fazendária, a inexistência da notificação judicial já estudada, deixa *in albis* o elemento-mor, elementar e essencial do crime: a caracterização da recusa e do *animus habendi rem sibi,* o que impedirá a própria denúncia ou a ação penal originária, porque não haverá uma prova material da consumação do crime, que só a recusa o caracteriza como consumado.

14. *Consumação do delito.* Não havendo uma justa causa relevante elisiva, o delito se consuma tão logo expire o termo final marcado na notificação judicial, que caracteriza a recusa.

Valendo no ensejo lembrar, que a justa causa elisiva invocada pelo agente deve ser provada documental, idônea e contemporaneamente, com prova cabal pré-constituída, servindo para isso a auditoria ou a perícia contábil extrajudicial, já realizada por contador legalmente habilitado, e que com o testemunho técnico corrobore a materialidade da causa ou causas impeditivas do cumprimento da lei.

15. *Crime inexistente.* Determinados fatos ou atos impossibilitam a existência do crime, o que não deve ser confundido com causas que o elidem ou o descaracterizam, já estudadas aqui. São exemplos da inexistência por ausência de materialidade do ato comissivo necessário:

a) IPI, ISS; ICMS na substituição tributária e nas contas de luz e telefone, não cobrados na nota fiscal, nem, conseqüentemente, recebidos;

b) IPI, ISS; ICMS na substituição tributária e nas contas de luz e telefone, cobrados na nota fiscal, mas comprovadamente não recebidos;

c) as contribuições previdenciárias para o INSS que não foram descontadas em folhas de pagamentos, nem nos recibos de quitação salarial ou do vínculo empregatício, nas empresas privadas em geral nem nos casos do art. 31 e §§ da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 9.711/98. O mesmo em relação ao PIS, COFINS, no caso do art. 5º da MP nº 1.991-12/99;

d) nas mesmas condições as contribuições relativas aos servidores estaduais, municipais, autárquicos, de empresas públicas, de fundações públicas, de sociedades de economia mista, dos Estados, Distrito Federal e Municípios;

e) o produtor rural, pessoa jurídica, não cobrou o Funrural na nota fiscal de venda de seus produtos *in natura;*

f) o IRF não foi retido nem descontado pela fonte ao pagar, creditar, empregar, remeter rendimentos, vencimentos, aluguéis, serviços prestados, arrendamentos e outras disponibilidades econômicas ou jurídicas em que a lei exigia a retenção na fonte;

g) nas mesmas condições, a CPMF e o IOF, observados, porém, os atos ou fatos geradores desses impostos de fonte, segundo a respectiva legislação federal pertinente;

h) as contribuições previdenciárias que, mesmo descontadas pela fonte, só foram objeto de levantamento pelos fiscais de contribuições previdenciárias após decorridos dez anos da data da ocorrência do respectivo fato gerador: pagamento ou crédito de verbas de natureza salarial em espécie ou *in natura,* após 24.10.1991, data da vigência do art. 45 da Lei federal nº 8.212/91, por ter ocorrido a decadência do direito, estando os valores caducos, por previsão da lei específica acima citada;

i) as contribuições que, mesmo descontadas, não foram recolhidas, quando pertinentes a período anterior a 14.4.1977, data da Emenda Constitucional nº 8, que as retirou da categoria de tributos;

j) os impostos de fonte que, mesmo retidos, cobrados, descontados, recebidos, não foram recolhidos, quando se referirem a vencimentos dos prazos de recolhimento ocorrido há mais de cinco anos, tendo ocorrido a decadência (CTN, art. 173, com a *ressalva* relevante do art. 150, § 4º, *in fine,* do mesmo diploma legal);

l) o ISS criado por lei tributária municipal, fora das hipóteses de incidência que estão previstas na tabela expressa e taxativa anexa à Lei Complementar Nacional nº 56/87, em vigor desde 1º.1.1988, recepcionada pelo art. 156, III, *in fine* (EC 3/93) da Constituição;

m) todo e qualquer tributo ou contribuição que venha a ser declarado inconstitucional, a partir da publicação da decisão colegiada do tribunal, através de seu órgão competente (Tribunal Pleno, Corte Especial ou Órgão Especial – CF, arts. 97 e 102, I, *a*), observado que:

1. O Supremo Tribunal Federal, em ação direta de inconstitucionalidade (ADIn), julga a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual, estando fora de sua competência a lei ou o ato municipal (CF, art. 102, I, *a*);

2. O Tribunal de Justiça dos Estados julga a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo estadual ou municipal, na forma da Constituição estadual promulgada em 5.10.1989, da Lei de Organização Judiciária ou do Código Judiciário do Estado e Regimento Interno do Tribunal de Justiça, via da ADIn;

3. A inconstitucionalidade pode ainda ser julgada em prejudicial, *en passant,* em caso concreto submetido aos tribunais, *incidenter tantum* (STF, RTJ 97/1.191-197), na forma preconizada pelo art. 97 da Constituição, o que pode ser resumido da seguinte maneira:

– Tributos e contribuições municipais: Tribunal de Alçada Civil, quando existente; na inexistência, a competência é do Tribunal de Justiça.

– Tributos e contribuições federais: Tribunal Regional Federal ou Superior Tribunal de Justiça.

– Tributos e contribuições estaduais: Tribunal de Justiça.

– Tributos e contribuições federais, estaduais e municipais: Supremo Tribunal Federal

O Distrito Federal está subentendido como Estado, para os fins mencionados.

A declaração de inconstitucionalidade retroage sempre *ex tunc*, para fulminar a lei ou o ato normativo de morte e, assim, eles não geram nenhum efeito desde a data em que começaram a vigorar.

16. *Agente ou sujeito ativo do crime.* Veja o parágrafo de igual denominação, neste capítulo, onde a matéria foi estudada com exemplos objetivos e concretos atuais (nºs 35 e 36).

17. *Crime de resultado material ou de dano patrimonial.* Repúdio ao delito de *mera conduta.* O crime de apropriação indébita é crime contra o patrimônio e nos crimes fazendários, também conhecidos como crimes contra a ordem tributária, previdenciária ou da seguridade social, também chamados de crimes fiscais ou previdenciários, a vítima será a Fazenda Pública (conceito estudado no início deste capítulo) titular do crédito de fonte, não recolhido pela empresa, entidade ou órgão, onde houve a cobrança, retenção, desconto, recebimento, arrecadação do público.

O delito é sempre de resultado material, ocasionando, então, um dano patrimonial contra a respectiva Fazenda Pública, na definição do art. 2º do Decreto-lei federal nº 4.597/42, que tem força de lei complementar nacional (CF, art. 24, § 1º).

Todavia, cabe repetir por absoluta necessidade, dada a sua transcendental relevância: **o bem juridicamente protegido ou tutelado** no crime de apropriação indébita fiscal ou previdenciária, não é o patrimônio da Fazenda Pública, nem o erário público, mas, isto sim, o interesse público relevante que se caracteriza pelo poder de imposição fiscal consoante disposição expressa da Constituição através da competência de cada ente político que compõe a República Brasileira: União, Estados-membros, Municípios, e o Distrito Federal (inclusive os territórios federais, quando existentes). O interesse público relevante é o bem maior tutelado juridicamente, que a lei penal visa obrigar o agente do delito a cumprir aquilo que as leis tributárias ou previdenciárias impõem aos contribuintes em geral, via de impostos e de contribuições legal e constitucionalmente instituídos.

O dano patrimonial contra a Fazenda Pública é o bem material atingido, enquanto o interesse público relevante é um bem moral, que tem em si mesmo um *quid* intrínseco, que não se confunde com o valor monetário do imposto ou da contribuição; aqui um *quantum debeatur*, ali um *an debeatur*, a grosso modo.

18. *Denúncia.* No crime de apropriação indébita fiscal, como já estudado em "Agente ou sujeito ativo do crime", é requisito essencial, indispensável e inconvalidável que a peça acusatória em primeiro grau ou em tribunal, impute responsabilidade penal apenas às pessoas que, em determinado período, numa empresa, órgão ou entidade tinham o poder de determinar os recolhimentos dos tributos ou das contribuições de fonte, devendo na própria denúncia comprovar, de maneira cabal, com provas pré-constituídas – daí a necessidade perícia contábil conclusiva em sede de inquérito policial obrigatório –, que os penalmente responsáveis foram notificados formal e expressamente em seus próprios nomes e, sem que estivesse presente qualquer justa causa elisiva, deixaram escoar-se o prazo marcado na notificação, sem efetuar os recolhimentos integrais do *quantum debeatur* que foi efetiva e comprovadamente descontado, retido, cobrado na fonte, caracterizando-se, assim, a recusa que consuma o delito de apropriação indébita fiscal (item 14 retro).

A ausência dos requisitos formais, obrigatórios e absolutamente indispensáveis na denúncia torna ela abusiva, nula e manifestamente inepta, não podendo sequer ser recebida, quer pelo juiz de 1º grau, quer pelo colegiado em tribunal (Lei nº 8.038/90, art. 6º e Lei nº 8.658/93), sob pena de incidência do delito de abuso de autoridade, na modalidade do desvio de poder: art. 4º, alínea *h* da Lei nº 4.898/65.

Numa empresa, num órgão, numa entidade onde ocorrem descontos, retenções na fonte, cobrança na nota fiscal, sempre há algum dirigente ou procurador com poderes especiais, que tem o comando e o poder para determinar o recolhimento dos tributos ou contribuições de fonte. Logo, somente a pessoa que tem o poder, pode figurar na peça acusatória, sendo incabível e doloso substituí-la por outros dirigentes ou procuradores sem poderes, o que resultará uma acusação falsa e dolosa, responsabilizando penalmente quem não o é.

Um elemento importante na denúncia é a descrição detalhada da existência ou não de confissão de dívida espontânea feita ao fisco, em formulários oficiais, ou se o *quantum debeatur* relativo à apropriação indébita fiscal resultou de levantamentos fiscais ou do INSS através de autos de infração ou de notificação.

Eventual pedido de parcelamento, anterior à denúncia, também é elemento que não pode ser elidido da peça acusatória, em face de sua repercussão na conduta do agente, inclusive com o cumprimento do acordo, para que o juiz ou o relator possa aferir a conduta do agente. Verp. nº 23.2. PARCELAMENTO ANTES DA DENÚNCIA.

19. *Crime impossível.* Não pode ocorrer o delito de apropriação indébita fiscal em relação aos impostos que não são cobrados nem descontados na fonte, não são cobrados na nota fiscal, nem arrecadados do público: atualmente o IRPJ, o IPTU, o ITR, o ICMS normal ou o ISS não de fonte; bem como em relação às contribuições sociais, em identidade de razão, como atualmente acontece com o FGTS; PIS e COFINS normais, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ou a contribuição da empresa sobre autônomos, pró-labore e avulsos (LC nº 84/96) (quando ônus da empresa).

20. *Lei instituidora de fonte e lei penal especial.* A regra geral que tem sido aplicada no Brasil é que a obrigação-dever de cobrar, arrecadar do público, descontar, reter, é criada por uma lei tributária. Já o delito de apropriação indébita vem em outra lei penal diversa (Lei nº 4.357/64, art. 11 e parágrafos, Decreto-lei nº 326/67, art. 2º e Lei nº 8.137/90, art. 2º, II).

Há, porém, exceções: tanto a Lei nº 3.807/60 (art. 86 e parágrafo único) quanto a nº 8.212/91 (art. 95, alíneas e parágrafos), ao consolidarem o plano de custeio da previdência social, em seu texto dispuseram sobre o delito de apropriação indébita.

21. *Causas da apropriação indébita.* Excluídos os agentes contumazes que, mesmo dispondo de recursos, habitualmente não recolhem os impostos e as contribuições de fonte ou, eventuais estados de necessidade, duas causas ressaltam no delito de apropriação indébita:

1ª) a simultaneidade de recolhimento de impostos federais, estaduais e municipais e contribuições sociais, aniquilando com os recursos financeiros das empresas, em face da escorchante carga tributária *consolidada* pela Carta de 1988;

2ª) as injustificáveis reduções de alíquotas do IPI, baseadas em decreto-lei da ditadura (nº 1.199/71, art. 4º, I) que, de certa forma, violando a exegese dos arts. 150, II e 5º, *caput*, 1ª parte, da Constituição, estabelece uma diferenciação entre estabelecimentos industriais, criando certa discriminação odiosa.

22. *Funrural*. O Parecer CJ/nº 1.113/98, da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência e Assistência Social, aprovado pelo Ministro de Estado (DOU-I de 27.1.1998, pp. 23 e 24), contém uma conclusão que contraria a chamada hierarquia das normas jurídicas, quando afirma que o Funrural foi extinto com o advento da Lei nº 8.212/91.

Acontece que o Funrural foi criado e disciplinado por duas leis complementares nacionais: nºs 11, de 25.5.1971 (DOU-I de 26.5.1971) e 16, de 30.10.1973 (DOU-I de 31.10.1973).

Como, consoante dispõe o art. 59, II, as leis complementares da Constituição estão em plano superior ao das leis ordinárias, obviamente que estas não podem revogar, alterar, modificar ou extinguir àquelas, sob pena de ilegalidade flagrante e inoperância da norma írrita que fica ineficaz, desobrigando os particulares e o Judiciário de seu cumprimento.

CAPÍTULO II

SONEGAÇÃO FISCAL E FRAUDE FISCAL[1]

1. SONEGAÇÃO E FRAUDE FISCAL. Pressupostos necessários exigidos

1.1. Fraude Fiscal. Conceito: art. 72, da Lei nº 4.502/64

A fraude fiscal se reveste de uma simulação, de um disfarce da verdade real, seja ela contábil ou fiscal. É conduta artificiosa contrária à lei, ao dever do contribuinte para com o erário público, à sua obrigação imposta pela lei fiscal, previdenciária ou da seguridade social, emanada do poder competente constitucionalmente para a imposição fiscal. É sempre um elemento-meio, que visa a um fim ilícito penalmente. É, penalmente, uma conduta antijurídica, reprovável moralmente, porque tem sempre como objetivo ou finalidade um delito contra o interesse público.

A fraude exige *dolo*, e não pode ser, em hipótese alguma, presumida. Cabe sempre ao fisco ou ao Ministério Público prová-la, sempre antes da constituição do crédito público ou sempre antes da acusação penal (denúncia pelo Ministério Público).

Ambos são titulares das respectivas ações e, como autores, diretamente interessados nas suas atribuições essenciais, cabe-lhes o ônus de prová-la cabalmente sempre antes da prática de um dos atos exemplificados: auto de infração, lançamento de tributos ou de contribuições, aplicação de penalidade, isto é, de multa punitiva gravosa, para o fisco; ou antes da propositura da ação penal pública incondicionada pelo Ministério Público, titular da ação penal.

1.2. Conluio e sonegação fiscal

O conluio, como definido em lei federal, é sempre um ajuste doloso, entre duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas, via dos seus representantes legais ou seus prepostos qualificados, incluindo-se aqui, também, os parentes ou amigos nas sociedades de família ou fechadas, que funciona com conduta dolosa reprovável penalmente, e que, em tema de

---

1. Legislação: Lei nº 4.729/65 e Lei nº 8.137/90 (art. 1º, *caput*). Ver, no final do capítulo, "Roteiro técnico-fiscal" para investigação contábil de profundidade de fraudes fiscais. Ver, também, no capítulo VI, os meios para investigação das fraudes fiscais em "Auditoria e perícia contábil".

crimes contra a ordem tributária, previdenciária ou da seguridade social, constitui legítima causa agravante.

Visa sempre o conluio uma vantagem econômica, financeira ou patrimonial ilícita, de ordem tributária ou mesmo previdenciária (aqui, *v.g.*, o empregado *acerta* com o patrão para não ser registrado, recebendo *por fora* e proporcionando com a conduta dolosa a sonegação simultânea do fundo de garantia (FGTS), das contribuições previdenciárias ou do seguro contra acidentes no trabalho (SAT) etc., além de uma concorrência desleal entre o mau empregador e os que exploram o mesmo ramo de atividade, já que o empregado não registrado não tem seus custos sociais incluídos no custo da produção).

O conluio é um ajuste para fraudar a obrigação, através de um meio ilícito: a emissão, a venda, a compra da nota fria, da nota paralela etc. Como primo-irmão umbilicalmente ligado à fraude fiscal, o conluio não se presume em hipótese alguma. Deve ser provado documental ou pericialmente, quer pelo fisco quer pelo Ministério Público, sempre antes da lavratura do auto de infração ou da notificação fiscal, pelo fisco ou pelo Ministério Público antes da denúncia. É, como dolo intenso, uma agravante penal, no delito tipificado no *caput* art. 1º da Lei nº 8.137/90.

O conluio também, como meio ilícito, pode colaborar para a sonegação fiscal. É o caso da compra consciente da nota fria ou da nota paralela, do recebimento de mercadorias ou produtos, matérias-primas, com notas adulteradas, da compra de recibo frio para deduções do imposto de renda, da compra de projetos fantasmas ou inexistentes, para reduzir o lucro, com aumento de custos etc.

Veja, adiante, o conceito legal de conluio (art. 73 da Lei nº 4.502/64).

1.3. Crimes fazendários. Conluio. Agravante. Fraude fiscal caracteriza dolo específico

Se a fraude fiscal é conduta dolosa, artifício ilícito, meio insidioso de que se serve o contribuinte para sonegar, embora tal conduta seja ainda um meio (enquanto não tipificada autônoma e isoladamente, como delito independente do resultado material ou patrimonial – o que preservaria a ordem jurídica com o dano potencialmente lesivo), para através dela chegar à consumação do delito-fim: a supressão ou a redução do tributo devido ou simplesmente da sonegação fiscal consumada; já o conluio, como ajuste doloso, voluntário, é sempre uma agravante nos crimes contra a ordem tributária, previdenciária ou da seguridade social (que são, repita-se, crimes técnicos, cujo tratamento, tanto processual quanto penal, deve ser totalmente diverso do usual nos crimes de colarinho sujo ou comuns, regidos empiricamente pela parte especial Código Penal.

Se a fraude fiscal, como meio de chegar à plenitude da sonegação fiscal, pode ser praticada pelo próprio contribuinte em seu benefício, já o *ajuste doloso* com terceiros, do qual resulta o conluio, com a finalidade única e exclusiva de sonegar (ninguém em bom juízo concluirá que o conluio foi apenas uma *experiência...* entre amigos), tem conotação própria, autônoma, perfeitamente identificável e provada de maneira cabal, documental ou via da perícia contábil nas empresas envolvidas, onde o mesmo ajuste caracteriza, por si só (sem necessidade de quaisquer ajustes informais entre os partícipes, como sói acontecer na figura da formação da quadrilha ou bando), a *intensidade máxima* do dolo entre os agentes

envolvidos, e por isso mesmo, *não pode* o Ministério Público *em hipótese alguma*, deixar de enfocar relevantemente, não só o *modus operandi* da fraude fiscal, mas, nomeadamente, sobre a existência do conluio, demonstrando como ele atuou entre os agentes do delito, para que, na dosimetria da pena, a agravante seja valorada juridicamente pelo juiz, considerando-se, então, os réus, como elementos nocivos, de alta periculosidade, que não merecem ficar no convívio social onde atuam.

1.4. O conluio e sua definição

O conluio é sempre um ajuste doloso entre duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas, visando a sonegação ou a fraude fiscal (art. 73 da Lei nº 4.502/64).

É um ajuste que forma, de fato, uma *societas delinquentium* ou *societas criminis*.

Quando A emite e vende notas frias para B, ocorre o conluio entre ambos. Mas, se A emite notas frias e as vende para C e este as revende para B, o conluio agora ocorre entre B e C, sendo A um *estranho no ninho*, em relação a B e a C.

O conluio também pode ocorrer com as demais formas de fraude fiscal ou de sonegação fiscal, tais como o subfaturamento, a nota-sanfona, a nota calçada, tornando como agentes do delito os participantes das operações exemplificadas ou com a venda de recibos frios para fraudar o imposto de renda, descarregando-se o caixa.

1.5. Conluio. Presunção. Inadmissibilidade

Deixando vestígios materiais, periciáveis, não se admite a presunção da existência do conluio.

Aplica-se aqui e agora o que dissemos em relação à "Presunção de fraude fiscal".

1.6. Estelionato contra a Fazenda. Conluio entre servidores e despachantes

Pode ocorrer o furto de documentos fiscais por servidores fazendários, por despachantes, ou a obtenção deles mediante chantagem por parte de servidores fazendários (*v.g.*, vias de notas de importação, de guias de importação, vias de notas fiscais), os quais são vendidos a contribuintes do ramo, a particulares, para se dar uma *cobertura aparente* de regularidade fiscal de bens ou na geração de créditos fiscais ou, ainda, para dar cobertura a *trânsito de mercadorias*. Nesses casos pode ocorrer um estelionato contra a Fazenda.

1.7. Conluio. Acordo de vontades implícito, informal, instantâneo

A existência e a caracterização do conluio não depende de ajuste formal, escrito, nem de pacto expresso ou explícito. O ajuste doloso funciona como no *bando ou quadrilha*: é um crime instantâneo, informal, observando-se, porém, que não é um crime-fim, nem de resultado. É sempre um crime-meio de que se servem os fraudadores para chegar a um crime-fim

qualquer, independente da existência de um ajuste para um fim específico: quem emite nota fria e quem a compra e a utiliza, mormente mais de uma vez, está em perfeito conluio.

2. QUADRILHA OU BANDO

2.1. Número legal de participantes

Se o número de participantes do ajuste doloso ultrapassa ou perfaz o mínimo estipulado na lei penal para a existência do delito de quadrilha ou bando, consuma-se o crime.

O *crime é de alta periculosidade*, mas esta agravante pode desaparecer, com a redução do número de participantes abaixo do mínimo (STF, RTJ 108/1.036). Ver o nº 41.

2.2. Número de componentes. Apelação e prisão dos condenados

Se na sentença condenatória o número de condenados se manteve no mínimo necessário à formação de quadrilha ou bando, e esta foi expressamente reconhecida na sentença prolatada, o crime, sendo inafiançável, em face de sua alta periculosidade, obriga o imediato recolhimento dos condenados à prisão (se por inércia ou impossibilidade física os acusados ainda não estavam presos como deveria ter acontecido), para que possam apelar da condenação em primeiro grau (STF, RHC nº 51.267-MG, 2ª T., RTJ 66/719 e RHC nº 64.437-MS, 2ª T., RTJ 124/179).

Não se aplicam ao crime de formação de quadrilha ou bando os princípios benéficos de ter os condenados bons antecedentes, ter profissão de utilidade, nem a sua eventual primariedade.

2.3. Crime de alta periculosidade

O delito de formação de quadrilha ou bando, é – repita-se pela importância do tema – crime de alta periculosidade, tendo a natureza plurissubjetiva, enquanto mantido o número mínimo legal necessário à sua existência.

Por isso, uma vez reconhecida judicialmente pela sentença condenatória de primeiro grau, que deverá ser motivada fundamentadamente (CF, art. 93, IX), em vista das graves conseqüências que dela advirão para os condenados, dispensa, no entanto, o exame aprofundado do grau de participação de cada um dos delinqüentes nas ações delituosas cometidas após a formação da quadrilha ou do bando, que deve ser tido por crime que se consuma com a integração dos participantes, de maneira informal, sem acordo escrito, sem contrato, sem ajuste expresso e, por isso, basta que o indivíduo integre o bando ou a quadrilha, para figurar o acordo em torno do fim comum a que os meliantes se propõem, ainda que um ou mais de um dos elementos necessários ao preenchimento do número legal mínimo tenha função de *dar cobertura aos demais*, encobrir os delitos materiais a serem cometidos, o que sói acontecer com a participação de servidores públicos; municiar os que vão executar os delitos materiais, com informações, dados e elementos necessários à consumação dos

crimes a serem praticados, e por isso mesmo não se indaga quem participou fisicamente dos crimes cometidos e quem apenas ficou na *retaguarda*, como elemento de informação ou apoio (STF, RHC nº 63.609-RJ, 2ª T., RTJ 116/964).

2.4. Notas frias. Emissão

No caso de emissão de notas frias e sua subseqüente venda a terceiros, que vão se creditar ilicitamente (ICMS ou IPI), causando dano patrimonial à Fazenda Pública, enquanto os componentes da quadrilha ou bando usufruem vantagem econômica ilícita (o que leva à existência de pelo menos três delitos: falsidade ideológica, estelionato em concurso material com a formação de quadrilha ou bando, independente da existência pelo usuário das notas frias do delito de uso de documento falso e estelionato contra a Fazenda Pública), podem aparecer diversos elementos com funções diferentes: os emitentes das notas frias, os *corretores* para venda das notas, os seus compradores; os autores intelectuais da falsidade ideológica, que instruem e assessoram na confecção das notas, fornecendo detalhes técnicos, gráficos etc.

Todos os que se ajustaram implicitamente para essa *missão lucrativa*, desde que em número igual ao mínimo exigido por lei, passam a integrar o grupo delinqüente, independente, pois, de se indagar o que cada um fazia no grupo criminoso.

2.5. Concurso material. Crime autônomo

Sendo o crime de quadrilha ou bando independente e autônomo dos demais delitos que vierem a ser cometidos pelos componentes intelectuais ou executores, segue-se que o concurso de crimes, em relação ao delito existente de quadrilha ou bando, será sempre um concurso material em relação aos crimes cometidos posteriormente à formação do grupo delinqüente: sonegação fiscal ou uso ilícito de crédito fiscal, com o emprego de notas frias, apropriação indébita ou descaminho ou contrabando etc. (STF, HC nº 56.447-SP, 2ª T., RTJ 88/468; Manzini, *Trattato di Diritto Penale Italiano*, 4ª edição, Utet, Turim, VI/I 89). Cf. STF, HC nº 75.349-3-PI, 2ª T., DJU-I de 26.11.99, p. 84, específico ao tema da autonomia do crime de quadrilha.

3. DOLO DO AGENTE OU PARTÍCIPE

3.1. Avaliação científica (psiquiatria forense). Dosagem da pena. Dolo inexistente. Dolo genético (alta periculosidade). Antecedentes

Muitas vezes, a fixação da pena depende, se prevalecer o mínimo de bom senso, de razão e de lógica, de uma avaliação científica, que somente o médico psiquiatra, como tal credenciado, pode oferecer ao Judiciário um laudo conclusivo, no que diz respeito ao grau de dolo, especialmente no caso do dolo genético, quando o elemento incorrigível oferecerá sempre um grau de alto risco, isto é, um elemento de alta periculosidade, nocivo à coletivi-

dade, à sociedade ou ao meio onde vive e pratica a delinqüência como *profissão*, em caráter incorrigível de continuidade delitiva: crime habitual.

Daí que nem sempre o fato de o indivíduo não apresentar maus antecedentes, ou apresentar bons antecedentes, dentro dos critérios técnico-penais, significa que a dosagem da pena deverá levar em conta apenas e tão-somente os elementos que isoladamente nada representam em termos de aplicação da penalidade sob a luz da ciência.

O próprio juiz ou o relator nos processos penais originários nos tribunais, ou em grau de apelação criminal, pode e deve requerer um parecer do médico psiquiatra forense, com experiência, sempre que tiver diante de si um processo onde os aspectos penais devam receber um tratamento científico, afastando-se, assim, todo e qualquer empirismo que poderá prejudicar profundamente o acusado julgado apenas pela *aparência dos seus antecedentes* ou, pior ainda, beneficiar um delinqüente portador de dolo genético, um indivíduo incorrigível, incapaz de ser recuperado para a sociedade.

Logo, não basta examinar *a ficha de antecedentes*, a *primariedade* do acusado para dosar correta e racionalmente a pena. É preciso, na maioria esmagadora das vezes, recorrer ao auxílio do médico psiquiatra, o que não deslustra e nem diminui o prolator da sentença ou do acórdão, antes, engrandece-os, e o procedimento demonstra, por sua vez, o bom senso, a lógica, enfim, o emprego da inteligência humana a serviço de uma justiça correta.

Não se deve, porém, confundir a necessidade da perícia psiquiátrica com os incidentes de sanidade mental.

A importância da avaliação do dolo do agente (autor, co-autor ou partícipe) é tão relevante no processo penal não empírico que, demonstrada a inexistência de dolo do agente, a conseqüência imediata será, inafastavelmente:

a) a ilicitude excluída ou a exclusão da ilicitude da conduta;

b) a conduta será penalmente irrelevante;

c) a exclusão da culpabilidade e da reprovabilidade penal;

d) a despenalização do agente.

Todavia, a verdade real não pode ser reivindicada na estreiteza do *habeas corpus*, porque demanda investigação de profundidade e exame de provas, além da perícia psiquiátrica (STJ, RHC nº 4.372-5-SP, 5ª T., DJU-I de 16.2.1996, p. 3.061).

Se o princípio do contraditório pleno e amplo garantido pelo art. 5º, LV, da Constituição vigorar em toda a sua plenitude, mormente no processo penal, onde o bem maior do cidadão corre risco e está concretamente ameaçado em sua liberdade, é cabível, desde que relevante e fundamentadamente exposto e requerido, o pedido de exame de inexistência de dolo genético, nos casos em que a conduta do acusado contém indícios veementes neste sentido.

O exame tanto pode ser determinado de ofício pelo juiz, preferencialmente, como condutor do processo, quanto requerido pelo Ministério Público ou pelo defensor do acusado, sempre antes da sentença, ou antes do julgamento colegiado no tribunal de segundo grau.

3.2. Dolo específico

Em matéria fiscal, o dolo específico ou próprio é o elemento subjetivo necessário à configuração do delito, que somente pode ocorrer com o elemento subjetivo, isto é, na modalidade dolosa específica.

O agente, voluntária e conscientemente, pratica a ação; ou se omite, nos casos de falsidade ideológica, mas querendo também o resultado.

É o que acontece com a falsidade ideológica, com a falsificação material, com a sonegação fiscal, com a apropriação indébita, com o conluio. É a vontade consciente dos agentes, agindo para auferir vantagem ilícita, para beneficiar terceiro, sendo o lesado comum a Fazenda Pública.

3.3. Dolo genérico

O dolo genérico, também chamado de eventual, tem como elemento subjetivo o risco voluntário do agente produzir um resultado ilícito, embora não o quisesse formalmente. É o que acontece com o uso de uma certidão negativa de tributos e contribuições obtida pelo despachante do contribuinte, quando este tinha dúvida fundada sobre a sua regularidade ou a sua veracidade.

3.4. O dolo e sua provas

Sendo o dolo um elemento essencial do crime, que só ocorre nessa modalidade, torna-se necessária a prova da vontade consciente e espontânea do agente.

A prova deve ser cabal, não devendo pairar qualquer dúvida, porque ninguém deve ser acusado na dúvida, nem jamais condenado sem plena prova de ser o agente e de ter agido dolosamente.

A denúncia embasada em dúvida é inepta, e como tal leva ao delito do abuso de autoridade, que se origina do abuso do poder de denunciar.

3.5. Dolo genético. Psiquiatria forense

Na dosimetria da penalidade deve o juiz apurar, através do auxílio indispensável da psiquiatria forense, uma eventual dose de dolo genético no agente do delito. Isto é obrigatório nos crimes habituais.

Por dolo genético entende-se que o agente tem caracteres hereditários de seus ancestrais, através dos componentes do seu código genético (DNA, ADN) e, assim, sua conduta é irreversível, da mesma maneira que seria a tentativa de modificar o hábito carnívoro do tubarão, sem lhe alterar o código genético, isto é, sem uma alteração substancial em suas células e em seus caracteres genéticos e biológicos hereditários.

O dolo genético não é adquirido durante a infância, durante a juventude ou na adolescência, nem muito menos decorre do meio ou das condições em que vive o seu portador: ele está embutido nos caracteres hereditários herdados pelo elemento, que são imutáveis, se não forem alterados através da mutação nos elementos de seu código e genes.

Certos elementos, cujos ancestrais sofreram através dos séculos invasões e perseguições e foram vítimas de todas as agruras sociais e da intolerância, foram pouco a pouco

formando tipos dolosos geneticamente. Por isso que hoje a psiquiatria forense, através de laudos retrospectivos e embasados no estudo dos genes, dos componentes integrantes dos caracteres hereditários, está cientificamente capacitada a proferir parecer ou laudo técnico conclusivo, para que a penalidade seja aplicada com todo rigor da lei, sem qualquer benefício, porque sem a falada mutação genética o portador do dolo genético continuará a zombar do próximo, a agir dolosamente, porque o dolo é elemento integrante, intrínseco e inseparável do seu ego, do seu espírito de malvadez, herdados geneticamente de seus antepassados próximos ou mesmo muito distantes.

Cumpre ao titular da ação penal ou *dominus litis*, o dever indeclinável de requerer a produção de prova indispensável e necessária à caracterização do dolo genético: a perícia psiquiátrica, a ser realizada de preferência por uma junta médica, composta por médicos com experiência científica e forense comprovadas; bem como, após a apresentação do laudo conclusivo e positivo, pugnar pela aplicação da pena máxima e do máximo rigor da lei penal, sempre e quando o réu for portador do dolo genético.

Resta salientar, pela sua importância capital, que não se deve confundir dolo genético com neuropatias ou com psicopatas. Entre eles há uma distancia maior que a da Terra a Plutão.

3.6. Dolo específico. Caracterização e prova. Intimação do fisco

Como nos crimes de sonegação fiscal e conexos (aqui, o *falsum* como crime-meio), o dolo é o elemento essencial para integrar o fato ou ato do contribuinte ao tipo penal, não se admitindo no crime doloso a presunção de sua existência: o dolo há de ser provado de maneira cabal e específica, seja pelo fisco quanto aos atos administrativo-fiscais ou previdenciários seja pelo Ministério Público antes do oferecimento da denúncia.

Efetuando a auditoria contábil-fiscal nos livros, documentos, balanços, demonstrações de resultados, nas contas, e verificando a existência de fato ou ato que em tese possa caracterizar crime contra a ordem tributária, cabe ao fisco respectivo notificar ou intimar o contribuinte, via dos seus representantes legais (art. 20 do CC), para que sejam comprovados no prazo razoável marcado na forma da legislação pertinente, exemplificadamente:

a) a autenticidade e a legitimidade de operações, transações, enfim, os atos, os fatos ou as atividades que tenham sido praticados (ou omitidos) pelo contribuinte e interessam diretamente ao tributo ou à contribuição de interesse do fisco;

b) a veracidade e a legitimidade dos créditos fiscais escriturados;

c) a legalidade do diferimento de vendas, de receitas, constatado;

d) a autenticidade de um lançamento contábil ou fiscal, corroborada com os documentos idôneos e contemporâneos do fato registrado;

e) a existência concreta, corpórea e física de um documento que ateste o lançamento contábil ou fiscal efetuado em livros do contribuinte;

f) a existência física do registro de inventário, escriturado, copiado, contendo todos os bens constantes do ativo circulante, que figuraram no balanço patrimonial já encerrado, referente ao período fiscalizado;

g) a prova idônea dos estornos feitos nos livros fiscais ou no diário etc.

Essa auditoria contábil-fiscal é que dirá da existência do dolo. Ver: "Omissão dolosa".

Antes desse procedimento, não pode o fisco enviar representação criminal ao Ministério Público, acusando inconseqüentemente o contribuinte, nem lavrar auto de infração.

3.7. O dolo fiscal

É o *animus nocendi*, onde a vontade livre e consciente de quem comanda a empresa, ainda que fato, pratica um ato comissivo ou omissivo, onde o agente ou os executores e partícipes (não empregados) querem a ação e o próprio resultado dela ou da eventual omissão do dever legal, imposto pela lei constitucionalmente válida, resultado esse que pode ser: a) auferir *lucro* facilmente, suprimindo ou reduzindo o tributo ou a contribuição devidos, sem custos, sem despesas, sem gastos ou desembolsos, ou com o mínimo deles, em termos monetários; predomina, assim, na sonegação fiscal exemplificada, o *animus lucrandi* às custas do erário público (dano material ou patrimonial sofrido), e da lesão moral-ética ao interesse público relevante (o bem juridicamente tutelado ou protegido); b) formar *patrimônio* ou *riqueza* pessoal ou da empresa, segundo o exemplo anterior, ou nos casos de apropriação indébita, sempre que fique provado o *animus habendi rem sibi*, após a notificação judicial para que o responsável recolha o que descontou, cobrou ou reteve na fonte, em decorrência de imposição legal. Em ambos os exemplos (sonegação fiscal e apropriação indébita), pode ocorrer a formação de reservas ocultas, de economia paralela, de caixa 2, de remessas para o exterior (conta CC-5), de formação de divisas ilegalmente saídas do país para os *paraísos fiscais*; ou mesmo, o consumo exagerado interno ou turístico: veículos importados, iates, vida faustosa e dilapidante, festas milionárias etc., levando muitas vezes a empresa à ruína, à quebra. O dolo fiscal é elementar da fraude fiscal e do conluio (STF, RTJ 98/1.217).

4. FRAUDES FISCAIS E ERROS CONTÁBEIS

Perícia contábil necessária para apurar lançamentos efetuados em livros fiscais de registros ou controles de operações, circulações, saídas, serviços prestados, entradas etc., tais como os relativos aos impostos em geral, são sempre atos humanos, mesmo quando programados para execução por processamento de dados e como tais sujeitos a enganos, erros, falhas, lapsos, seja em relação a somas, transportes, colunas dos livros fiscais, datas, valores, intitulação ou nomenclatura de contas etc. seja em relação ao documento de origem.

Enganos são toleráveis, e uma vez corrigidos, são perdoados.

Não existindo neles o intuito evidente, patente; a vontade consciente de mascarar e simular, de confundir o fisco, os sócios, os acionistas, os credores etc., nem de obter vantagem ilícita, não há que se falar em fraudes fiscais, porque ausente o elemento-mor delas: o dolo.

Ora, para que se possa afirmar que tais enganos o foram por desatenção dos prepostos, necessária se faz a produção da prova pericial contábil, que avaliará técnica e contabilmente tais fatos, em sede de inquérito policial, trazendo, então, a verdade real.

Não se admite, pois, qualquer pré-julgamento do fato, qualquer opinião de leigo, inclusive e principalmente dos fiscais não-contadores que, precipitadamente, derem àqueles

fatos conotação empírica, açodada, própria de quem "ouviu o galo cantar, mas não sabe onde..." (Miranda Valverde).

O melhor caminho ainda é o da intimação obrigatória, como estudada no parágrafo anterior ("Dolo específico. Caracterização e prova. Intimação (obrigatória) do fisco").

5. FRAUDES FISCAIS

5.1. Conluio. Má-fé. Consciência da ilicitude. Exemplos na área tributária ou previdenciária

Nesta obra já falamos sobre fraudes fiscais, inclusive sobre seu conceito legal. Aqui resta complementar o tema, com exemplos práticos do cotidiano, que acontecem nas áreas tributária e previdenciária.

O elemento-essência da fraude é o dolo, aliado a sua prima-irmã, a má-fé; e quando envolve duas empresas ou duas pessoas físicas, surge o conluio, isto é, um ajuste doloso entre os participantes da fraude.

O dolo resulta da própria consciência da ilicitude da conduta do agente e dos participantes; mas a culpabilidade e a reprovação penal há de ser medida e aferida, caso a caso, em função do grau de participação no fato delituoso ou nos resultados patrimoniais obtidos, sob pena de se generalizar condutas e ferir o princípio da individualização da pena, maculando também a própria presunção de inocência do acusado, no sentido teleológico do seu grau de culpabilidade em relação aos demais (Lei nº 8.137/90, art. 11, c/c o art. 5º da LICC).

A finalidade da fraude fiscal é servir de meio para atingir um fim perseguido pelos agentes e participantes: sonegar ou facilitar terceiros a fazê-lo.

A fraude fiscal pode ser praticada na própria empresa, que dela se beneficiará; ou mediante conluio com terceiro, para benefício deste ou de ambos, ou mesmo, de uma outra *tertius*.

Observe-se que, ocorrendo o conluio, haverá sempre a má-fé, que não se presume.

Se a boa-fé não depende em regra hermenêutica de prova, já a má-fé e o conluio exigem provas, que em tema de tributos e contribuições sociais exigem a realização de perícia contábil, com a coleta, análise e exame de documentos, de lançamentos, que vão embasar o laudo.

A prova da fraude fiscal é sempre do fisco, e não pode ser presumida, nem criada fictamente. Exige materialidade da prova sobre a qual não pode existir dúvida. Fraude fiscal prova-se de forma cabal (TFR, Ap. Cív. nº 56.464-PR, 5ª T., DJU-I de 26.2.1981, p. 1.274).

5.2. Fraudes fiscais. Alguns exemplos

1º) Se as remessas para a Zona Franca de Manaus são isentas dos impostos internos, o fraudador, em conluio com outros contribuintes e eventualmente com servidores do fisco, emite notas fiscais de *remessa* para a zona franca, em nome de empresas verdadeiras (que

desconhecem o fato) ou de empresas fantasmas ou criadas realmente lá em Manaus, para figurarem como *compradoras*. Os produtos ficam, porém, no próprio Estado produtor, e com esse artifício doloso, não são pagos os impostos.

Esse tipo de fraude exige, porém, o concurso necessário de agentes do fisco do Estado produtor-remetente, e de servidores da zona franca, encarregados de aporem o visto de *internamento* dos produtos na zona franca, nas vias das notas fiscais que devem voltar ao Estado produtor-remetente.

É um caso concreto de conluio entre os *remetentes* dos produtos e os servidores públicos, do Estado-remetente e da Zona Franca de Manaus.

A perícia contábil é o meio hábil para desmascarar a fraude.

2º) Se um produto fabricado ou industrializado para exportação goza de isenção do IPI e é vendido aqui mesmo, no mercado interno, e o numerário desviado (já que ninguém vai emitir notas fiscais de exportação, salvo, é claro, se a exportação fosse real, com embarque atestado pela fiscalização federal), configurou-se a fraude. A fraude lesionará o tesouro nacional, que não recebeu o IPI devido, e também as reservas cambiais: o imposto somente seria dispensado se a exportação se consumasse; as reservas cambiais só ingressariam se positivada a operação mercantil.

3º) Na emissão de notas fiscais falsas. As notas frias com créditos fiscais vão servir de meio para a redução ou supressão de impostos internos, como já vimos; no caso da nota calçada ou espelhada, o valor constante da nota original é o verdadeiro, mas o valor da nota que fica no talonário é menor, e assim, o imposto devido será reduzido; e já nas notas sanfonas, o mesmo produto, ou a mesma mercadoria, sai do estabelecimento ou circula com a prática de uma operação tributada várias vezes, mas o imposto devido é recolhido apenas uma vez. Houve, no caso, supressão de imposto, relativo às quantidades de produtos ou mercadorias que circularam ou saíram do estabelecimento mais de uma vez.

4º) Notas fiscais com subfaturamento ou também conhecidas como *meia-nota*, com o recebimento *por fora* da diferença de preço: um valor menor é tributado e a diferença entre ele e um preço médio de mercado será recebida *por fora*, e vai gerar um caixa 2, ou enviado para o exterior.

5º) Talonários de notas fiscais são confeccionados em duplicidade, na mesma gráfica, na mesma ocasião, com todas as características iguais, mesmos números, mesmas séries, mesmas quantidades de notas no talonário. Essa duplicidade vai gerar aquilo que se conhece por *notas paralelas*, ou *notas clonadas*. A Fazenda do estado ou do município autoriza a impressão de 50 talonários, mas são confeccionados 100. Os 50 talonários paralelos darão cobertura às vendas de mercadorias ou serviços que não serão registradas nos livros fiscais, nem na contabilidade, e os recursos daí oriundos formarão um caixa 2, com a sonegação total dos impostos devidos, lesionando as respectivas fazendas públicas.

6º) Blocos ou talonários de *notas brancas*, que são emitidas normalmente, nas compras por usuários ou consumidores não comerciantes, nem industriais, não sendo registradas, criando a mesma situação do item retro.

7º) Notas canceladas fictamente: são notas fiscais normais, de vendas efetuadas, mas que são simuladamente dadas como *canceladas*, com todas as vias no talonário. O numerário da venda vai formar o caixa 2, e os impostos são sonegados.

8º) Notas fiscais antigas, de firmas já encerradas ou dissolvidas irregularmente, mas os talonários continuam a servir para vendas sem o pagamento dos impostos e sem o registro delas.

9º) Notas fiscais emitidas por firmas fantasmas, cujos endereços são inexistentes. Beneficiam os compradores.

10º) Notas fiscais com cadastro geral (CGC)* já cancelados ou baixados, ou com cadastro de outras empresas.

11º) A manutenção de contabilidade paralela: uma escrituração é a que registra as operações para o fisco; a outra, a real e verdadeira, onde estão todas as operações realizadas, serve apenas para os sócios, dirigentes ou controladores.

12º) O empregador não registra o empregado, sonegando ao mesmo tempo o fundo de garantia que ele não depositará em banco, a contribuição previdenciária que não será recolhida, prejudicando o trabalhador, inclusive quanto à sua cota de PIS, e no futuro, os benefícios junto à previdência social. Este é um caso típico de sonegação fiscal.

Todos os casos comportam perícia contábil, sendo que no caso das notas fiscais, o ideal é o levantamento específico de estoques ou mesmo, nas indústrias, o levantamento de custos e da produção, para constatação de diferenças de estoques, vendas sem registro.

Em qualquer caso, não pode o fisco acusar o contribuinte de sonegador, de fraudador contumaz, sem antes proceder à investigação contábil de profundidade, em sua escrituração e na das empresas ou firmas ligadas às operações. Uma tarefa para contador.

Fraudes fiscais existem aos milhares, não podendo ser catalogadas em caráter imutável. Cabe ao fisco manter um setor de inteligência, para detectá-las.

No capítulo VI o leitor encontrará subsídios técnico-contábeis para a investigação de fraudes fiscais, e mais exemplos concretos destas.

5.3. Fraude fiscal. Definição legal

O art. 72 da Lei nº 4.502/64 definiu a fraude fiscal como "toda ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento".

A citada lei dá os contornos da fraude fiscal, sem, porém, prever legalmente a sua associação com o conluio, bando ou quadrilha, todos integrantes no mesmo objetivo final: não pagar o imposto devido ou retardar ao máximo o seu pagamento.

O dolo aqui não é genérico e a fraude fiscal pode ser penalizada administrativamente, independente das figuras esboçadas: conluio, quadrilha ou bando. Nos exemplos do item anterior estão presentes a falsidade ideológica e mais remotamente a falsificação material (nota calçada ou espelhada). Não há crime de fraude fiscal.

---

* Hoje: CNPJ.

5.4. Presunção de fraude fiscal. Inquérito policial. Conluio. Terceiro de boa-fé

Se a fraude fiscal depende de dolo, não se pode presumi-la. Deve sempre ser provada material e documentalmente, antes que o fisco lance a acusação sobre o contribuinte ou o responsável tributário.

Os indícios veementes de fraude podem e devem dar início, não à acusação formal pelo fisco, nem à denúncia, mas devem nortear a abertura de inquérito policial, onde se identificarão os responsáveis e se positivará, documentalmente, a materialidade do delito fiscal. A existência ou não de fraude fiscal depende da prova cabal de sua autoria e materialidade, o que se obterá no inquérito policial.

E sem a prova de conluio, o erro fiscal de outrem não pode levar à prova da existência de fraude para o terceiro de boa-fé.

5.5. Finalidade da fraude fiscal

A fraude fiscal tem como finalidade obter uma vantagem econômica, financeira ou fiscal ilícita, em detrimento da Fazenda Pública. É, pois, um meio ilícito para atingir um fim também ilícito. A fraude fiscal pode ser conceituada como o gênero, do qual vários fatos são as espécies.

A fraude fiscal tem como companheiro inseparável, na maioria das vezes, o conluio.

5.6. Evasão ou sonegação? Provas do fisco e do Ministério Público

O conceito legal de fraude fiscal transcrito no art. 72 da Lei nº 4.502/64 contém uma mistura da sonegação fiscal com a própria elisão (esta, toda a ação ou omissão do contribuinte para impedir o nascimento do fato gerador da obrigação principal; e aquela, a ação ou a omissão, após o nascimento da obrigação principal).

A lei englobou as duas figuras acima representadas, dando um alcance que a doutrina não placitou.

5.7. Sonegação Fiscal

Age sempre através de uma fraude fiscal (que pode até assumir a figura do lançamento ideologicamente falso nos livros contábeis), que se destina a reduzir ou suprimir o imposto ou a contribuição devidos. Outro exemplo pode ser dado com o não-registro do empregado. A omissão aqui constitui uma fraude fiscal ao dever de registrar o empregado, e vai ocasionar o não recolhimento da contribuição previdenciária (cota da empresa e do empregado), do fundo de garantia; causando lesão ao empregado não registrado, que não receberá cotas do PIS, férias, 13º salário, auxílio-doença, aposentadoria etc.

Cabe também ao fisco ou ao Ministério Público, antes de formularem acusações aos responsáveis tributários ou penais, o dever de provar de maneira cabal a materialidade da sonegação fiscal, o seu montante atualizado, os meios, fraudes, artifícios empregados, o

conluio, a conduta dolosa de cada agente ou partícipe, seu grau de participação na execução e no produto do crime (Lei nº 8.137/90, art. 11).

Para o bom desempenho dessas funções, o fisco se utiliza da auditoria contábil de profundidade, que embasará – *conditio sine qua non* – a representação criminal para o Ministério Público, sendo relevante aduzir que sem a auditoria de profundidade a ser produzida por contador habilitado, dos quadros do fisco titular do tributo ou da contribuição sonegada, como peça necessária, insubstituível da representação criminal, esta não terá nenhum valor ou eficácia para ser considerada, e for validada, resultará em acusações infundadas, expondo o Ministério Público.

Por sua vez, cabe ao Ministério Público, logo ao receber a representação criminal, pedir a abertura do inquérito policial obrigatório, para materializar com toda segurança e credibilidade, não só o fato delituoso, mas, principalmente, quem dele participou, foi o mentor, o executor, em que grau, e como foi dividido o produto do crime, datas, hierarquia vigorante entre as pessoas na empresa, montante do dano etc.

Não há que se falar em existência de sonegação fiscal se o fisco ou o Ministério Público não provam, como ônus exclusivo seu, documental ou pericialmente, exemplificadamente:

a) a ocorrência, a materialização e a exteriorização do fato gerador do tributo ou da contribuição, previstos abstratamente na lei tributária ou previdenciária vigente à data do fato imponível (CTN, arts. 113, § 1º, 114, 116, parágrafo único do art. 142 e 144; Lei federal nº 8.212/91: contribuições para o INSS; LC nº 84/96: contribuições para o custeio da Seguridade Social; Decreto-lei nº 1.146/70, Funrural; LC nºs 11/71 e 16/73; LC nº 7/70: PIS e LC nº 70/91: Cofins etc.);

b) a data da ocorrência, o valor do tributo ou contribuição devidos e atualizados, a data do vencimento, os encargos legais devidos, o montante atualizado, que foi suprimido ou reduzido por meio fraudulento;

c) a imprestabilidade da escrituração mercantil, para efeito de sua desclassificação e arbitramento do lucro, pelo imposto de renda (CCom, arts. 10 e nºs; 12, 23 e 25; DL nº 486/69, arts. 1º, *caput*, 2º, 4º, 5º, 8º e 10º; Decreto nº 64.567/69, arts. 2º, 4º, 5º, 8º ao 11 e 14 a 17);

d) a eventual postergação ou diferimento ilegal (isto é, não autorizado expressamente pela lei tributária respectiva) de lucro, da receita, dos serviços prestados, das vendas efetivadas, das saídas de produtos tributados pelo IPI etc., como artifício ou fraude fiscal, que tem por fim transferir o recolhimento ou pagamento do imposto devido para o futuro;

e) a recusa em estornar crédito fiscal indevido, não permitido pela lei de regência, após o prazo marcado, obrigatoriamente, na notificação fiscal dos agentes públicos competentes, da Fazenda titular do crédito;

f) a existência de lançamentos ideologicamente falsos nos livros diários ou fiscais, dos quais resultaram a supressão do imposto ou sua redução;

g) os suprimentos de caixa ou para aumento de capital, quando o sócio que não tiver outra fonte de renda não comprovar a origem etc.

Em suma, quais os atos fraudulentos do contribuinte, aí incluídos os crimes-meio engendrados (falsidade ideológica em lançamentos contábeis nos livros fiscais; falsificação material ou documental em livros, notas, informações em impressos oficiais ou em guias de

recolhimento etc.; uso de documentos falsos: notas frias, notas paralelas, notas sanfonas), utilizados, empregados, e dos quais resultou a supressão ou a redução (art. 1º, *caput*, da Lei nº 8.137/90), do imposto determinado ou de uma contribuição determinada. É preciso, pois, tanto o fisco quanto o Ministério Público positivar:

a) a fraude fiscal e os meios utilizados;

b) eventual conluio e seus partícipes;

c) a consumação efetiva e concreta da sonegação fiscal, através de uma supressão ou de uma redução de um determinado imposto ou de uma determinada contribuição;

d) a data precisa dos eventos;

e) o valor do imposto ou da contribuição efetiva e concretamente sonegado, isto é, que foi reduzido ou suprimido, sua atualização monetária em existindo resíduo inflacionário; a multa punitiva, os juros da mora etc., também corrigidos em existindo resíduo inflacionário;

f) os autores, co-autores e os partícipes no resultado econômico ou financeiro: produto do delito, sua posição na empresa, grau de participação, de influência, de poder de comando, parentesco, idade, instrução etc.;

g) eventual habitualidade delitiva específica à sonegação fiscal, ou genérica: apropriação indébita em relação à sonegação fiscal e quanto aos crimes conexos (crimes-meio). O fisco se servirá da auditoria contábil fiscal, e o Ministério Público requererá a abertura do inquérito policial obrigatório, tudo antes de formularem quaisquer acusações precipitadas, açodadas, inconseqüentes.

Obviamente que os fatos-elementos acima exemplificados só poderão ser apurados por contadores com vasta experiência profissional na investigação de fraudes fiscais.

6. SONEGACÃO FISCAL E FATO GERADOR

6.1. Conceituação jurídico penal

Se o conceito jurídico-penal atual de sonegação fiscal é uma das condutas dolosas tipificadas nos incisos do art. 1º da Lei nº 8.137/90 (ato comissivo ou omissivo), no âmbito de uma pessoa jurídica (beneficiária direta ou indireta) ou de uma firma individual, através da qual ocorre a supressão ou a redução do imposto ou da contribuição social devidos, estando a *conduta* dolosa mascarada, tal como, exemplificadamente:

1º) o ato ilícito omissivo ou comissivo que simula, disfarça a efetiva e concreta ocorrência material do fato gerador e sua exteriorização, seja do imposto, seja da contribuição social;

2º) após a ocorrência efetiva do fato gerador, o agente, agindo dolosamente, se utiliza de um meio ilícito ou fraudulento para reduzir ou suprimir o imposto ou a contribuição social, com a prática ilegal do diferimento, da postergação; do lançamento contábil, da emissão da nota fiscal, da utilização da nota fria na escrituração fiscal ou contábil (redução de impostos com créditos fiscais ilegítimos); o lançamento de custos, despesas, gastos fictícios, sem os documentos idôneos ou com documentos falsos (para sonegar o IRPJ);

3º) omite fato relevante para evitar a materialização do fato gerador já ocorrido: não emite a nota fiscal de vendas (ICMS), não emite a nota fiscal de prestação de serviços pela

pessoa jurídica prestadora (ISS), não emite a nota fiscal de saída do produto industrializado pelo estabelecimento industrializador ou contribuinte equiparado (IPI).

Para que ocorra o delito de sonegação fiscal é preciso que o fisco interessado comprove documental, materialmente, inclusive via de perícia contábil na escrituração e documentos da empresa fiscalizada e na de terceiros que com ela manteve negócios, compra, venda, prestação de serviços, que:

a) o fato gerador ocorreu em tal data, com referência a tal imposto ou contribuição, seu valor, em virtude da materialidade de um ato, fato, atividade, operação, que caracterize o mesmo fato gerador, que deve ser identificado de forma cabal, irrefutável;

b) o artifício doloso, a fraude fiscal e a simulação utilizados pelo contribuinte (um dos exemplos retromencionados: 1º, 2º ou 3º), porém, impediu a ocorrência do fato gerador, isto é, que este se materializasse e se exteriorizasse plenamente. Cabe ao fisco a prova do artifício, da fraude, da simulação, seja por ato omissivo seja por ato comissivo.

Convém lembrar, ainda, que por cansativa repetição:

1º) O *fato gerador* do IPI é a industrialização de um produto, no território nacional, o qual se exterioriza com a saída do estabelecimento produtor ou a ele equiparado, *saída essa a qualquer título,* desde que a tributação conste expressamente da tabela do RIPI, *ex vi* da lei federal respectiva (Lei nº 4.502/64 e DL nº 34/66), no conceito do art. 46 e seu parágrafo único do Código Tributário Nacional. Os incisos deste artigo contêm ainda outros fatos geradores, relativos às importações e aos leilões;

2º) O *fato gerador* do ICMS é a circulação de mercadorias ou a prestação dos serviços, incluídos na competência dos Estados e do Distrito Federal (art. 155, II[2], da CF), isto é, o *ato* de comércio: a compra com intuito de revenda, com lucro e habitualidade, de coisas móveis, que nos balanços patrimoniais aparecem no ativo circulante.

O ato de comércio típico é de natureza econômica: a compra e venda mercantil, a permuta, escambo ou troca para fins de comércio; ou ainda o ato de comércio jurídico, que se caracteriza pelo endosso do conhecimento de transporte, com direito a retirar as mercadorias dele constantes da transportadora, do armazém ou do depósito onde estiverem; pelo endosso pleno do conhecimento de depósito emitido por companhia de armazéns-gerais; pela autorização de terceiros proprietários, para a retirada de mercadorias em lojas, filiais, armazéns, depósitos, aeroportos, portos etc. Em ambas as espécies de ato de comércio deve ocorrer a transferência de propriedade das coisas móveis, objetos da mercancia.

A lei complementar nacional, no caso a de nº 87/96, a pretexto de regulamentar e disciplinar o ICMS, na competência a que se refere o art. 155, inciso XII, da Constituição, bem como alcance do imposto a que se refere o atual inciso II do art. 155, não tem competência constitucional para criar fato gerador do imposto, que desvirtue ou elimine o ato de comércio: a transferência da propriedade da coisa móvel, objeto da mercancia, para fazer incidir o imposto sobre mera movimentação física de coisas, sobre remessas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, sobre transferência entre esses estabelecimentos, já que além de não existir transferência da propriedade nesses atos – absolutamente necessária à existência da circulação da mercadoria (exceção: a transferência de mercadorias de comér-

2. Redação da EC nº 3/93.

cio ou industrialização, de um estabelecimento para outro estabelecido em outro Estado, em face do que dispõem os incisos IV, *in fine*, VII, alínea *a* e VIII, do § 2º do art. 155 da Constituição –, ninguém, em são juízo, vende mercadorias ou transfere a propriedade delas para si mesmo... E o fato de os Estados estarem falidos de fato, em virtude de atos inescrupulosos, de falcatruas, de alguns de seus ex-governadores, não dá ao Congresso Nacional o direito de criar fatos geradores aberrantes, hediondos, para tentar *salvar* os Estados à beira da falência do não-cumprimento dos precatórios judiciais, mas isto sim, o dever de exigir o confisco dos bens dos que delapidaram os cofres estaduais e hoje se encontram na política, e até no Congresso, legitimamente eleitos.

O CTN, em seus arts. 109 e 110, proíbe que a lei tributária, seja ela de que hierarquia for, modifique, altere os institutos e os conceitos do direito privado (no caso, o direito comercial), para criar fatos geradores ou novas hipóteses de incidência.

Não cabe, assim, denúncia, nem lavratura de auto de infração relativos ao ICMS, a que se refere o atual inciso II do art. 155 da Constituição, se eles se embasarem em fato gerador criado arbitrariamente pela Lei Complementar nº 87/96, sem que haja uma circulação econômica ou jurídica de mercadorias comprovada pela ocorrência e materialização do fato gerador a cargo exclusivo do fisco estadual e do Distrito Federal (*v.g.* compra e venda mercantil, importação a que se refere o inciso IX do § 2º do art. 155 e serviços especificados no atual inciso II, ou não incluídos na lista da Lei Complementar nº 56/87, tabela taxativa (inciso IX, *b*, § 2º, do art. 155).

Tanto o auto de infração quanto a denúncia por sonegação fiscal decorrente de exigência ou cobrança do ICMS sem que ocorra uma efetiva *circulação jurídica de mercadorias* (transferência da propriedade, inclusive por endosso do conhecimento de depósito, do conhecimento de transporte; ou por autorização dada por escrito ao terceiro pelo proprietário, para a retirada de mercadorias em armazéns, depósitos, lojas, portos, aeroportos etc.), ou a efetiva *circulação econômica de mercadorias* (compra e venda mercantil, escambo, troca ou permuta para fins de comércio, ou industrialização; ou importações a que se refere a alínea *a* do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição, ou ainda a prestação de serviços a que se refere o inciso II deste artigo, bem como os serviços a que se refere a alínea *b* do inciso IX do § 2º do art. 155), constituem:

a) auto de infração com abuso de poder, em concurso formal com o excesso de exação (art. 20 da Lei nº 8.137/90 e art. 4º, alínea *h*, da Lei nº 4.898/65);

b) denúncia, com base no auto, absolutamente inepta, inconvalidável, e abuso de poder, além da precipitação do denunciante, que confia apenas no auto de infração lavrado por um leigo qualquer;

3º) O fato gerador do ISS é a efetiva e comprovada prestação de serviços constantes da lista taxativa que acompanha a Lei Complementar nº 56/87, em vigor desde 1º.1.1988;

4º) O fato gerador do imposto de renda é a aquisição de uma *disponibilidade econômica (v.g.* a percepção de uma renda, de um rendimento, de um provento, de um vencimento, de um serviço prestado, de um aluguel, de um arrendamento, desde que não isentos por disposição da lei ou por dispositivo excepcional da Constituição, ou ainda, aí compreendidos os casos de não-tributação. Em suma, que as aquisições estejam tributadas), ou a aquisição de uma *disponibilidade jurídica* (um crédito em conta corrente, de um dividendo, lucro, comissões, prêmios de produção, ou de um dos rendimentos retroexemplificados, desde que

a empresa ou firma individual creditadora não esteja falida de fato, isto é, insolvente frente à lei de falências, ou em concordata preventiva; o endosso de um título de crédito em pagamento de um rendimento, renda, exemplificado, observada a ressalva);

5º) o fato gerador da contribuição previdenciária (INSS) devida pela empresa, é o pagamento ou o crédito mensal de:

a) verbas de natureza salarial à pessoa física (CLT, arts. 457 e 458; Lei nº 8.212/91, art. 28 e parágrafos);

b) a receita líquida das apostas, sorteios, loterias, concursos, raspadinhas instantâneas, nos termos do art. 26 da Lei nº 8.212/91;

c) "I – 2% (dois por cento) da receita bruta da comercialização de sua produção. II – 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, para o financiamento das prestações por acidente no trabalho" – redação dos incisos do art. 25 da Lei nº 8.212/91, conforme Lei nº 9.528, de 10.12.1997 (DOU-I de 11.12.1997, p. 29.426);

d) percentual sobre as vendas dos produtos *in natura* para o Funrural (LC nº 11, de 25.5.1971, DOU-I de 26.5.1971 e LC nº 16, de 30.10.1973, DOU-I de 31.10.1973);

6º) Fontes de custeio da Seguridade Social (outras fontes):

a) pagamento ou crédito mensal de pró-labore, honorários a diretores ou a avulsos ou a autônomos (LC nº 84/96);

b) Cofins – 3% sobre a receita bruta (faturamento de mercadorias, produtos ou serviços).

c) PIS – 0,65% sobre a receita bruta acima exemplificada;

d) percentual sobre o lucro líquido das empresas em geral para contribuição sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação do imposto de renda (Lei nº 7.689/88 e alterações).

Observamos que a contribuição do PIS está disciplinada pelas Leis Complementares nºs 7, de 7.9.1970, DOU-I de 8.9.1970 e nº 26, de 11.9.1975, DOU-I de 12.9.1975. Ver item nº 22, no Apêndice II.

6.2. Fato gerador do imposto de renda da pessoa jurídica elidido

O fato gerador do imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ) pode ser reduzido ou suprimido, isto é, elidido pela contabilização de um custo, de uma despesa, de um gasto, através de um documento falso ideologicamente, *v.g.*, notas e recibos frios, projetos, estudos, pareceres, assessoria fictícios, ou documento adulterado em seus valores.

Nesse caso, a fraude fiscal constituída pela contabilização do falso, impediu a ocorrência do nascimento do fato gerador do imposto, ou o fato nasceu já reduzido.

Em ambos os casos, ocorreu a sonegação fiscal do imposto de renda da pessoa jurídica.

6.3. Sonegação fiscal de ICMS. Fato gerador inexistente. Transferência de mercadorias

Como vimos no item 2º retro (fato gerador do ICMS), a simples transferência ou remessa de mercadorias entre a matriz e a filial, isto é, entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, não gera a incidência do ICMS porque, no caso, não se concretiza e nem se

materializa uma transferência da propriedade da coisa móvel, nem ocorre um ato de comércio. Faltam, pois, à mera movimentação física de mercadorias os dois elementos essenciais que caracterizam a circulação econômica de mercadorias, apta a dar nascimento legal e legítimo ao fato gerador do ICMS (Cf. os arts. 109 e 110 do CTN).

Sem a presença do fato gerador do ICMS, segundo o conceito de circulação de mercadorias, que lhe empresta o Pretório Máximo, desde a vigência do antigo ICM anterior à Constituição, não se pode, dentro do mínimo de bom senso e de razão, falar em sonegação fiscal se um imposto para o qual o fato gerador respectivo não ocorreu, por falta da junção dos pressupostos fáticos necessários à materialização daquele.

Mas, como o fisco brasileiro tem uma avidez irrefreáveil, num caso concreto ocorrido no Estado do Rio Grande do Sul, os sócios-gerentes e dirigentes de sociedade comercial foram denunciados por sonegação fiscal (a ementa fala também em art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, que se refere à apropriação indébita...), relativa à mera transferência de mercadorias entre a matriz e a filial do contribuinte.

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp nº 106.803-RS, pela sua 5ª Turma, DJU-I de 25.8.1997, tendo como relator o Mininistro Edson Vidigal, proveu o recurso especial para absolver os recorrentes dos crimes em que já haviam sido condenados pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul... (cf. p. 39.400).

Este caso demonstra que em tema de crimes fazendários causa perplexidade o atraso em que ainda vivemos. Se o fato fiscal não constituía fato gerador do ICMS, o crime de apropriação indébita e o de sonegação fiscal era, na hipótese concreta (transferência de mercadorias entre a matriz e a filial), impossível. Afinal, não se pode suprimir, nem reduzir, um imposto que não é devido, segundo os conceitos e definições do direito comercial, que a legislação tributária não pode modificar para exigir tributo (CTN, arts. 109 e 110), e segundo jurisprudência firme do Supremo Tribunal Federal.

7. ICMS INDEVIDO. SONEGAÇÃO FISCAL INEXISTENTE. Venda ocasional ou esporádica de ativo fixo. Produto não comercializado pela empresa

Não caracteriza sonegação fiscal por não ocorrer o fato gerador, com a conseqüente supressão ou omissão no recolhimento do ICMS, como se devido fosse legalmente, a venda esporádica, não habitual, em caráter ocasional de bens integrantes dos ativos fixo permanente ou imobilizado, como tais contabilizados no diário, numa conta específica do ativo, permanente e utilizado pela empresa, na consecução de seus objetivos sociais, como bem de uso e não como bem de comércio, isto é, os bens estão fora do comércio, desde que a empresa vendedora: a) não os produza para venda; b) não comercialize com eles; c) mormente nos casos de renovação dos equipamentos, reestruturação, reorganização da empresa e situações similares; d) ou, ainda, pela obsolescência, pelo desuso, pela total improdutividade dos mesmos, que devem ser substituídos por outros mais modernos, mais evoluídos, mais produtivos.

Não há, nessas hipóteses, incidência do ICMS, porque está ausente uma circulação *econômica ou jurídica* de mercadorias, que constitui o fato gerador do ICMS na exegese constitucional do inciso II do art. 155 da Constituição (EC nº 3/93).

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se orienta nesse sentido, há muitos anos (cf. STF, Ag. nº 198.019-3-SP, DJU-I de 5.6.1997, p. 24.571-572). No mesmo sentido o AgRg nº 177.698-7-SP, 2ª T., DJU-I de 26.4.1996, p. 13.131.

8. ATIVIDADES ECONÔMICAS ILÍCITAS ORIGINADAS DE DELITOS. Tributação do lucro, renda ou rendimentos

Os rendimentos originados de atividades criminosas ou transações ilícitas (lavagem de dinheiro em bolsas e lucro obtido; venda com lucro de cargas roubadas, de armas e munições contrabandeadas, de produtos ou mercadorias objeto de receptação; lucro auferido com a exploração de redes de prostituição; lucro marginal obtido por doleiros; lucro obtido por desmanches ilegais de veículos; lucro obtido com a venda de certidões negativas falsas, com a venda de notas frias; de notas paralelas etc.), sujeitam-se à tributação normal do imposto de renda, independente também da própria tributação do ICMS sobre a comercialização de peças e partes ou acessórios oriundos dos desmanches de veículos, bem como o gravame sobre a venda de cargas roubadas ou sobre o comércio dos receptadores.

A tributação normal não elimina o crime em si mesmo, e tem o placê dos arts. 3º do atual Código Tributário Nacional e 26 da Lei nº 4.506/64. Ver o nº 63.4.

Em cada autuação, se relativa à sonegação fiscal, ocorrendo o pagamento integral com todos os consectários, em dinheiro, de uma só vez, ocorre a extinção da punibilidade, enquanto vigente o art. 34 da Lei nº 9.249/95, abrangendo a extinção os delitos conexos, se estes se exauriram com a sonegação fiscal dos impostos. Há decisões do Supremo Tribunal Federal contra, relativamente aos delitos do *falsum.*

Veja, no final do capítulo, “Roteiro técnico-fiscal”.

9. ATOS OMISSIVOS OU COMISSIVOS. Sonegação fiscal. Caracterização, em tese. Exemplos

9.1. O dolo específico. Elemento necessário

Os *atos omissivos*, que caracterizam, em tese, a sonegação fiscal, ocorrem quanto o contribuinte deixa de:

a) registrar estoques de produtos fabricados, em fabricação, de matérias-primas, de materiais intermediários ou de mercadorias de revenda existentes nas datas dos encerramentos dos balanços do exercício social, nos registros de inventários, e na contabilidade (o que acarreta a formação de *reservas ocultas* e a supressão da contabilidade de ativos da empresa – ativo circulante);

b) contabilizar receitas de serviços já prestados;

c) registrar compras de mercadorias para revenda (entradas no estabelecimento do contribuinte), nos livros fiscais e no diário (ver nº 63.35);

d) registrar as vendas já efetivadas (com a saída das mercadorias ou produtos), nos livros fiscais e no diário;

e) emitir nota fiscal de vendas já efetivadas (Lei nº 8.846/94);

f) registrar empregados possibilitando, com isso, a sonegação fiscal de contribuições previdenciárias e do fundo de farantia (FGTS) e do SAT;

g) estornar créditos fiscais indevidos, após a intimação do fisco e o vencimento do prazo nela marcado.

Quanto aos *atos comissivos*, ocorrem quando o contribuinte:

a) contabilizar no diário e escriturar nos livros fiscais notas frias, adquiridas dos emitentes;

b) contabilizar no diário custos, despesas ou gastos fictícios, sem documentação idônea e contemporânea ou com documentação falsa ou adulterada;

c) emitir nota-sanfona, que dá cobertura fiscal a mais de uma venda ou saída ou circulação tributadas;

d) emitir notas fiscais tendo como *destinatários* estabelecimentos localizados em Estados com alíquotas interestaduais de ICMS menores (7% ou 12%) que as do estabelecimento vendedor, ficando tais mercadorias ou produtos no Estado de origem (com alíquotas de 18% ou 25%);

e) inserir nas contas do balanço e dos resultados valores referentes a fatos contábeis ou econômicos inexistentes, fictícios, simulando situações totalmente diversas daquelas que seriam as verdadeiras, afetando as contas de resultado ou patrimoniais;

f) emitir nota paralela, de igual número, série e características gráficas, mas confeccionada em blocos distintos das notas normais iguais. Só a nota verdadeira é lançada;

g) emitir notas com preço subfaturado (a diferença geralmente é recebida por fora). É o caso do subfaturamento ou *meia-nota*;

h) diferir receitas já auferidas no próprio exercício social, sem expressa permissão em lei federal e, com isso, postergando o pagamento do imposto de renda da pessoa jurídica.

Ver "Diferimento fiscal", onde o tema é estudado com detalhes e abrange o IPI, o ICMS, o ISS, além do IRPJ;

i) estornar lançamentos reais de receitas, vendas, serviços prestados, sem que haja um fato concreto, real e existente contábil, financeira ou economicamente obrigando o estorno.

Em todos os exemplos, só se poderá falar em sonegação fiscal em tese, se quaisquer dos atos omissivos ou comissivos importarem em redução ou supressão do imposto ou da contribuição, que seriam devidos normalmente em determinado período, se tais atos não tivessem existido na empresa ou pessoa jurídica.

9.2. Fraude ou sonegação fiscal. Prova. Intimação obrigatória do fisco

Não se podendo presumir a existência de fraude fiscal, nem a ocorrência de sonegação fiscal, já que ambos devem ser provados de maneira cabal, cabe ao fisco, titular do tributo ou da contribuição relacionada com a omissão ou o ato comissivo exemplificados, intimar obrigatoriamente o contribuinte, via dos seus representantes legais (art. 20 do CC), antes de qualquer procedimento que exija lance ou cobre tributos ou contribuições. A notificação exigirá do contribuinte os esclarecimentos pertinentes, que devem ser prestados no prazo marcado (razoável de 5, 10, 15 ou 20 dias, conforme o período e os documentos respectivos), sempre acompanhados das provas documentais que corroborem os esclarecimentos.

10. SALDO CREDOR DE CAIXA. ESTOURO DE CAIXA

Sendo a conta de razão *caixa* debitada pelas entradas e creditada pelas saídas, segue-se que o seu saldo deverá ser sempre devedor, já que não se pode *pagar*, isto é, registrar saídas de caixa em valores superiores ao valor das entradas do período (acrescido do saldo anterior).

Desde que não se refira a erro de somas, de transportes ou omissões de entradas ou recebimentos não contabilizados nas respectivas datas em que ocorreram, os *saldos credores* da conta caixa (título de razão, que não se confunde com o movimento de dinheiro ou *movimento de caixa*), *relativamente ao imposto de renda de pessoa jurídica* (ou firma individual), *indicam anormalidade*, que deve ser investigada pelos auditores fiscais (AFRF), com vistas a omissões de receitas ou mesmo recebimentos de duplicatas, notas fiscais, vendas à vista não contabilizados ou cujo numerário foi desviado da empresa.

O fisco federal tem considerado – apressadamente, a nosso ver – o saldo credor da conta caixa, como omissões de receitas, com o que não se pode concordar, posto que somente após a aludida investigação e com intimação à pessoa jurídica, via dos seus representantes legais, se nada for comprovado idônea e contemporaneamente, *é que os valores não comprovados* (relativos aos saldos credores de caixa, considerados mês-a-mês, sem acumulação que pode significar que o saldo credor atual é a somatória de *n* saldos credores) *podem ser tributados* pelo imposto de renda.

Todavia, se no imposto de renda o fato gerador é a aquisição de uma disponibilidade jurídica ou econômica (art. 43 do CTN), já para efeitos de IPI e de ICMS, tais saldos credores significam apenas o ponto de partida para que o fisco, com base neles, efetue levantamentos específicos de estoques, a fim de detectar diferença de vendas, omissões de vendas, enfim, para efeitos do IPI, uma saída de produto industrializado do estabelecimento produtor, sem a emissão de nota fiscal; e para efeitos do ICMS, uma circulação econômica ou jurídica de mercadorias, sem a emissão das notas fiscais (STF, AG nº 80.695-SP, DJU-I de 11.11.1980, p. 9.323).

Impostos com fatos geradores diferentes, no caso o imposto de renda da pessoa jurídica, analisado em confronto com o IPI e o ICMS, devem receber tratamento também diferente para que não se pratiquem injustiças.

11. SONEGAÇÃO FISCAL DA PESSOA JURÍDICA E NEXO DE CAUSALIDADE

11.1. Apuração. Perícia contábil necessária

Ocorrida a sonegação fiscal na empresa, sendo esta distinta de seus sócios ou de seus acionistas (art. 20 do CC), segue-se que o fato penal ocorrido na pessoa jurídica só pode ser ligado à pessoa física dos responsáveis penais (agentes ou sujeitos ativos), ficando provado de maneira cabal o nexo de causalidade, isto é, o liame entre a ação ou omissão do agente, a ocorrência do delito, do qual surgiu um resultado material danoso à Fazenda Pública: uma redução ou supressão do imposto ou da contribuição social respectiva.

Sem que se faça uma perícia contábil conclusiva, não há como criar fictamente uma relação de causa e efeito entre a pessoa jurídica e a pessoa física, empiricamente, por presunção ou ficção.

Será a perícia contábil que trará para o Ministério Público a existência do nexo de causalidade entre:

a) a ação ou omissão (dolosas), servindo-se de um meio fraudulento, isto é, de um crime-meio, de responsabilidade de um determinado agente ou sujeito ativo;

b) a consumação do crime de sonegação fiscal, pela redução ou supressão do imposto ou da contribuição;

c) gerando um resultado material em detrimento do erário público, isto é, causando um dano *material* ou *patrimonial* à Fazenda Pública respectiva, que era titular do imposto ou da contribuição, reduzidos ou suprimidos.

O Ministério Público deve estar bem atento a esses pressupostos, para não oferecer denúncia a esmo, aleatória, nomeadamente porque crime técnico como o é o de sonegação fiscal, não se confunde com crime comum do Código Penal e, assim, deve ser tratado com a especialização e a particularidade que exige.

11.2. Sócio. Acionista. Sonegação de ICMS pela empresa. Nexo de causalidade não provado

Como já vimos em "Sonegação fiscal da pessoa jurídica", há total distinção e independência entre os membros de uma organização, sociedade, empresa, associação e qualquer uma delas, isto é, não se confunde a empresa com o seu sócio ou acionista. É a regra da lei nacional, que regula e disciplina as normas gerais da União, em matéria de direito substantivo ou direito material civil: o art. 20 do Código Civil brasileiro.

Daí que a condição de sócio ou acionista, ou mesmo a de diretor, de sócio-gerente, não é suficiente para que o Ministério Público denuncie a esmo, nos casos de sonegação fiscal da empresa, sem provar o nexo de causalidade, já visto no tema acima indicado.

Pior ainda: se a pessoa física não era diretor, nem sócio-gerente, nem participava do comando ou das atividades gerenciais da empresa onde ocorreu a sonegação fiscal apontada pelo fisco do ICMS, ausente o nexo de causalidade entre o agente, o delito e o resultado material, a pessoa não pode figurar na denúncia.

E, neste caso, se era dirigente, controlador do capital social, comandava a empresa, é necessário, ainda, que a denúncia precise, identifique e particularize qual a participação do agente nos atos delituosos, qual a sua conduta ilícita nos fatos reprováveis penalmente, sob pena de estarmos diante de uma denúncia absolutamente inepta, que deve ser rejeitada liminarmente porque parte da responsabilidade penal objetiva. Inteligência do acórdão da 3ª Câmara Criminal do Tribunal de Justiça de São Paulo, no HC nº 206.612-3, julgado em 18.6.1996, por votação unânime (*Tribuna do Direito*, março de 1997, p. 92).

12. SONEGAÇÃO FISCAL

12.1. Agentes, sujeitos ativos ou partícipes. Exemplos

Quem pode ser agente ou partícipe no crime-fim de sonegação fiscal, ou nos crimes-meios utilizados para atingir o crime-fim:

1º) Pessoas com interesse direto e imediato em obter o *animus lucrandi*, com a redução, a supressão de impostos ou contribuições ou com o produto obtido na prática do delito (*v.g.* venda de notas espúrias, notas com subfaturamento, com o recebimento da diferença *por fora* ou notas-sanfonas, com o recebimento *por fora* etc.);

2º) Pessoas que determinaram, na qualidade de controladores do capital social ou como dirigentes, com poder de comando, ainda que o sejam de fato, isto é, não figurem no contrato social, nas suas alterações, nas atas de eleição de diretores de sociedades anônimas a emissão de notas frias, notas paralelas, notas-sanfonas, notas com subfaturamento e também chamada de *meia-nota* ou as notas calçadas ou espelhadas;

3º) Pessoas que comprovadamente, de maneira cabal e irrefutável, como partícipes intelectuais: *orientaram, assessoraram tecnicamente*, mostraram o *caminho das pedras*, para a prática e a consumação dos atos que produziram ou causaram a sonegação fiscal, entre as quais, exemplificadamente, podem figurar:

a) auditores contábeis internos ou externos independentes;

b) contabilista da empresa, autônomo ou de escritório de contabilidade;

c) *controller;*

d) controladores do capital da empresa;

e) gerentes empregados;

f) advogados (advocacia empresarial ou com assessoria permanente);

4º) Quem *determinou*, na qualidade exemplificada no 2º item, *que não se registrassem pessoas físicas* (que prestam serviços de natureza permanente, sob dependência econômica e subordinação hierárquica à empresa, há mais de noventa dias, em setores da atividade essencial), *como empregadas* (possibilitando, assim, a sonegação de fundo de garantia e contribuições previdenciárias, além de se desobrigarem da concessão obrigatória de férias, de pagar 13º salário e não permitirem que o empregado receba sua cota do PIS etc.);

5º) Quem, ostentando uma qualidade exemplificada no 2º item, *deu ordens* para que fossem omitidas da contabilidade oficial:

a) receitas de serviços já prestados;

b) vendas já efetuadas;

c) depósitos bancários relativos às receitas de serviços ou vendas efetuadas à vista; ou aos recebimentos de duplicatas e notas de vendas a prazo, com desvio do numerário (caixa 2, remessas para o exterior etc.);

6º) Quem, na qualidade exemplificada no 2º item, deu ordens para que a gráfica confeccionasse blocos de notas paralelas, com as características gráficas, bem como a numeração e série iguais às dos blocos de notas fiscais verdadeiras. Os *donos* da gráfica são co-autores;

7º) Quem, na qualidade exemplificada no 2º item, deu ordens para que fossem emitidas notas fiscais de vendas feitas para o próprio Estado (alíquota de 18%), ou para Estados com alíquotas interestaduais de 12%, mas, simulando nas notas que os compradores são da Zona Franca de Manaus (com isenção do ICMS, ou alíquota interestadual de 7%), ficando os produtos no próprio Estado onde o ICMS é de 18% nas operações internas, deixando o vendedor de recolher a diferença (11%, 6% ou mesmo nada, no caso de isenção);

8º) O contabilista que, como responsável técnico pela contabilidade, consciente e voluntariamente, sabedor do documento ser falso ou estar falsificado, procede à escritura-

ção dele nos livros fiscais e o contabiliza no diário, alterando com isso a verdade dos fatos, especialmente em se tratando de notas ou recibos frios; projetos, estudos técnico-econômicos de viabilidade, pareceres, todos fictícios; pagamentos de assessoria fictícia; serviços não prestados, inexistentes, fictícios, especialmente de automação, reengenharia, reestruturação, reorganização da empresa, setores etc.

A hipótese é da consciência da ilicitude do procedimento e da voluntariedade do agente (o contabilista). É a exceção, porque a regra geral é a da coação moral irresistível, da ameaça de demissão por justa causa, da ameaça de dar más informações a terceiros, após a demissão, tudo partido dos superiores hierárquicos do contabilista, quando este é empregado.

No primeiro caso, ele será o co-autor-executor do crime-meio, no segundo (coação, etc.), a responsabilidade penal será exclusiva de quem deu as ordens ao contabilista-empregado;

9º) Quem, na qualidade exemplificada no 2º item, determinou que se lançassem na contabilidade oficial custos ou gastos fictícios, sem documentação correspondente, idônea ou com documentos adulterados, alterando, assim, o lucro e reduzindo o imposto de renda de pessoa jurídica e a contribuição sobre o lucro líquido;

10º) Quem, na qualidade exemplificada no 2º item, determinou que se inserissem em contas do balanço do exercício social valores fictícios (no ativo circulante), se transferissem dívidas a curto prazo (passivo circulante) para o longo prazo (exigível a longo prazo), *mascarando* ou *maquiando*, assim, o balanço e alterando a verdade juridicamente relevante, sobre a liquidez da empresa.

A sonegação fiscal, porém, dependerá da ocorrência de uma redução ou supressão do imposto de renda de pessoa jurídica, o que afetará uma conta de resultado;

11º) Partícipes ou participantes. Além dos casos do 3º item, são também partícipes do delito do crime-fim (sonegação fiscal consumada) qualquer pessoa física que se beneficiou com o produto do ilícito penal, auferindo vantagem econômica ou financeira ilícita, de que são exemplos:

a) quem intermediou a negociação, a venda de notas fiscais adulteradas;

b) quem comprou e utilizou as notas fiscais adulteradas, beneficiando-se com os créditos fiscais ou reduzindo o lucro e o imposto de renda de pessoa jurídica, bem como a contribuição sobre o lucro líquido (CSLL) (Lei nº 7.689/88);

c) quem recebeu participação, comissão ou percentual, por angariar *clientes*, *aproximar* pessoas interessadas, oferecer a compra ou a venda dos documentos falsos;

d) quem, ocupando quaisquer dessas posições ou estando em uma ou mais dessas situações, participou da intermediação, compra, venda e auferiu vantagem econômica ilícita com o produto da mesma, nos casos das letras *a*, *b* e *c* do 8º item.

12.2. Supressão ou redução de impostos ou de contribuições, com o emprego do "falsum"

Os crimes-meio, *v.g.* falsidade ideológica, uso de documento falso ou falsificação material, já têm tipificação na parte especial do Código Penal.

Porém, para que haja incursão no delito de sonegação fiscal, batizado de *supressão* ou *redução* de impostos ou de contribuições, pelo *caput* do art. 1º da Lei nº 8.137/90, é preciso que um do crimes-meio exemplificados, tenha sido utilizado eficientemente e apto a gerar a redução ou a supressão de um imposto ou de uma contribuição que eram devidos nos termos da lei tributária ou previdenciária, mas foram suprimidos ou reduzidos exatamente em face do emprego, uso ou utilização de um dos crimes-meio ou conexos.

13. DECLARAÇÃO DE INIDONEIDADE. Lei federal nº 9.430

13.1. Aplicação analógica da lei ao fisco estadual. Processo administrativo-fiscal obrigatório. Estorno de créditos fiscais

Os arts. 80, 81 e 82 da Lei nº 9.430 (DOU-I de 30.12.1996) disciplinaram, no âmbito exclusivo da Secretaria da Receita Federal, o procedimento e o processo para a declaração de inidoneidade de uma empresa ou firma, o que afetará a própria eficácia jurídica e a validade administrativo-fiscal dos documentos que ela emitir, após a declaração no Diário Oficial da União, isto é, suas notas fiscais serão consideradas inidôneas, não podendo, pois, gerar a escrituração de créditos fiscais de IPI, ICMS, ISS, e nem ser contabilizadas como custos, despesas ou gastos.

Cumpre assinalar que qualquer procedimento na espécie, reger-se-á sempre pelas normas e princípios constitucionais do contraditório pleno e amplo (CF, art. 5º, LV), para que prevaleçam as regras inelidíveis, intolhíveis e inafastáveis do *due process of law*, isto é, o amplo e irrestrito direito de defesa do contribuinte na via administrativa, indicando defensor especializado na área, contador experiente como assistente técnico, produzindo provas e diligências necessárias e pertinentes.

13.2. Firmas e empresas inodôneas. Notas fiscais inidôneas. Créditos fiscais

Tanto o procedimento administrativo prévio, quanto a declaração de inidoneidade, são medidas de suma gravidade, só cabíveis *in extremis*, quando falharem todas as providências fiscais normais para que o contribuinte regularize sua situação fiscal na Receita Federal, nomeadamente porque, uma vez declarada inidônea uma empresa (pessoa jurídica, firma individual), e publicada a declaração no Diário Oficial da União (seção I), além da imediata, simultânea e automática ineficácia e imprestabilidade de todo e qualquer documento fiscal emitido pela empresa inidônea, seu conceito desaparece, sua credibilidade ou confiabilidade se evaporam, e ela passa a ser uma *empresa morta-viva*, sem qualquer possibilidade de continuar no mundo jurídico dos negócios lícitos. A partir da publicação da declaração, todas as notas fiscais, recibos, faturas, duplicatas passam a ser documentos ideologicamente falsos perante a Secretaria da Receita Federal, com reflexos sobre terceiros.

Alerta-se, porém, que sem o prévio e anterior processo administrativo-fiscal, em contraditório pleno e amplo com o impostergável e inafastável direito de defesa plena e ampla pela empresa sob investigação de inidoneidade, o ato administrativo de qualquer autoridade

fazendária federal ressentir-se-á da falta de legalidade, de moralidade, de impessoabilidade – condições e requisitos para a validade, eficácia de todo e qualquer ato administrativo, mesmo quando praticado pelo ministro da Fazenda ou pelo secretário da Receita Federal (CF, arts. 5º, *caput*, 1ª parte, inciso II e 37, *caput*).

Se a declaração limitar ou impedir que o contribuinte exerça as garantias constitucionais da livre iniciativa, da livre concorrência e do livre exercício de sua profissão ou atividade econômica lícita (CF, arts. 1º, IV, *in fine*, 170, *caput*, 5º, XIII e 170, IV) obviamente que para se chegar a tal ponto será necessário, indispensável e imprescindível que ela seja a última etapa de um procedimento legal, dentro do contraditório, onde esgotadas todas as prerrogativas e garantias constitucionais de ampla defesa, o contribuinte não teve êxito em demonstrar que era plenamente idôneo em face das leis federais.

Se a medida afetar de forma grave o contribuinte, ela deve ser sempre pautada na objetividade, na impessoabilidade, na moralidade e na legalidade e assim, para não se tornar arbitrária, abusiva, teratológica, com flagrante ilegalidade, deverá alcançar todos os que se encontrem em idênticas situações fiscais perante a Receita Federal, simultaneamente, sob pena da *escolha* caracterizar desvio de poder (alínea *h* do art. 4º da Lei nº 4.898/65) e violação dos atributos e notas extrínsecas do sujeito de direito perante a Constituição Federal, perante a Secretaria da Receita Federal, ferindo os princípios da isonomia (STF, RTJ 119/465).

13.3. Ato administrativo e Poder Judiciário

Normalmente, não cabe ao Poder Judiciário interferir nos atos da administração pública do Poder Executivo, em face da autonomia e independência dos poderes, o que ocasionaria a ruptura do equilíbrio de harmonia que deve reinar entre os poderes, não em benefício de seus membros e componentes, mas, única e exclusivamente em benefício de toda a nação e da coletividade que a compõe e espera que os poderes da república cumpram seus deveres específicos, em prol do bem comum da coletividade, deixando os seus em segundo plano.

Essa é uma das mensagens contidas no art. 2º da Constituição Federal que consagrou, na redemocratização do Brasil, os princípios das cartas políticas anteriores da nossa tradição: a separação e a independência dos três poderes que existem na República Federativa (e Unitária) do Brasil.

Mas os atos administrativos, desde que ilegais, ilegítimos, eqüidistantes do interesse público, eivados de ilegalidade, de pessoabilidade, de imoralidade, violadores dos direitos-garantias constitucionais, tais como contraditório pleno e amplo, que se materializa com o *due process of law*, com o exercício ilimitado do amplo direito de defesa, de produção de provas pertinentes e necessárias, reclamam a interferência do Poder Judiciário, que é sempre o guardião da legalidade, da moralidade, da impessoabilidade, exigidos como *conditio sine qua non* de todo e qualquer ato administrativo, além, obviamente, do interesse público (CF, art. 37, *caput*. STF, RTJ 79/478-490).

Assim, se o contribuinte detém provas idôneas, pré-constituídas, relevantes, consistentes e pertinentes à regularidade, à legalidade do cumprimento de suas obrigações principais e acessórias, na atividade econômica lícita que explora; e demonstra em juízo que o

procedimento da Receita Federal (ou mesmo da Secretaria da Fazenda Estadual ou das Finanças do Município, que através de lei, venha a submetê-lo ao procedimento idêntico ao da Receita Federal...), contém equívocos patentes, erros evidentes, seja de apreciação e valoração de sua contabilidade, de sua escrituração fiscal e dos livros comerciais, dos documentos emitidos, da regularidade de suas operações e de sua situação fiscal e que, no caso, está presente o desvio de poder ou o seu abuso, dos quais resultaram a declaração de inidoneidade de sua empresa, atingindo os próprios atributos individuais do titular, do sócio, do acionista, da empresa declarada inidônea – o que se comunica psicologicamente às pessoas físicas dela, componentes e integrantes, ainda que sejam diretores, gerentes, delegados ou procuradores com poderes de gerência, sem, porém, ostentarem a qualidade de sócio ou de acionista, mesmo diante da regra jurídica e não psicológica do art. 20 do Código Civil, a empresa deve agir.

Na hipótese, cabe à empresa ingressar em juízo, com a ação anulatória de ato administrativo, ou declaratória da regularidade da relação jurídica, tributária e obrigacional (da empresa considerada inidônea) para, demonstrando de plano, com provas documentais pré-constituídas, pedir a ineficácia e a invalidade do ato declaratório e de sua publicação, relativos à inidoneidade da empresa, bem como a realização de perícia contábil, onde obrigatoriamente o juiz federal (caso de ato da Secretaria da Receita Federal e seus agentes), fará quesitos objetivos (*v.g.* regularidade, legalidade e eficácia da escrituração fiscal e mercantil da empresa, dos lançamentos contábeis e fiscais em seus livros, do cumprimento das leis comerciais: Código Comercial, Decreto-lei nº 486/69, Lei nº 6.404/76 e Decreto-lei nº 1.598/77, dos documentos fiscais por ela emitidos, na conformidade das normas da legislação fiscal federal e formulários oficiais decorrentes de convênios ICMS ou criados pela Secretaria da Receita Federal, a regularidade da entrega das declarações dos impostos em geral etc.).

Verificando o juiz que a declaração da inidoneidade não obedeceu ao contraditório, ao *due process of law,* que houve cerceamento de defesa pela recusa em deferir as provas pertinentes e necessárias requeridas a tempo e fundamentadamente pelo contribuinte, ou pela omissão em decidir sobre elas, que a declaração não tem a motivação adequada e pertinente, não exteriorizando os fundamentos de fato e de direito em que se escuda para tornar a empresa inidônea, por sentença, declarará, *ex tunc,* ineficaz, inválido, nulo e insubsistente o ato administrativo e o respectivo processo, bem como a publicação no órgão oficial.

A ação declaratória ou anulatória comporta, na espécie, uma tutela antecipada (CPC, art. 273, *caput* e inciso I), independente de garantia, caução, depósito, fiança, que se destina a permitir o normal funcionamento da empresa, com a emissão eficaz de notas fiscais, evitando-se, assim, o seu encerramento, antes que a sentença transite em julgado, a qual seria inócua, sem qualquer direito material a preservar, em sendo vitorioso o contribuinte.

Cumpre chamar a atenção do leitor que as Súmulas 346 e 473 do STF já contêm certa norma de conduta para a administração pública invalidar, declarar nulos e ineficazes seus atos, quanto ilegais ou violadores das garantias constitucionais, o que tem o apoio da doutrina atual, como se vê em Weida Zancaner, *Da convalidação e da invalidação dos atos administrativos,* 1ª edição, SP, RT, 1990, p. 56.

O plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o ERE nº 75.421-BA, abordou todos os aspectos da apreciação e decisão pelo Poder Judiciário dos atos administrativos,

à luz da doutrina específica de Victor Nunes Leal, Caio Tácito, Seabra Fagundes, José Cretella Júnior etc. (RTJ 79/478-490).

Finalmente, pode-se concluir o tema:

a) obtendo vitória no Judiciário, os atos administrativos da Receita Federal (ou de outras fazendas públicas), ficam sem efeito, inoperantes, convalidando-se todos os documentos fiscais emitidos pela empresa, já que a decisão judicial é declaratória (mesmo no caso da ação anulatória), e retroage sempre *ex tunc;* e com isso o inquérito policial, a denúncia, a sentença penal, o acórdão a ela relativos, caem todos de uma só vez por terra, como *ídolos de barro*, sem pés de sustentação. Evaporam-se, transformam-se em poeira, em resquícios de atos nulos, açodados. Suas causas não existiram;

b) porém, o insucesso da via judicial trará contra a empresa, no plano administrativo-fiscal e de responsabilidade civil, a carga da responsabilidade, independente desta em relação aos seus componentes: diretores, sócios-gerentes, sócios ou acionista-controlador, quanto ao plano penal e tributário, naquilo em que tenham participado, orientado, tirado qualquer benefício, ou lesionado o interesse público relevante do bem juridicamente tutelado, independente da extensão a terceiros conluiados;

c) a prudência aconselha que se aguarde o desfecho do processo administrativo-fiscal e o judicial (se existente), para que se instaure o inquérito policial necessário, com a perícia contábil.

Resta considerar o emprego da analogia, relativa aos procedimentos administrativos de cunho federal, com referência ao processo administrativo-fiscal para apuração da inidoneidade da empresa (pessoa jurídica ou comerciante em nome individual, dito de firma individual), e das notas fiscais por ela emitidas, nomeadamente quando consignem créditos fiscais referentes ao ICMS. Vale dizer, por analogia, empregar o procedimento ao ICMS.

O emprego da analogia, desde que não seja para dispensar a cobrança de tributo – o que só a expressa previsão legal pode conceder – nem para a exigência idêntica (§§ 1º e 2º do art. 108 do CTN), pode ser adotado para suprir deficiências da legislação tributária de um ente político (*v.g.*, no caso concreto, do Estado onde a legislação seja omissa quanto ao processo de apuração da inidoneidade da empresa emitente de notas fiscais), onde ela for omissa, servindo-se, assim, dos procedimentos adotados pela lei federal, mormente diante dos princípios da abrangência nacional dessa lei e da exegese teleológica do § 1º do art. 24 da Constituição.

Assim, se no Estado B a legislação tributária é omissa quanto ao procedimento completo, adequado e correto, como explicitado no comentário aos arts. 80, 81 e 82 da Lei nº 9.430/96, cabe à administração tributária do Estado aplicar os procedimentos preconizados nos dispositivos supra, o que encontra legalidade junto inciso I do art. 108 do Código Tributário Nacional.

Sem o processo administrativo prévio, em contraditório pleno, produzido pela administração tributária do Estado respectivo, onde em ampla defesa assegurada ao contribuinte, inclusive com a nomeação de defensor *ad hoc*, se for o caso, seja apurada a inidoneidade real e concreta da empresa – o que não deve ser confundido com empresas que, embora irregulares perante o fisco, operam regularmente em suas atividades lícitas, nada esconden-

do, nada omitindo, funcionando em locais certos e determinados, o fisco não pode considerar a inidoneidade, nem exigir o estorno do crédito fiscal do ICMS das notas fiscais emitidas por quaisquer empresas, o que, se for concretizado, dará direito ao adquirente das mercadorias (que teve o crédito glosado), impetrar mandado de segurança para o restabelecimento dos valores glosados e anulação do lançamento feito pelo fisco do ICMS.

O fisco tem lavrado autos de infração, exigindo o estorno de créditos fiscais de impostos não-cumulativos (ICMS, IPI), quando as notas fiscais que os registram são emitidas por firmas que o agente do fisco considera inidôneas, sem, porém, provar o porquê da inidoneidade, declarando, em conseqüência, a ineficácia do documento fiscal e do crédito que ele contém, ocasionando, com isso, lesão patrimonial ao comprador-contribuinte que, com isso, sofrerá penalidades de vulto, sendo considerado, *a priori,* um delinqüente.

Sem prova do dolo do adquirente, não cabe imputar a este os atos do emitente (vendedor) da nota fiscal.

13.4. Contribuinte. Inidoneidade. Prova. Ônus do fisco. Publicação no Diário Oficial

A inidoneidade deve ser provada como ônus exclusivo do fisco porque não cabe ao contribuinte-comprador, adquirente da mercadoria, matéria-prima, produtos acabados ou materiais, o dever de inspecionar seu fornecedor, de fiscalizá-lo, de verificar a exatidão de suas inscrições fiscais e o registro na junta comercial etc. Se os documentos fiscais que acompanham as mercadorias se apresentam extrinsecamente formais, com os dados normais de qualquer nota fiscal ou nota-fatura, não há por que não lhes dar fé, segundo os usos e costumes vigentes no comércio brasileiro.

Para que uma firma ou sociedade seja considerada inidônea, são necessárias providências administrativas anteriores à declaração da inidoneidade fiscal e jurídica, que se comunicará a terceiros que transacionem com a empresa que assim for considerada. As providências dizem respeito à obrigatoriedade da observância do contraditório pleno e amplo, em qualquer via, como uma garantia e segurança dos negócios jurídicos entre os que exploram atividade econômica lícita, não como uma promessa ou programa teórico de governo, mas como um direito-garantia que a Constituição Federal assegura a todos os domiciliados no Brasil, contra os abusos, os desmandos e, por questão de segurança, credibilidade das mesmas relações empresariais. Esse o magistério de Agustin Gordillo (*Princípios Gerais de Direito Público*, RT, SP, 1977, p. 66, nº 13).

Assim, para que uma firma ou sociedade seja declarada e considerada inidônea, com a conseqüente ineficácia dos documentos fiscais que emitirá, a partir da publicação no diário oficial da declaração, a administração fazendária deverá observar as seguintes providências formais:

a) a formação de um processo administrativo-fiscal, em contraditório pleno, com ampla defesa e produção de provas documentais e periciais pertinentes, pela firma ou sociedade acusada de inidoneidade, que deverá ser identificada minuciosamente e de forma ampla e completa, inclusive com referência à identidade e qualificação de seus sócios, acionistas, diretores ou gerentes. Se ausente, sem representante legal encontrado, nomear-se-á um defensor qualificado;

b) nenhuma prova necessária e pertinente poderá ser suprimida ou substituída por depoimento de pessoas, nomeadamente quando tais depoentes sejam servidores do fisco, seus familiares ou pessoas com interesses fiscais;

c) a decisão que declarar a inidoneidade da firma ou sociedade, deverá ser publicada no diário oficial do Estado ou da União (conforme o processo administrativo), com um resumo dos fatos e a conclusão do processo, bem como com a qualificação completa e a identificação correta da firma, empresa, seus sócios etc., e os fundamentos da decisão, exteriorizados em motivos idôneos, existentes, concretos e atuais, que atestem a inidoneidade, isto é, o seu porquê. Cf. p.ex. STF, RTJ 79/478-490 (inteligência).

Qualquer auto de infração que for lavrado contra os terceiros adquirentes ou compradores de produtos, matérias-primas, mercadorias ou materiais fornecidos pela firma-empresa inidônea, deverá, obrigatoriamente, mencionar no próprio corpo do auto o diário oficial que publicou a declaração de inidoneidade do fornecedor (número do jornal, dia, número do processo administrativo-fiscal, repartição declaradora), sem o que, o auto será nulo (TJSP, Ap. Cív. nº 146.787-2-SP, JTJ-Lex 124/39-41), com o cancelamento do auto de infração. E isso abrange também o imposto municipal.

O procedimento formal, obrigatório, indispensável, tem relevante razão de ser: sem ele, ficaria o fisco autorizado a praticar, discricionariamente, atos abusivos e arbitrários contra qualquer empresa ou firma individual, sempre se sabendo que o abuso do fisco fica impune, porque não denunciado, mas acobertado pela administração fazendária. E assim lavrar-se-iam autos de infração contra qualquer contribuinte, aleatoriamente, com evidente desvio e abuso de poder, glosando créditos fiscais legítimos, ao bel-talante do agente do fisco, investindo e anulando todas as garantias constitucionais da livre iniciativa, da livre concorrência, do pleno exercício das atividades lícitas (arts. 1º, IV, *in fine*, 170, *caput*, 5º, XIII e 170, IV), permitindo-se com isso que determinados contribuintes adredemente escolhidos pagassem mais imposto (pelo estorno), onerando o custo de seus produtos, reduzindo-lhes assim as vendas, pela imoral e gritante concorrência desleal imposta coercitivamente pelo ato atrabiliário do fisco, tudo ainda, num acinte ao princípio da legalidade, da moralidade e da estrita vinculação e regramento dos atos administrativo-fiscais (arts. 97, II, III e IV, § 1º, art. 113, § 1º, 114, 116, I e o parágrafo único do art. 141 e art. 144 do CTN, c/c arts. 37, *caput*, 150, I, da CF), já que o estorno do crédito, além de ofender o princípio da não-cumulatividade (no caso da exigência abusiva, ilegal, discriminatória, via da inidoneidade automática e sem freio ou limitação, se não existir o processo aludido) consagrado nos arts. 153, § 3º, II e 155, § 2º, I, da Constituição, vai representar um verdadeiro aumento indireto das alíquotas do imposto, com o aludido estorno do crédito, além de:

a) criar um verdadeiro *empréstimo compulsório* sem lei complementar, a fundo perdido, porque com o estorno o fisco arrecadará mais, ilegal e inconstitucionalmente;

b) criando para a Fazenda Pública um direito baseado em ato ilícito, com objetivo imoral, isto é, via de uma nulidade (Hely Lopes Meirelles, *Direito Administrativo Brasileiro*, 15ª ed., SP, RT, 1990, p. 150);

c) violando o princípio da legalidade, da moralidade e da estrita vinculação de todo e qualquer ato administrativo (CF, art. 37, *caput*);

d) quebrando toda e qualquer confiabilidade na administração fazendária e na credibilidade de seus atos.

Não existindo o processo administrativo-fiscal em contraditório pleno e amplo, com a produção de todas as provas necessárias e pertinentes, que dê origem à declaração de inidoneidade de uma firma ou empresa, com a conseqüência da ineficácia dos documentos fiscais que ela expedirá para terceiros, o auto de infração que exigir estorno de crédito fiscal nos impostos não-cumulativos, constituirá ato com abuso de poder (crime tipificado na alínea *h* do art. 4º da Lei nº 4.898/65, independente do delito capitulado no art. 20 da Lei nº 8.137/90 – concurso formal), que reclama a impetração de mandado de segurança com liminar *inaudita altera pars*, sem a prestação de qualquer garantia ou contracautela, para declarar nulo o auto de infração.

Existindo o processo administrativo-fiscal e sua publicação no diário oficial, observadas as condições para sua validade e eficácia (contraditório pleno, perícia, defesa ampla etc.), a ausência de declaração no próprio corpo do auto de infração da menção ao ato declaratório de inidoneidade, constituirá irregularidade que obrigará à invalidade da sua lavratura, sem prejuízo da imediata lavratura de outro auto com a declaração correta de inidoneidade, em seu próprio corpo, com a indicação do diário oficial que a publicou.

Daí que o Ministério Público não deve, se prevalecer o mínimo de bom senso e de responsabilidade funcional, denunciar o contribuinte com base em auto de infração lavrado por fiscal inexperiente, incapaz para a realização de auditoria ou perícial contábil extrajudicial e nem especialista em direito tributário.

Uma denúncia precipitada, baseada num auto de infração nulo (no exemplo do estorno de crédito abusivo, aqui falado), constitui não só inépcia, mas um crime de abuso do direito de denunciar, que também se enquadra no mesmo dispositivo da alínea *h* do art. 4º da Lei Federal nº 4.898/65 sem, porém, a incidência do art. 20 da Lei nº 8.137/90, já que este dispositivo é delito próprio dos agentes do fisco, aí compreendido, porém, qualquer servidor que exigir tributo ou contribuição que sabe ou devia saber indevidos (*v.g.* setor de julgamento, delegado fiscal, superintendente da Receita Federal, coordenador tributário etc.).

O Superior Tribunal de Justiça manteve acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo que, em caso semelhante aos aqui estudados, decidiu que:

> "Creditamento indevido de ICM. Não cabimento. Idoneidade da firma. Devidamente comprovada a sua constituição legal. Bloqueio de inscrição da firma. Inexistência de publicação e falta de comunicação ao registro de comércio, quanto a tanto. Escrituração contábil e fiscal, bem como efetuação de pagamentos. Existência de documentos que atestam tais fatos" (Ag. nº 144.706-SP, DJU-I de 11.6.1997, p. 26.206).

Desta ementa do acórdão, conclui-se, sem grande dificuldade, que:

a) não houve um processo administrativo-fiscal, com a efetuação de uma auditoria contábil na empresa, procedida por contador habilitado e experiente, sempre em contraditório pleno e amplo;

b) a declaração de inidoneidade da empresa (vendedora e emitente das notas fiscais), não foi publicada no diário oficial do Estado (no caso);

c) não houve comunicação ao registro do comércio, nem, conseqüentemente, o auto de infração continha a data do diário oficial em que foi declarada inidônea a empresa emitente;

d) e, tendo a compradora (objeto de glosa do crédito supostamente indevido de ICMS) pago as aquisições que fez, como terceiro de boa-fé, não poderia ser penalizada por eventuais falhas e irregularidades da vendedora.

E o Diário Oficial da União, seção I, de 11.8.1997, na página 17.249, publica uma relação de onze empresas consideradas inidôneas pela Secretaria da Receita Federal, por não possuírem existência de fato nos endereços que constam de seus registros, embora constituídas regularmente.

Nesse diário oficial não há qualquer notícia da existência do processo administrativo-fiscal anterior, prévio, em contraditório pleno e amplo (CF, art. 5º, LV). A Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 66 (DOU-I de 1º.9.1997, pp. 9.010/9.011), que trata de temas ligados a essas empresas, mas, especificamente, sobre a inscrição inapta no cadastro geral de constribuites do Ministério da Fazenda.

O Superior Tribunal de Justiça, ao decidir o REsp nº 94.140-MG (DJU-I de 1º.7.1997, p. 31.463-464), tendo como relator o Ministro José Delgado, manteve o direito ao crédito lançado de ICMS feito pela compradora, destacando, na ocasião, fundamento relevante de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, na Apelação Civei nº 146.787-2:

> "Somente após a publicação da declaração de inidoneidade da empresa no diário oficial é que passa a existir a presunção da sonegação. Com efeito, todos os atos administrativos devem se pautar pelos princípios básicos da administração pública, entre os quais o da publicidade.
>
> A publicidade é a divulgação oficial do ato para conhecimento público e início de seus efeitos externos. Daí por que as leis, atos e contratos administrativos, que produzem conseqüências jurídicas fora dos órgãos que os emitem, exigem publicidade para adquirirem validade universal, isto é, perante partes e terceiros (Hely Lopes Meirelles, ob. cit., p. 64).
>
> Antes da publicação do ato administrativo no diário oficial ele não produz efeitos entre as partes e terceiros. Assim, é forçoso concluir que a apelante transacionou com as referidas empresas, desconhecendo que elas eram inidôneas ou elas ainda não haviam sido assim declaradas, porquanto não há nos autos prova da publicação da referida declaração" (de inidoneidade) (JTJ-Lex 124/125-126).

Temos que caracteriza o delito de abuso de autoridade na modalidade de abuso de poder em concurso formal com o delito de excesso de exação, tipificados respectivamente: a) na alínea *h* do art. 4º da Lei nº 4.898/65; b) no art. 20 da Lei nº 8.137/90, a notificação, a intimação, o auto de infração do fisco ou da administração fazendária estadual, federal, municipal, para que o contribuinte efetue estorno de crédito fiscal de ICMS, de IPI, de ISS, sob o fundamento da inidoneidade da firma ou empresa emitente da nota fiscal, sem que tenha existido o aludido processo administrativo-fiscal prévio, precedido de auditoria contábil-fiscal na empresa emitente das notas e, apresentada a defesa, a empresa tenha sido considerada como tal, sendo a conclusão publicada no diário oficial respectivo, e em todo ato fiscal constará o número do diário oficial e o do processo.

14. SONEGAÇÃO FISCAL. Momento da consumação do delito. Forma de constatação e apuração

O momento da consumação da sonegação fiscal é aquele em que é obtido o resultado material, a vantagem ilícita que beneficia a pessoa jurídica ou a firma individual (a pessoa física também, dependendo das circunstâncias, especialmente com referência à sonegação fiscal do imposto de renda por ela devido), com a supressão ou a redução do tributo ou da contribuição devida, na exegese do *caput* do art. 1º da Lei nº 8.137/90, o que é conseguido através do emprego de fraudes fiscais, meios fraudulentos e dolosos, via dos crimes-meios integrantes do *falsum* (*v*.g. falsidade ideológica, material ou documental e uso de documento falso). (STJ, REsp nº 172.375-RS, 5ª T., Rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, DJU-I de 18.10.99, p. 252).

A supressão ou a redução do tributo ou da contribuição, obtida por meio fraudulento, com dolo específico, que é sempre anterior à consumação do delito, caracteriza, pois, a sonegação fiscal. O delito ocorre no momento exato em que o resultado material for obtido, que corresponde, também, exatamente, ao momento em que a Fazenda Pública sofre o dano patrimonial, deixando de arrecadar o que lhe era devido, ainda que o recolhimento devesse ocorrer em período posterior.

Como se trata de crime de resultado material, isto é, delito que sempre deixa vestígios *materiais* concretos, recentes, já que perpetrado em empresa, no interesse desta ou de outra, a *perícia contábil* torna-se não apenas necessária, indispensável, mas insubstituível, para que se tenha a mais absoluta certeza e segurança, quanto aos elementos essenciais que devem figurar na denúncia, de forma clara, direta e precisa:

a) a data em que se consumou a supressão ou a redução do tributo ou da contribuição, seja para efeito de prescrição, seja para efeito de situações pessoais de algum agente, seja em face da legislação que tipificava o delito ou de eventuais alterações nas suas penalidades;

b) o montante atualizado do dano patrimonial sofrido pelo Fazenda Pública – elemento integrante do próprio delito material;

c) o mecanismo utilizado para a obtenção do resultado material, o que implica em atingir todos os crimes-meios utilizados pelos agentes, bem como o *modus operandi;*

d) autores, co-autores e partícipes e grau de participação.

e) a conduta dolosa de cada agente e o nexo de causalidade demonstrados com a absoluta precisão e concisão.

15. PRESUNÇÃO FISCAL. Inadmissibilidade. Abuso de autoridade

Não se admite em hipótese alguma que os agentes do fisco presumam a existência de atos e fatos, operações ou situações fáticas previstas abstratamente nas leis tributárias, as quais devem ser *provadas* material e documentalmente (mesmo que para isso se utilize dos trabalhos técnicos de auditoria ou perícia contábil extrajudicial) de *forma cabal*, quanto à sua existência. Assim, não se presumem ocorridos:

a) o fato gerador de um tributo ou contribuição;

b) o subfaturamento, a nota-sanfona, o caixa 2;

c) a nota fria, a nota paralela, o *passivo fictício*;

d) o conluio, as vendas sem notas, a exportação fantasma;

e) quaisquer fraudes fiscais, o *estouro de caixa* etc.

A lavratura de auto de infração ou de notificação fiscal de lançamento, seja para cobrar impostos, contribuições, suas diferenças, ou para aplicar penalidades, fundados em presunções, são nulos *ab initio,* porque toda a atividade dos agentes do fisco é sempre regrada, vinculada estritamente à expressa presunção legal, não havendo aí qualquer campo para o *livre-arbítrio,* para o emprego do discricionarismo, para as suposições, para as criações de ficções ou empirismos que só têm lugar nas mentes doentias, ou nos cérebros em devaneios... Cf. parág. único, do art. 142 do CTN.

O princípio da estrita e insubstituível legalidade há de ser respeitado em toda a sua plenitude, porque fora daí, o agente penetra na seara do delito de abuso, excesso ou desvio de poder – crime de abuso de autoridade –, havendo cobrança, lançamento, autuação de tributos ou contribuições por presunção (art. 4º, "h", da Lei nº 4.898/65, c/c art. 20, da Lei nº 8.137/90).

16. DIFERIMENTO FISCAL. Suspensão do imposto autorizada por lei. Postergação ilegal (fraude fiscal)

Dizemos que há diferimento do imposto quando, em face de expressa previsão da lei tributária, uma operação, embora onerada pelo imposto, vai ser gravada numa etapa posterior. O imposto fica suspenso, temporariamente.

Assim, o imposto que deveria ser debitado ou cobrado na nota fiscal, fica diferido para um momento futuro, que a lei tributária prevê e estabelece quando o gravame passa a ser devido.

Quando o industrial adquire certos insumos de produção, que por ele vão ser industrializados, a aquisição coberta por documento fiscal idôneo e previsto na lei tributária respectiva, não dá direito a crédito pela entrada, porque o imposto devido (o ICMS a ser pago pelo industrial), fica diferido *ex vi legis,* para o momento em que ocorrer a saída do produto industrializado com aqueles insumos de produção (*v.g.* matérias-primas de origem agropecuária).

Isso também ocorre no IPI, quando o termo técnico empregado pela legislação desse imposto o denomina de suspensão. É o caso da industrialização por encomenda, quando o contribuinte remete matérias-primas ou produtos em elaboração para serem industrializados em outro estabelecimento, devendo o produto acabado retornar ao estabelecimento do encomendante e, por ocasião da *saída* a qualquer título, do estabelecimento que enviara as matérias-primas ou produtos em elaboração, o IPI será cobrado na nota fiscal.

Portanto, o diferimento ou a suspensão do imposto são fatos fiscais devidamente autorizados expressamente pela lei tributária específica de cada imposto, que não pode ser *transplantada* de um para outro, seja em função da diversidade de fato gerador, de legislação específica ou de competência do ente político titular do imposto.

No imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ), na legislação pertinente, há casos expressos e específicos que ela elenca e faculta o diferimento do imposto de renda de

pessoa jurídica (IRPJ) para o final da execução da obra ou serviço. É o caso da construção de grandes obras de engenharia.

Mas, quando falamos em postergação, significa tecnicamente que o contribuinte projetou contabilmente, mediante lançamento no livro diário (ou mesmo, por omissão do lançamento), um fato que normalmente seria tributado num período menor, se não houvesse a postergação não autorizada pela lei. Daí pode-se concluir que:

a) na postergação há uma fraude fiscal, porque o *diferimento* às avessas ou às oblíquas, é feito à margem da lei, isto é, tal mecanismo não é autorizado pela lei, e o contribuinte dele faz uso para protelar, procrastinar o fato gerador e o recolhimento do imposto;

b) no diferimento, ou na suspensão, há sempre uma autorização legal para que o imposto fique prorrogado e recolhido futuramente, na ocasião em que a própria lei (IPI, ICMS) indica. É o que vimos nos exemplos.

Podemos ilustrar situações fiscais com exemplos que tornam o tema árido mais compreensivo:

1º) Ocorre postergação do imposto de renda devido pela pessoa jurídica, o que constitui fraude fiscal, quando as receitas tributáveis num período (por já ter ocorrido o respectivo fato gerador do imposto, segundo a regra do art. 43 do CTN), são postergadas para o futuro: o contribuinte contabiliza a receita auferida no período-base de 1998, em seus livros diários, como receitas de exercícios futuros, a serem realizadas no ano de 1999 embora, como vimos acima, elas já integrassem os créditos da conta de resultados (antiga lucros e perdas), em face de a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica estar consumada no ano de 1998. E com essa fraude fiscal, via do lançamento contábil no diário, ou mesmo, via de sua omissão (em ambos os casos o crime-meio será a falsidade ideológica, para atingir o crime-fim: a sonegação fiscal), o imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ) que deveria ser pago em 1999, fica postergado para o ano de 2000. Ver: "Adiantamentos de Clientes".

Com a postergação o contribuinte "jogou para frente", adiou o imposto que legalmente era devido e que deveria ser pago no exercício financeiro de 1999. Esse tipo de fraude é do cotidiano brasileiro, porque a fiscalização federal não dispõe de auditores contábeis habilitados e com experiência para detectar, mediante perícia contábil de profundidade, a postergação do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ).

A perícia contábil de profundidade seria procedida com o exame de escrita, a revisão de lançamentos contábeis em confronto com os documentos que lhes deram origem; a análise de custos, despesas e receitas operacionais; fontes de custeio da empresa; nível de endividamento; evolução de recursos próprios e capital de terceiros etc.;

2º) Ocorrerá postergação do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) e do imposto sobre serviços (ISS), no caso de prestação de serviços gravada com o imposto municipal, se a receita auferida num período não é objeto de emissão de nota fiscal, e também de escrituração nos livros fiscais e diário, não sendo pagos os impostos, ainda que a mesma receita seja objeto de nota fiscal e contabilização num período posterior àquele em que deveria ter sido. A fraude aqui ocorreu por omissão, falta de emissão da nota fiscal relativa à prestação de serviços, falta de escrituração nos livros fiscais e contábeis e, conseqüentemente, do recolhimento do ISS devido e emissão da nota na época própria. Ver a Lei nº 8.846/94;

3º) O caso supra pode gerar também uma postergação se o lançamento contábil no diário registra, com simulação, disfarce, uma falsidade ideológica: serviços a serem executa-

dos, postergando-se o imposto sobre serviços (ISS) e o imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) para períodos futuros. A fraude aqui é por ação (= ato comissivo);

4º) Pode ocorrer ainda a fraude fiscal atingindo mais de perto o ICMS e o IRPJ, se o contribuinte registra no diário mercadoria a entregar, recebendo o seu valor no período A, mas somente registrando o fato com o ocorrido no período B, isto é, postergando o ICMS e o IRPJ para um período diverso daquele em que eram devidos;

5º) Finalmente, a fraude exemplificada no item precedente pode ocorrer com o inverso lançamento: mercadorias a receber.

Chama-se a atenção para um fato relevantíssimo, no estudo da fraude fiscal, por postergação, um elemento essencial é o período legal em que o imposto deve ser apurado, comunicado ao fisco, mediante impresso fiscal próprio e no prazo legal (GIA, DIPJ, etc.).

Assim, a postergação do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) só ocorrerá se o lançamento falso (ou a omissão do fato), transferir de um ano para outro uma receita tributável que, auferida em 1996, só será oferecida à tributação em 1998, porque foi contabilizada como auferida em 1997. Quanto aos impostos indiretos (IPI, ICMS, ISS) a postergação ocorrerá dentro do próprio exercício em que ocorreu o fato gerador, e em período muito menor do que o imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ).

Na postergação ocorre sempre a falsidade ideológica, seja pela omissão do fato relevante que devia ser escriturado e registrado na contabilidade e na escrituração do contribuinte, seja também pela contabilização e escrituração simulada, baseada em fatos fiscais verdadeiros, mas distorcidos, ideologicamente falsificados nos livros de escrituração.

Detectar essas fraudes fiscais exige conhecimentos profundos de contabilidade, de auditoria contábil, de perícia contábil, em face da envergadura dos levantamentos a serem efetuados, inclusive no caso do IPI e do ICMS, com o emprego do levantamento específico de estoques, de consumo de matérias-primas, consumo ou utilização de embalagens, do custo da produção, das unidades produzidas, para se atingir eventuais diferenças de estoques. A mesma técnica deve verificar se os serviços foram prestados.

O que não pode acontecer em hipótese alguma é o Ministério Público denunciar, acusando os agentes como fraudadores, sem que antes, a perícia conclusiva, em inquérito policial, tenha efetuado todas as investigações técnico-contábeis necessárias, já estudadas nesta obra.

O mesmo entendimento há de ser aplicado ao fisco: não pode acusar genérica, abstrata e aleatoriamente pessoas de serem responsáveis por fraudes fiscais, sem antes proceder a uma auditoria contábil de profundidade e conclusiva.

Se, como já estudamos em "Presunção fiscal inadmissível", não se pode presumir a existência da fraude fiscal, segue-se que ela deverá ser provada através de investigação contábil de profundidade, que será feita pelo fisco com a auditoria contábil, ou pelo Ministério Público no inquérito policial (antes da denúncia), via perícia contábil.

17. NOTAS FISCAIS CALÇADA, SANFONA, MEIA NOTA E NOTA FRIA. Definição

Nesta obra o leitor encontrou muitas vezes os termos nota calçada, nota-sanfona, meia-nota e nota fria, sem uma explicação do seu significado já arraigado nos usos e costumes contábeis e fiscais do Brasil.

A seguir, damos o resumo do significado destes termos:

1º) Nota calçada. Diz-se que uma nota é *calçada* quando a primeira via registra um valor e as demais vias contêm valor inferior. É uma fraude fiscal que visa ao subfaturamento e à própria sonegação fiscal. Tem sido observada nas vendas pelo reembolso postal e nas vendas por encomenda, quando o cliente envia o pagamento e recebe a encomenda em sua casa ou escritório. A primeira via registra o valor da operação.

Ocorre falsificação material de documento particular: a nota fiscal, nota ao consumidor ou nota fiscal-fatura. O imposto recolhido é menor que o devido;

2º) Nota-sanfona. Diz-se que uma nota fiscal é *sanfona* quando ela serve para dar cobertura fiscal mais de uma vez à mesma operação. Opera-se por simulação fiscal. A nota fiscal não contém falsificação, nem falsidade ideológica: os elementos que ela contém coincidem com as mercadorias, produtos ou bens que ela registra e aos quais dá cobertura fiscal em seu trânsito. A fraude está no elemento *mais de uma vez*. Se for feito um levantamento específico de estoques, será constatada diferença equivalente às saídas sem emissão de notas fiscais, porque a nota-sanfona *deu cobertura* às saídas sem nota;

3º) Meia-nota. A meia-nota é um caso típico de subfaturamento. Com a obrigatoriedade de emissão de cheques nominativos acima de 100 BTNs, o problema da meia-nota encontrará alguma dificuldade na prática, mas não deixará de ocorrer. Em concreto, emite-se uma nota de 50 para uma venda de 100, e os restantes 50 cobram-se por fora, ocasionando um *caixa dois*. Pode ser detectada através de uma análise das origens dos depósitos bancários, inclusive em contas de sócios, acionistas, gerentes, diretores, parentes ou mesmo terceiros *testas-de-ferro*. O subfaturamento vai ocasionar o *estouro de caixa*;

4º) Nota fria. Uma nota que não corresponde a uma circulação correta, nem efetiva uma prestação de serviços, diz-se que é uma nota fria. Ocorre falsidade ideológica e quem usa tal nota, em tese, pode responder pelo delito de uso de documento falso. Se alguém usar de crédito fiscal oriundo de nota fria, comete estelionato contra a Fazenda Pública (tecnicamente, *caput* do art. 1º da Lei nº 8. 137/90).

Corresponde a uma *saída ficta* ou a serviço fictício.

18. NOTAS CALÇADAS OU ESPELHADAS

18.1. Talonários confeccionados por falsários, em nome de outra empresa existente, encerrada, falida. Talonários existentes em empresa real emitente. Talonários extraviados. Perícia contábil necessária

A fraude fiscal através da falsificação material da nota fiscal que registra um valor menor na via que fica presa ao talonário, bloco de notas ou em *sanfonas* computadorizadas, diverso do valor real ou verdadeiro que figurou nas vias que acompanharam o produto ou a mercadoria tem o nome, no jargão fiscal, de *nota calçada ou espelhada*. O imposto devido é pago sempre pelo valor menor que consta da nota fiscal, presa ao talonário, bloco de notas, ou nas *sanfonas* quando emitidas por processamento de dados.

A nota calçada ou espelhada é uma fraude fiscal comum no cotidiano, praticada empiricamente, mas demonstrando, sem sombra de dúvida, que o agente que ordenou a

emissão com o emprego da fraude, é portador de dolo máximo (caso não se trate de um mentecapto ou de um deficiente mental tão comum nos grandes centros urbanos), já que, além de proceder a uma fraude grosseira, primária, ainda deixa os talonários, blocos de notas ou *sanfonas* na própria empresa, para serem apreendidas pelo fisco. Esse *modus operandi* pode causar arrepios em qualquer psiquiatra forense.

18.2. Falsários. Abertura de firmas. Junta Comercial

Pode ocorrer, também, que os talonários sejam falsos, impressos por estelionatários, que utilizam todos os elementos materiais e físicos característicos de outra empresa existente, encerrada ou falida, com cadastro geral de contribuinte (CGC)* cancelado ou baixado.

Com os talonários, o fraudador opera, vende, *transfere* para outra empresa em funcionamento ou já encerrada a responsabilidade penal e fiscal.

Hoje, dado ao regime excessivamente liberal, qualquer estelionatário, usando documentos comprados ou furtados de terceiros, pode abrir tranqüilamente uma firma na junta comercial, obter cadastro geral de contribuinte e operar (ver, adiante, "Firmas fantasmas. Responsabilidade civil da União"). Não se exige a presença do *sócio* e seu registro geral (RG) original.

Com a eventual apreensão da primeira via da nota fiscal em circulação pode-se chegar ao falsário.

18.3. Talonários extraviados. Montante da fraude. Apuração

Se os talonários com as notas espelhadas ou calçadas foram dados como extraviados (por publicações em jornais econômico-financeiros ou órgãos oficiais, comunicação ao fisco) e, eventualmente for apreendida uma primeira via da nota fiscal da empresa emitente, cujos blocos foram dados como extraviados, o problema exige perícia contábil para apurar o montante da fraude fiscal perpretada e o valor dos impostos sonegados, o que exigirá investigação contábil e levantamentos de estoques demorados e difíceis.

18.4. Inquérito policial. Perícia contábil. Denúncia do Ministério Público

O tema da fraude fiscal mediante emissão de notas fiscais calçadas ou espelhadas, exige, obrigatoriamente, a realização de inquérito policial, onde será efetivada perícia contábil conclusiva e serão apurados:

a) quem emitia as notas fiscais objeto da fraude; se manual, colher padrões gráficos;

b) quem ordenava, fiscalizava ou comandava a emissão;

c) quem ficava com o produto dos impostos sonegados; onde o mesmo era depositado ou empregado;

---

* Hoje: CNPJ.

d) qual a relação de parentesco, dependência econômica, subordinação hierárquica do subordinado executor, fiscalizador, em relação ao mandante, ordenador ou superior hierárquico do executante-emitente;

e) qual o *modus operandi;*

f) qual o período exato em que foram emitidas notas calçadas ou espelhadas;

g) qual o valor atualizado dos impostos devidos, à vista das primeiras vias das notas fiscais e qual o valor que foi efetivamente escriturado;

h) qual o montante atualizado do dano material ou patrimonial sofrido pela Fazenda Pública: principal (= imposto sonegado), atualização monetária, multa punitiva da fraude fiscal em grau máximo, juros de mora, ambos calculados sobre o valor do principal atualizado monetariamente, desde a data dos vencimentos dos impostos.

Em se tratando de emissão manual de nota calçada ou espelhada, a coleta de padrões gráficos do pessoal do faturamento, do setor de emissão de notas fiscais, do setor fiscal e da contabilidade, é de vital importância. Também serão colhidos os padrões gráficos dos gerentes, sócios-dirigentes, titular da firma individual e respectivos parentes que dão algum expediente na empresa.

Como se vê, sem a produção de inquérito policial e a realização de perícia contábil conclusiva, na empresa emitente, na empresa *destinatária* ou em se tratando de consumidor final, com a oitiva deste, a denúncia do Ministério Público será aleatória, genérica, precipitada, imprecisa e nula, porque partirá do princípio da *presunção de culpabilidade,* quiçá denunciando apenas os prepostos ou empregados executores das ordens de emissão das notas, deixando fora da denúncia os mandantes, ordenadores, outros partícipes hierarquicamente superiores aos empregados-executores, podendo, ainda, na precipitação, serem denunciados sócios residentes em outra cidade ou no exterior, diretores da parte técnica, sócios não dirigentes ou acionistas não-controladores ou não diretores, tudo em nome da justiça!...

18.5. Notas calçadas ou espelhadas. Termo de apreensão

Em todos os casos positivados de emissão de notas fiscais, notas-faturas, calçadas ou espelhadas, o fisco deve apreender os talonários, blocos de notas ou *sanfonas,* lavrando no ato da apreensão e no mesmo local e hora o competente termo circunstanciado, com a identificação e numeração das notas apreendidas ou blocos, talonários ou sanfonas apreendidos, sempre resumido o fato no livro de termo de ocorrências fiscais, e fazendo entrega de uma cópia autêntica do termo de apreensão ao contribuinte ou a quem o represente. Os elementos materiais apreendidos instruirão o processo administrativo e o penal.

18.6. Dano provável incabível. Dano certo e determinado

Em tema de crime de resultado material, como sói acontecer na apropriação indébita e na sonegação fiscal, o montante do dano ao erário há de ser determinado com precisão, isto é, deve ser certo e determinado, inclusive com vistas à penalidade em face da expressão

monetária do dano patrimonial causado, do auferimento da vantagem econômica ilícita pelos autores, co-autores e partícipes, bem como à possibilidade material de os implicados ressarcirem o erário, de forma integral, mas precisa, como meio de atenuante da reprimenda.

Não se admite, pois, presunção de prejuízo, dano apurado por dedução ou ficção, já que a verdade real sempre prevalece no processo penal, o que afasta o dano provável, produto de conjectura.

Cabe, pois, à perícia contábil conclusiva apurar e determinar com absoluta precisão e certeza o montante do dano, mesmo porque não será tolerável obrigar o causador do dano ou por ele responsável a ressarcir a Fazenda Pública, em montante irreal, criado artificialmente por presunção ou adivinhação.

O montante do dano tem ainda outra relevância: a aplicação da multa pecuniária, que em se tratando de crimes fazendários, será sempre proporcional ao valor do dano causado, em sua expressão monetária atual, o que constitui uma particularidade e uma especialização do crime contra o erário e que não acontece nos crimes comuns contra particulares.

19. NOTAS FRIAS

19.1. Saídas fictas. Escrituração e posterior estorno. Arrependimento eficaz. Emissão por estabelecimento extinto ou firma falida. Serviços fictícios não prestados

A escrituração de notas frias e o seu estorno posterior, voluntário, já foi estudado em "Arrependimento eficaz".

Cabe aqui registrar as hipóteses em que a emissão de notas que representam saídas fictas ou circulações e transferências simuladas de produtos, de bens ou de mercadorias não refletem a verdade fiscal, mas **o** dolo máximo do agente:

a) utilizando-se do cadastro geral de contribuintes (CNPJ) e elementos cadastrais de firmas industriais, comerciais ou de prestação de serviços já encerradas, extintas ou falidas, o fraudador age com a máxima intensidade do dolo, na busca de auferir vantagens econômicas ilícitas, servindo-se não de empresa onde participa, mas, dolosamente, de outra que não existe mais; o *animus scelerandi* junta-se ao *animus lucrandi;*

b) utilizando-se da denominação social, razão social, cadastro geral de contribuintes (CNPJ) de firmas em funcionamento regular, hipótese em que as notas frias vão ser vendidas para outras empresas em funcionamento, com a transferência ficta de produtos, bens, mercadorias ou mesmo serviços, com os respectivos créditos fiscais permitidos pela legislação respectiva;

c) utilizando-se de elementos inexistentes, criados fictamente, tais como cadastro geral de contribuintes (CNPJ), inscrição estadual, municipal, endereço frio e denominação social fantasma, o fraudador continua a operar até o momento de sua prisão em flagrante; ou dos *laranjas* que ele utiliza na prática do cotidiano;

d) notas frias emitidas após o encerramento do estabelecimento comercial importador. Neste caso, o Tribunal Federal de Recursos considerou o adquirente terceiro de boa-fé, não cabendo ao fisco apreender-lhe a mercadoria, já que não compete ao comprador investigar

se as notas são frias, se o estabelecimento foi baixado fiscalmente, se a empresa foi encerrada ou faliu (TFR, Ap. Cív. nº 82.440-RJ, 5ª T., DJU-I de 26.2.1987, p. 2.865);

e) "não pode ser considerada *normal* a emissão de notas fiscais após o encerramento social das empresas com as quais se relacionava a impetrante" (TRF da 3ª Região, 4ª T., AMS nº 37.665, j. em 4.11.1992).

Nesta hipótese, se o comprador não tinha conhecimento da vendedora já ter encerrado suas atividades, não se lhe pode atribuir má-fé, nem conluio. Por identidade de razão, cabe, se positivado o não conhecimento do fato relevante pelo comprador, a aplicação do mesmo tratamento da alínea *d* precedente. No caso da letra "e", a empresa adquirente foi autuada pela fiscalização do imposto sobre produtos industrializados (IPI) porque tinha conhecimento do aludido encerramento.

19.2. Perícia contábil e inquérito policial. Notas frias

Cabe, no caso de notas frias, obrigatoriamente, o inquérito policial e a realização da perícia contábil conclusiva, como já foi exposto quando tratamos das notas calçadas ou espelhadas, a fim de se apurar todos os elementos de convicção e segurança para a denúncia, as condições da ação e o desenvolvimento regular e válido do processo penal, bem como da correta sentença a ser prolatada contra todos os autores, co-autores e partícipes etc.

Certos aspectos somente poderão vir à luz com certeza, segurança e credibilidade para o Ministério Público e para a sentença, através de duas peças obrigatórias: o inquérito policial e a perícia contábil conclusiva, que demonstrará:

a) quem determinava a emissão das notas frias, quem intermediava a sua venda, colocação e demais formas do negócio escuso;

b) quem executava e materializava as notas ilícitas: preposto ou sócio, gerente, controlador, seus parentes etc.;

c) qual a divisão ou o destino do numerário obtido com o negócio espúrio;

d) quem participava do resultado obtido com o produto do crime do *falsum*, e qual a percentagem de cada um dos partícipes (art. 26 da Lei nº 4.506/64);

e) a emissão era rotineira, habitual, caracterizando a junção do *animus lucrandi*, com o *animus scelerandi;*

f) as datas precisas das emissões das notas postas em circulação, o seu valor, os créditos fiscais delas constantes;

g) o montante do dano por elas causado pelo uso de seus adquirentes: impostos que foram reduzidos ou suprimidos, em seus valores atuais (art. 1º, *caput*, da Lei nº 8.137/90).

19.3. Exame de livros contábeis e fiscais e auditoria contábil-fiscal na empresa emitente da nota fria

Os agentes do fisco, especialmente os do ICMS, IPI, ISS e imposto de renda, podem e devem proceder aos exames dos livros contábeis e fiscais, à revisão de contas, de lançamentos, de verificação de lançamentos em confronto com os documentos que lhes deram origem, isto é, efetuar auditoria contábil-fiscal (desde que estejam habilitados como conta-

dores, nas empresas emitentes das notas fiscais suspeitas de serem frias, isto é, ideologicamente falsas).

A legitimidade do exame diz respeito à própria atividade fiscal e ao interesse de agir, na via administrativa:

a) quanto ao ICMS, em face de eventuais créditos indevidos;

b) quanto ao ISS, em face de eventuais créditos indevidos, quando autorizados pelos itens da lista taxativa anexa à Lei Complementar nº 56/87, que substituiu a dos Decretos-leis nºs 406/68 e 834/69;

c) quanto ao IPI, em face de eventuais créditos indevidos;

d) e quanto ao IRPJ, em relação à possibilidade concreta da redução ou supressão do imposto, pela contabilização de notas frias.

Cada fisco verifica o que interessa diretamente ao imposto para o qual está legitimado, em face da competência do ente público a que pertence.

A autorização legal para isso consta do próprio Código Tributário Nacional (arts. 195, parágrafo único e 196, parágrafo único); e a exigência da legalização do agente fiscal como contador, para proceder ao exame que implica em auditoria contábil, se encontra na legislação federal, de que são exemplos os arts. 25, alínea *c* e 26 do Decreto-lei nº 9.295/46, e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (RTJ 75/524-529; 105/1.118) e do Superior Tribunal de Justiça (REsps nºs 49.650-SP e 5.302-SP). Ver, no capítulo VI, "Fiscais não-contadores".

O Supremo Tribunal Federal, ao decidir o RHC nº 74.807-4-MT (2ª T., DJU-I de 20.6.1997, p. 28.507), foi taxativo sobre o direito do fisco em proceder ao exame, no caso pelos auditores fiscais do tesouro nacional*, observado o requisito essencial de serem contadores habilitados.

19.4. Notas frias. Verificação. Elementos considerados

Em todos os Estados do Brasil o fisco do ICMS exige que, no rodapé da nota fiscal, *conste a data de sua impressão*, a tipografia que a confeccionou, o número das notas e a quantidade confeccionada, além do cadastro geral de contribuintes (CNPJ) e da inscrição da firma tipográfica. Pois bem, quando o perito contábil comparar a data com a data da *emissão*, poderá achar vários casos das chamadas *notas frias* ou saídas fictícias de mercadorias, produtos ou serviços.

Exemplificando, determinada empresa, que chamaremos de A, necessitando de dinheiro, emitiu uma nota fiscal (último bloco dos confeccionados, quando os primeiros não tinham sido usados ainda), referente a uma suposta venda de uma máquina para a empresa B, emitindo, também, uma duplicata, que foi descontada em banco oficial. Tudo aparentemente normal. O perito contábil, examinando normalmente a nota fiscal, notou que ela havia sido datada anos antes e, estranhando o fato, examinou o rodapé: havia sido impressa em julho de 1968, um ano depois da data da emissão da duplicata, agosto de 1967. Para não

* Hoje: Auditores Fiscais da Receita Federal (MP nº 1.915/99).

cometer engano, o perito pediu à tipografia uma cópia da autorização dada pelo fisco do ICMS para a impressão. A outra data confirmou a fraude, que teve a seguinte dimensão:

a) a duplicata emitida era *fria* e não correspondia a uma entrega de mercadoria a prazo (crime de duplicatas simuladas);

b) houve saída fictícia de uma máquina;

c) a firma *compradora* encaixou a nota fiscal em sua escrituração, em 1967, depreciando a máquina e reduzindo o seu imposto de renda. Como conseguiu encaixar uma nota fiscal tirada em 1968 em sua escrituração de 1967? Mantendo uma escrituração atrasada no diário e apresentando declaração de rendimentos através de pedido de prorrogação de entrega;

d) houve, ainda, co-autores no crime, através dos avais e do endosso na duplicata em favor do banco oficial;

e) o Estado foi logrado no ICMS, pois a máquina foi *subfaturada*, de forma a eliminar diferença entre crédito e débito de ICMS.

Existe outra fraude que também pode ser descoberta por meio de exame das datas, assim:

A firma A mandou imprimir, em 6.7.1978, dez blocos de notas fiscais, cujos números vão de 501 a 1.000 (50 x 10). No mês de agosto de 1979, isto é, um ano depois do início do uso das notas fiscais, a numeração ainda estava no nº 701, tendo sido extraídas apenas duzentas notas, o que dá uma média de dezesseis por mês. Se o estabelecimento está obrigado a emitir nota fiscal em cada venda e *vende a varejo*, estamos diante de um *indício* de que podem estar ocorrendo vendas de mercadorias sem emissão de notas. A análise desse fato, porém, deve ser feita comparando-se e analisando-se os seguintes elementos:

a) qual o ramo de negócio explorado pela firma em exame?

b) é firma de pequeno, médio ou grande movimento?

c) suas vendas se processam mais à vista ou mais a prazo?

d) só vende a varejo?

e) vende também para comerciantes, industriais, órgãos públicos?

f) vende só no local do estabelecimento (no município)?

g) como se comportam os ingressos de numerários necessários à manutenção e à produção de rendimentos da fonte examinada?

h) no período examinado, quais as origens do numerário entrado em caixa e da existência de saldo anterior?

i) as despesas obrigatórias dispendidas no período examinado (pagas em dinheiro):

– folha de pagamento e leis sociais (INSS, FGTS, SAT etc.);

– mínimo de *pro labore* retirado pelos sócios;

– contas de água, luz e telefone pagas no período;

– aluguel ou arrendamento do estabelecimento, pago no período;

– duplicatas, faturas e notas pagas no período examinado;

– títulos pagos a bancos e financeiras, no período;

– outros dispêndios ou investimentos e imobilizações pagas no período examinado.

j) grandes quantidades de matérias-primas, mercadorias, produtos, embalagens, foram "transportados" em pequenos veículos (automóveis com a mínima capacidade e tonelagem, pequenas vans e similares)?

Cada caso constitui sempre um caso *específico*, não sendo possível, em perícia contábil, generalizar. É claro que há indícios de fraudes, que são percebidos pelo perito contábil em qualquer tipo de firma ou espécie de negócio. Concluindo este tópico, através do exame das notas fiscais (comparando-se a data de sua efetiva e real impressão com a data de sua emissão), é possível determinar indícios ou ocorrências de fraudes, seja contra o fisco, seja contra os sócios e acionistas, seja, mesmo, contra a própria empresa.

19.5. Notas frias. Beneficiários em potencial

A prática tem constatado, através de perícia contábil ou de auditoria contábil, que as notas frias têm como grandes beneficiários potenciais:

a) prefeituras municipais, com referência a obras contratadas ou superfaturadas, gerando um caixa 2 com elas ou com o pagamento dessas notas, para cobrir desvios de verbas federais repassadas (SUS, Participações constitucionais, etc.);

b) entidades sociais, ditas beneficentes, educacionais, beneméritas, espíritas, que recebem subvenções e doações;

c) empresas estatais, fundações, autarquias, para aumentar o custo de obras públicas por elas contratadas e enriquecer seus dirigentes, indicados por políticos corruptos e desonestos;

d) empreiteiras de obras públicas, para reduzir o lucro tributável pelo imposto de renda de pessoa jurídica.

Uma auditoria contábil pode detectar com sucesso as notas frias que permitem, em curto espaço de tempo, o enriquecimento ilícito às custas do dinheiro público; isso, se os políticos que indicam seus comparsas para dirigir órgãos ou empresas estatais, fundações e autarquias, permitirem que se faça tal auditoria de profundidade, isto é, alcançando os fornecedores das notas frias e os demais comparsas.

Não se deve esquecer que notas frias servem para *descarregar* o caixa oficial, aumentar custos, despesas, gastos fictícios.

19.6. Emissão sistemática. Objetivo permanente. Dolo com intensidade máxima

Em todos os casos de notas frias, o inquérito policial obrigatório no caso, já que se trata de crime que deixa vestígio material, devendo assim ser periciado, deve apurar, via da perícia contábil obrigatória:

a) se os responsáveis pela emissão (que não devem ser confundidos com os meros prepostos ou empregados) o faziam permanentemente, com o verdadeiro objetivo preponderante da firma ou sociedade (*animus lucrandi + animus scelerandi*);

b) se havia na atividade criminosa um verdadeiro *modus vivendi* ou de geração de receitas, que deve ser comparado, medido e analisado proporcionalmente às receitas de origem lícita, no mesmo período da emissão das notas frias.

Isso é importante para que, nessa hipótese, o juiz possa corretamente aplicar a pena e a multa máxima previstas na legislação específica (Lei nº 8.137/90), em face da intensidade do dolo, que resultará dos fatos e das provas colhidas no obrigatório e necessário inquérito policial (art. 59 do CP).

19.7. Firmas fantasmas. Responsabilidade civil da União

Embora este tema já tenha sido estudado exaustivamente em *Tributos e Contribuições*, em virtude de sua transcendental importância e da escassez de doutrina sobre o mesmo, reproduzimos, dessa obra, as partes que interessam para os crimes fazendários.

Quando editada a lei do registro do comércio (Lei nº 4.726, de 13.7.1965), tanto esta quanto o seu primeiro regulamento, o Decreto nº 57.651/66, exigiam para que fosse aberta firma ou constituída pessoa jurídica comercial, bem como nas alterações contratuais e nas atas de eleição de diretoria, que os sócios, diretores e gerentes, juntamente com os atos constitutivos, com as alterações com ingresso de novos sócios ou na declaração de firma individual, anexassem as suas certidões negativas criminais.

A finalidade das certidões era evitar que elementos inescrupulosos, escroques internacionais, estelionatários internacionais, sem permanência definitiva ou com mandado de prisão ou de extradição em andamento, constituíssem firmas ou sociedades ou dela participassem e aplicassem golpes em bancos, bolsas de valores, fornecedores ou ao fisco, através de emissão de notas frias pelas firmas fantasmas, prática de fraudes cambiais através de exportações falsas etc.

Posteriormente, a pretexto de *descentralizar* ou de *desburocratizar*, a União editou dois decretos dispensando a juntada das certidões negativas de crimes, substituindo as mesmas pela mera declaração assinada pelo diretor de sociedade anônima ou sócio das demais firmas ou pelo titular da firma individual, dizendo que não estavam condenados, nem processados por crimes... "colocou-se um cabrito para tomar conta da horta"...

Abriram-se as portas para o estelionato, antecedido pela falsidade ideológica, esta resultante da famigerada declaração firmada pelo próprio estelionatário. Hoje, essa declaração é feita no próprio contrato social, estatutos da sociedade anônima e nas respectivas alterações, bem como nas atas de eleição de diretores de sociedade anônima.

Como as juntas comerciais apenas cumpriam as normas ditadas pelas leis e decretos federais até a vigência da Constituição, sem efetuar auto de constatação ou de verificação material quanto à existência dos diretores, dos sócios-gerentes, dos bens, da existência concreta e real do local de funcionamento ou do próprio capital social, todos os prejudicados com golpes feitos através das facilidades para a criação de firmas fantasmas, devem acionar a União, autora dos decretos federais que abriram as portas da sonegação e das fraudes fiscais. Mas, em se tratando de fraudes fiscais, com lesão à Fazenda Nacional, no inquérito policial a Polícia Federal não deve deixar de indiciar os mentores e os autores materiais dos decretos federais e das portarias, se ainda estiverem vivos.

19.8. Firmas fantasmas. Notas frias

Para encobrir a verdadeira identidade e, assim, evitar a condenação penal, muitas vezes os farsantes e fraudadores, com documentos de identidade de terceiros, comprados de ladrões ou de estelionatários e falsários, conseguem abrir firmas fantasmas, registrando-as no registro do comércio ou em cartórios de títulos e documentos (quando sociedades civis), e assim, negociam, compram e vendem ou prestam serviços, quando não se dedicam à emissão sistemática e ininterrupta de notas frias, que são vendidas para terceiros.

Essa a regra geral.

Mas, a firma fantasma não é só a originada com o expediente antes mencionado. Outras vezes, a firma existe com a identidade dos verdadeiros proprietários ou com a identidade de *laranjas*, *testas-de-ferro*, ou, no dizer do grande Carvalho de Mendonça, de *figuras-de-palha*, mas usa de expedientes práticos para não ser pilhada, entre os quais destacam-se:

a) muda sistematicamente de endereço, sem deixar vestígios, sem comunicar o fato às repartições fiscais, sem providenciar novos cadastros, inscrições e registros;

b) quase sempre dá como endereço saletas em bairros totalmente diversos do ramo que a firma fantasma diz explorar;

c) imprime notas fiscais de vendas de mercadorias ou de prestação de serviços, sem a autorização do órgão fiscal competente;

d) coloca em seus impressos fiscais endereços fictícios ou onde ela nunca será encontrada;

e) usa cadastro geral de contribuintes (CNPJ) e inscrição de terceiros; ou continua usando os já cancelados pelo órgão fiscal ou de firmas encerradas, falidas ou mesmo distratadas no registro do comércio.

Em todos os casos, a intensidade do dolo é inegável: o intuito de lesionar a Fazenda Pública não poderá ser questionado, uma vez provado que a firma fantasma usa ou usou dos expedientes escusos.

20. FIRMA FALSA. Falsidade ideológica. Incidente de falsidade

Tem sido fato concreto, nas grandes cidades, onde o furto ou os assaltos compõem o cotidiano do brasileiro, que a vítima tenha seus documentos originais surrupiados pela gatunagem nacional.

E com os documentos, o larápio os vende para estelionatários, possibilitando a estes ou a terceiros abrirem contas em bancos.

Todavia, para o nosso estudo, tivemos oportunidade de verificar um caso concreto, onde os estelionatários, com os documentos originais da vítima (carteira de identidade e CIC), falsificaram sua assinatura, abriram uma firma nova e arquivaram o contrato na junta comercial.

Decorridos sete anos do assalto sofrido pela vítima, foi ela procurada por oficial de justiça que a citou em execução fiscal por dívida de ICM (hoje, ICMS).

Consultando a junta comercial, verificou-se que os estelionatários operaram durante todos esses anos, usando o nome da vítima, trocando sua foto na original da identidade, e não pagaram as dívidas fiscais.

Diante da falsificação material da assinatura e da falsidade ideológica constante do contrato social, o executado deve requerer a abertura de incidente de falsidade, em anexo à execução fiscal, o qual paralisará esta e os embargos do devedor, o que será decidido pelo juiz com a prova pericial grafotécnica e os depoimentos das testemunhas da vítima, e concluso o incidente com a sentença respectiva, o juiz pedirá a prisão preventiva dos estelionatários (nomeadamente se pelo número configurar *quadrilha ou bando*, já que a

periculosidade de tais elementos aconselha a prisão preventiva de imediato), e extinguirá a execução, se não for possível seqüestrar bens dos estelionatários suficientes para saldar a dívida atualizada.

Todavia, se a vítima não puder ou não tiver bens para garantir ou segurar o juízo, não podendo, assim, oferecer embargos do devedor, a solução que se impõe será a abertura de inquérito policial, por intermédio e solicitação direta do Ministério Público, mas a pedido da vítima, devendo, nesse caso, o Ministério Público oficiar ao juiz da execução fiscal para sustar a execução, se de imediato não for possível seqüestrar os bens dos estelionatários, enquanto corre a execução fiscal. Caso concreto que alberga a *exceção de pré-executividade*, instruída com o antigo BO e com cópia do pedido de instauração do inquérito policial ou cópias deste.

O seqüestro não significa perdimento dos bens, nem confisco, mas é uma exceção à regra da penhora ou arresto, porque encontra fundamentação e justificação no fato relevante da falsidade e *do falsum* praticado pelos estelionatários que usufruíram de vantagens econômicas ilícitas, utilizando-se (ideologicamente) do nome de pessoa desconhecida ou terceiro que fora vítima de furto ou assalto.

Mesmo que sejam seqüestrados os bens, somente com a condenação o seqüestro se converterá em penhora, no valor suficiente à liquidação das dívidas fiscais, iniciando-se da intimidação da penhora o prazo para os embargos do devedor dos estelionatários.

A condenação criminal é necessária, porque todo o contraditório terá ocorrido, e então será possível saber com segurança quais os estelionatários que foram autores ou co-autores do golpe, quais os que auferiram vantagem ilícita e demais conotações penais, de forma que estes sejam os devedores fiscais.

21. NOTAS SANFONA. Sonegação fiscal. Caracterização

21.1. Levantamento específico de estoques no comércio. Perícia técnica de produção na indústria. Perícia contábil na empresa comercial

Os casos de notas-sanfona, em que uma mesma nota fiscal dá cobertura a mais de uma circulação ou saída tributada de produtos ou de mercadorias, uma vez provada a fraude fiscal ou o artifício doloso, resta caracterizada a sonegação fiscal, pois com o expediente doloso (em conluio com o comprador que recebe mercadorias, matérias-primas ou produtos sem nota fiscal, sem escriturar esta em seus livros), tanto os impostos incidentes, como as contribuições sociais devidas sobre o faturamento ou receita bruta, são reduzidos ou suprimidos, sem se falar no caso da sonegação fiscal do imposto de renda da pessoa jurídica (pela omissão de vendas, decorrente das saídas *cobertas* com uma única nota fiscal) e da contribuição social sobre lucro líquido (CSLL). O problema não é simples, e demanda uma investigação contábil de profundidade, bem como uma perícia técnica de produção:

a) a perícia contábil terá lugar em se tratando de estabelecimento vendedor comercial, cabendo o levantamento específico de estoques, para detectar diferenças nas saídas de mercadorias;

b) a perícia técnica de produção, a ser efetivada por engenheiro da espécie da matéria-prima utilizada e do produto final fabricado, que levantará todos os elementos técnicos de consumo de matérias-primas, quebras e diferenças próprias e pertinentes, quantidades produzidas, quantidades saídas, devoluções recebidas de compradores (ver, nesta obra, quadros demonstrativos deste levantamento), estoques inicial e final na data do levantamento e eventuais diferenças pelas saídas com uma única nota fiscal dando-lhes cobertura e a escrituração da única nota fiscal.

A apreensão das notas fiscais tem sido feita por acaso, pelo fisco, ou através de uma *campana* sistemática junto às empresas que, no passado, já procederam desta maneira.

O que não se admite é que a Fazenda Pública, sem realizar a prova pericial extrajudicial exemplificada, venha acusar o contribuinte, lançando-lhe o labéu de sonegador, por omissão de vendas, saídas sem notas fiscais, já que a fraude fiscal, através da *reutilização de uma mesma nota fiscal* em outras saídas ou circulações, comumente conhecida como *nota-sanfona*, não pode ser produto de presunção, ficção ou criação de fato gerador abstrato, sem a prova material e concreta da ocorrência e exteriorização do fato imponível, como único meio legal e constitucional de cobrança ou exigência de tributos e contribuições sociais, sob pena de excesso de exação (ver este título).

Num caso típico e específico de notas-sanfona, o Superior Tribunal de Justiça condenou a omissão da Fazenda Pública, que não realizou nenhum levantamento (as perícias aludidas), limitando-se a acusar o contribuinte:

"Tem-se a dúvida, será que as notas fiscais foram reutilizadas?

Tem-se a dúvida porque o fisco foi acomodado, eis que o simples levantamento fiscal, *maxime* pela proximidade das datas, poderia aclarar se as notas fiscais acobertaram ou não duas operações idênticas, quer quanto à quantidade de bebidas, quer quanto ao adquirente.

O fisco nada fez e quer sustentar sua *dissídia* (grafia do original) mediante mero indício, a saber, a proximidade do local da saída e (o) da apreensão.

A prova oral colhida robora a tese da apelante, quanto à demora no carregamento.

Repita-se, o mais simples levantamento fiscal acabaria com a dúvida" (STJ, AG nº 54.778-7-SP, DJU-I de 23.8.1994, p. 21.479).

Se o fisco admite leigos em ciências contábeis para exercerem os cargos e as atribuições de auditores fiscais, agentes fiscais, inspetores fiscais e fiscais de tributos e contribuições, evidentemente que estará empregando pessoas incapazes, ineficientes, despreparadas e totalmente desqualificadas para a espinhosa missão de fiscalizar contribuintes. Daí a impossibilidade de realizar aquele *simples levantamento*...

21.2. Indícios e presunções fiscais. Avaliação contraditória. Arbitramento do INSS

Indícios e evidências materiais não se prestam em hipótese alguma para o embasamento de lavratura de auto de infração, para levantamento fiscal de contribuições sociais, já que no direito público vigora em toda a sua plenitude o *jus imperium* da Constituição (arts. 2º, 5º, II, 37, *caput*, 146 e incisos e 155, XII), das leis complementares nacionais (o CTN, o DL nº 406/68 e a LC nº 56/87), nomeadamente os arts. 97, 99, 113, § 1º, 114, 116 e 142 e seu parágrafo único, 144 e 160 do CTN, que impedem a utilização pelos agentes da admi-

nistração pública, de ficções, presunções ou criação fictícia de fatos geradores, bases de incidência, pautas fiscais, valores tributáveis, alíquotas, aferição indireta etc. Ver, nesta obra, "Levantamento fiscal ou previdenciário" e "Evidências materiais".

O princípio da estrita vinculação e regramento do ato administrativo fiscal às hipóteses criadas pela lei tributária, previdenciária ou da seguridade social (artigos supra do CTN), não dá espaço, nem azo ao discricionarismo da administração pública. Ou se opera dentro da legalidade ou fora dela. Não há meio-termo. Estranho e esdrúxulo, aqui, o brocardo *nem tanto ao mar, nem tanto à terra.*

Indícios têm utilidade, servem para o início de uma investigação contábil ou técnica de profundidade nas empresas com eles relacionadas, jamais, porém, para a constituição do crédito público, seja este tributo, contribuição social ou da seguridade social.

O próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 148, ainda contém normas cogentes de ordem pública, que como normas gerais de direito tributário da União, emanadas de lei complementar nacional, obrigam todos os entes políticos do Brasil: União, estados, municípios e Distrito Federal e suas autarquias fazendárias (CF, arts. 24, § 1º e 146), impondo a avaliação contraditória, que exige a participação do contribuinte ou sujeito passivo para sua validade e eficácia, o que impede a imposição tributária por meio de tabelas, pautas fiscais ou de valores predeterminados pela Fazenda, ou a aferição indireta de contribuições previdenciárias pelos fiscais do INSS; arbitramento aleatório, sem que haja motivação fática para a penalidade, que é sempre uma medida *in extremis.*

O arbitramento de contribuições previdenciárias pelo INSS (aferição indireta), é medida excepcional, sempre "in extremis", e só tem cabimento nas hipóteses em que o contribuinte é intimado para apresentar seus livros Diários, folhas de pagamento, recibos de salários, recibos de quitações, registro de empregados etc., num prazo mínimo de 05 ou 10 dias, e nada apresenta; ou nada tem para apresentar, inclusive não exibindo aos Auditores Fiscais da Previdência Social, as GRPS (hoje GPS) recolhidas. Essa é a mensagem do § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91. E o arbitramento deve conter elementos fáticos (número de empregados, salários médios, indicação de fontes similares, etc.), plausíveis, e nunca via de ficções.

22. NOTAS PARALELAS OU NOTAS CLONADAS

Para subtrair o pagamento de tributos devidos, um dos expedientes de fraude fiscal muito usado é o de imprimir blocos de notas fiscais paralelas, em duplicidade com os blocos verdadeiros.

Um bloco de notas fiscais contém numeração correta e seqüencial e é impresso com autorização dos órgãos fiscais competentes, regularmente; já o outro bloco, com iguais características, produzido na mesma gráfica, na mesma ocasião do bloco verdadeiro, é a duplicidade deste, com o mesmo número das notas fiscais, mesma série, originando, assim, o uso pelo contribuinte inescrupuloso de notas paralelas, as quais dão cobertura aparente à operação, ao transporte de mercadorias, com a aparência de regularidade e legalidade, simulando, assim, uma situação falsa, como verdadeira.

23. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. Lucro presumido. Tributação pelo Simples. Fatos delituosos

Nenhuma entidade, órgão, partido político, veículo de imprensa, templo religioso, protegido por imunidade tributária, nos termos da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, como nenhuma empresa ou firma, tributada pelo lucro presumido ou pelo Simples, pode alegar imunidade penal para os seus dirigentes, diretores, sócios ou acionistas quanto a atos tipificados nas leis penais fiscais e previdenciárias (Leis nºs 4.729/65, 8.137/90 e 8.212/91 etc.).

Não se trata aqui de independência de instâncias administrativas ou penais, mas, isto sim, da completa separação da instituição, órgão ou entidade – pessoa jurídica de direito privado, ente capaz de ser autor ou réu – com as pessoas físicas que as compõem ou as dirigem a qualquer título.

Essa separação está prevista expressamente no art. 20 do Código Civil.

Ademais, os benefícios fiscais usufruídos pela pessoa jurídica, não a eximem de cumprir religiosamente as normas da legislação fiscal federal, estadual ou municipal.

Assim, se os entes acima vierem a emitir recibos frios, notas frias, notas paralelas e notas-sanfonas, relativamente a venda de serviços, mercadorias, produtos, materiais; ou os recibos frios referentes às doações que tenham recebido, majorando-os desproporcionalmente; ou declarando como recebido o que não receberam, e permitindo, assim, que o doador contabilize um valor ideologicamente falso, reduzindo o imposto de renda devido pela empresa ou pela pessoa física; enquanto permite a escrituração de créditos fiscais falsos, inexistentes, ou mesmo a redução do imposto de renda da pessoa jurídica, os agentes responsáveis das entidades, órgãos, imunes ou tributados pelo lucro presumido ou Simples, responderão criminalmente.

24. CRÉDITOS FISCAIS. Estorno de crédito. Intimação obrigatória do fisco. Motivos inexistentes, inidôneos ou falsos. Abuso de poder e mandado de segurança

Em todos os casos de estorno de crédito fiscal de imposto não-cumulativo, apurado pelo fisco, seja qual for o motivo legal invocado, é obrigatória por parte deste uma intimação formal, escrita, dirigida à pessoa jurídica ou firma individual, através do representante legal da pessoa jurídica ou do titular da firma individual, ou de quem legalmente representa este, dando na intimação os motivos reais, concretos, existentes, da legalidade do estorno, com a invocação do dispositivo da lei tributária respectiva, que rege o imposto não-cumulativo (sendo ilegal invocar casos de estorno criados por regulamentos ou decretos).

A intimação, que tem placê nos arts. 194 e 196 do Código Tributário Nacional, é o meio legal e normal já consagrado pelos usos e costumes entre o fisco e o contribuinte, e tem finalidades relevantes, de que são exemplos:

a) obrigar, legalmente, o contribuinte, a praticar um ato que decorre de expressa previsão legal, que a intimação capitulará;

b) marcar o termo final para o cumprimento da obrigação, o qual constará expressamente da aludida intimação ou notificação, não podendo, porém, exigir que tal ocorra no ato, em uma hora, em duas horas; mas, concedendo um prazo mínimo de três dias para o cumprimento da exigência;

c) determinar, no caso de recusa, omissão do dever legal do contribuinte intimado ou notificado formal e validamente (STF, RTJ 128/249), não só a mora fiscal, mas, nomeadamente, o dolo, isto é, a consciência da ilicitude (pelo não estorno), a partir da expiração do termo final, o que poderá caracterizar o crime de sonegação fiscal, se o crédito fiscal indevido em face de expressa disposição de lei tributária, reduziu ou suprimiu em determinado período o recolhimento do saldo devedor do imposto não-cumulativo, e o contribuinte se recusa a estorná-lo após a intimação.

Se o crédito fiscal escriturado, quando da intimação fiscal era indevido, mas ainda não fora utilizado para reduzir ou suprimir o imposto respectivo, ocorreu a tentativa do delito capitulado no *caput* do art. 1º da Lei nº 8.137/90: a redução ou supressão não se consumou (com a citada utilização do crédito fiscal indevido), por motivo alheio à vontade do contribuinte (a intimação do fisco para o estorno). Mesmo ocorrendo o estorno após a intimação, caracterizou-se a tentativa de sonegação fiscal.

Ao falarmos em estorno, já está subentendido que o crédito fiscal já foi escriturado nos livros fiscais do contribuinte, embora não o permitisse a legislação; ou, por expressa disposição da lei tributária do imposto, em face da ocorrência de um fato fiscal, devesse ocorrer simultaneamente o estorno do crédito, de que são exemplos de fatos que obrigam ao estorno:

a) a devolução de matérias-primas e materiais intermediários aos fornecedores, quando as notas de compra ou aquisição contiverem créditos fiscais escriturados nos livros;

b) o furto, o incêndio, o roubo, a perda, a inutilização de matérias-primas, materiais intermediários ou estoques de mercadorias, quando o estorno será proporcional aos créditos fiscais já escriturados. Aqui, o motivo do estorno é a interrupção do ciclo de produção ou comercialização, em face daqueles fatos fiscais, cujos prejuízos devem ser cobertos por seguros, pelo contribuinte previdente;

c) a destruição de matérias-primas, materiais intermediários ou mercadorias e produtos, por incêndios, enchentes e inundações, quando também ocorre a interrupção do ciclo comercial ou industrial, obrigando o estorno do crédito fiscal referente aos insumos exemplificados ou às mercadorias e produtos (acabados ou em fabricação). Os prejuízos devem ser cobertos por seguros, sem afetar o direito do fisco;

d) o emprego de matérias-primas e produtos intermediários na industrialização, na produção ou na fabricação de ativo fixo de uso ou utilização na própria indústria, fato este que não gera a saída tributada do bem, para efeitos do IPI, nem gera a sua comercialização, para efeitos do ICMS;

e) nos demais casos em que a lei tributária (respeitando, porém, os dispositivos constitucionais que garantem a manutenção do crédito fiscal, nos casos de não-cumulatividade de impostos indiretos) exige o estorno do imposto, dentro da constitucionalidade explícita.

Enfoca-se, nos casos das letras *a* a *d* retros, o princípio da não-cumulatividade, agora, porém, em favor do fisco.

A intimação deverá, obviamente, exteriorizar os motivos fáticos e os dispositivos expressos da lei tributária respectiva que, sendo reais, existentes e concretos, autorizam a exigência do estorno do crédito fiscal.

A ausência de motivos legais existentes, expressos, a inocorrência de fatos fiscais que exigem o estorno do crédito fiscal tornam a intimação abusiva e ineficaz, já que os atos administrativo-fiscais são sempre regrados e vinculados estritamente às expressas previsões da lei (CF, arts. 37, *caput* e 150, I; CTN, art. 97, inteligência e parágrafo único do art. 142); e o discricionarismo do fisco, além de nulificar o ato, representa uma ofensa direta e frontal aos direitos-garantias da Constituição (arts. 153, § 3º, II, 155, § 2º, I), o que caracterizará o ato como delito de abuso de poder, o mesmo acontecendo se os motivos invocados para a prática do ato (intimação para o estorno do crédito fiscal) forem inexistentes, inidôneos ou falsos, em função da lei tributária ou das garantias constitucionais, ou não existindo a hipótese fática que exige o estorno (STF, RTJ 79/478-490; Hely Lopes Meirelles, *Direito Administrativo Brasileiro*, 15ª ed., RT, 1990, pp. 174/175), cabendo, nessa hipótese, à própria administração fazendária, anular o ato abusivo e arbitrário de seus agentes, por serem inconvalidáveis (Weida Zancaner, ob. cit., p. 56; Súmulas 346 e 473 do STF).

Ocorrendo o abuso de poder, além do mandado de segurança com liminar, sem contracautela, para declarar ineficaz o ato administrativo do fisco, cabe representação criminal ao Ministério Público pelo delito de abuso de autoridade, na modalidade de abuso de poder, em concurso formal com o art. 20 da Lei nº 8.137/90.

Quedando-se inativo o contribuinte lesionado, a notificação ou a intimação fiscal gerará auto de infração e a conseqüente denúncia, o que deve ser evitado, se presente o abuso de poder, se os motivos invocados para a exigência do estorno forem inexistentes, falsos ou inidôneos, sendo importante destacar que, nessa hipótese, o contribuinte estaria pagando um imposto maior que o devido, pela eliminação do crédito, com o aumento indireto da alíquota: ofensa à não-cumulatividade.

25. ESTELIONATO E SONEGAÇÃO FISCAL

25.1. Leis especial e comum. Tributação da venda. Venda de notas frias, recibos frios e projetos fictícios. Vítimas. Competência

Muitas atividades ilícitas que ocasionam vantagens econômicas ou financeiras delituosas, facilitando, por outro lado, que terceiros contribuintes se sirvam desses meios escusos (documentos ideologicamente falsos), para reduzir ou suprimir impostos devidos, têm todas as características de um autêntico estelionato (*caput* do art. 171 do CP). É o caso típico da nota fria com crédito fiscal de ICMS, IPI, emitida por firma fantasma, que vai gerar crédito contra a Fazenda, sem que a firma fantasma recolha o saldo devedor. Mas, em virtude do princípio da especialização, isto é, da prevalência da lei especial penal tributária ou previdenciária (nºs 4.729/65, 8.137/90 e 8.212/91), sobre a lei penal comum, as leis especiais atraem a incidência do delito para si, expurgando, dessa forma, a incidência da lei penal comum, o Código Penal.

25.2. Exemplos concretos

São exemplos concretos:

a) a venda de notas frias com créditos fiscais de ICMS, de IPI, que permitirão ao contribuinte-adquirente aproveitar-se ilicitamente do crédito fictício, que não é oriundo de uma circulação econômica ou jurídica de mercadorias, nem de uma saída de produtos tributados pelo IPI; e com o meio ilícito e fraudulento, reduzirá ou suprimirá um ou os dois impostos, já que o crédito afetará a conta corrente fiscal e o respectivo saldo devedor;

b) a venda de notas frias que, sem crédito fiscal, permitirão a sua contabilização como despesas gerais, reduzindo o imposto de renda da pessoa jurídica do contribuinte;

c) a venda de notas frias referentes a materiais de construção civil, que serão aproveitadas por empreiteiras e construtoras contribuintes do ISS municipal, e reduzirão o imposto, já que esses materiais são deduzidos do valor da respectiva receita, conforme previsão legal (LC nº 56/87, DL nº 406/68 e DL nº 834/69);

d) venda de recibos frios, geralmente emitidos por poucos e inescrupulosos profissionais liberais, que na maioria das vezes se prestam à redução ou supressão do imposto de renda de pessoas físicas (IRPF);

e) venda de projetos fictícios, para aumentar os custos de obras e serviços, reduzindo o imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ);

f) venda de notas frias de serviços fictamente prestados, para reduzir o imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ).

Nos casos exemplificados, a vítima será a Fazenda que sofreu a redução ou a supressão do imposto que lhe era devido, isto é, através de um dos meios fraudulentos exemplificados, a Fazenda deixou de receber o que lhe era legalmente devido.

A obtenção de vantagem indevida e ilícita, ainda que por pouco tempo, *caracteriza* o delito de estelionato (TACRIM-SP, 14ª Câmara, Apelação Criminal nº 950.037, j. em 8.8.1995, *Boletim AASP* nº 1.938, p. 54).

Nos exemplos dados, a vítima não poderia ser o particular, pois este figura como prejudicado ou lesado, como vimos, nos casos de estelionato contra o particular através de:

1º) Guias falsas ou falsificadas de tributos e contribuições que aparentam legitimidade e quitação regular e válida;

2º) Guias falsas ou falsificadas de FGTS;

3º) Guias falsas ou falsificadas de INSS.

Se a vítima é a Fazenda Pública (exemplos das letras *a* até *f* retro), a competência será do juiz estadual do local onde o agente obteve a vantagem ilícita, nos casos de crimes contra a Fazenda estadual ou municipal; ou do juiz federal, nos casos de crimes contra a Fazenda Nacional, União, INSS e Caixa Econômica Federal (caso do FGTS) (STJ, C. Comp. nº 13.083-MG, 3ª Seção, DJU-I de 18.3.1996, p. 7.509).

Para detectar a falsidade ideológica nos documentos exemplificados nas letras *a* a *f* retro, há necessidade de realização de perícia contábil na fase do inquérito policial, ou em sede de auditoria contábil (pelo próprio fisco prejudicado), via de contador legalmente habilitado.

Não se poderá, porém, presumir que os documentos exemplificados são ideologicamente falsos, e que eles proporcionaram fraude fiscal, geraram uma vantagem econômica

ou financeira ilícita e causaram dano patrimonial ao erário público, apenas pelo que se neles contém (letras *a* a *f* retro).

Nem poderá a denúncia partir dessa presunção.

O fato deverá ser provado pela perícia contábil já na fase do inquérito policial, podendo, no entanto, ser detectado pela própria fazenda prejudicada, via da citada auditoria contábil, desde que realizada e assinada por contador habilitado.

Qualquer precipitação em acusar, sem prova idônea e insubstituível, caracterizará um evidente desvio de poder e uma acusação precipitada, senão leviana e insustentável, dando origem à impetração de *habeas corpus*.

Concluindo, entendemos que, tecnicamente, o golpe é um estelionato, mas a *vis atrativa* das leis especiais desloca a punibilidade para o campo da sonegação fiscal, aplicando-se a pena prevista nas leis especiais e não a do Código Penal (art.171).

25.3. Tributação do ilícito. Venda de notas frias

A venda de notas frias, recibos frios, estudos, pareceres, projetos, reestruturação, reorganização, reengenharia, todos fictícios, pode ser tributada pelo imposto de renda, não constituindo a tributação a ser exigida de quem com ela adquiriu disponibilidade econômica (arts. 43 e 126 do CTN), uma sanção do ato ilícito, nos termos dos arts. 3º do Código Tributário Nacional e 26 da Lei Federal nº 4.506/64.

O contribuinte será o vendedor dos documentos falsos, se o próprio emitente, ou este em *sociedade* com o intermediário do negócio.

A tributação acima aludida será: a) para a pessoa jurídica emitente e vendedora, o valor total da venda, sem deduções; b) para a pessoa física do intermediário, a renda líquida total por ele auferida, sem qualquer dedução ou abatimento.

Os usuários desses documentos incidirão no art. 304 do Código Penal e *caput* do art. 1º da Lei nº 8.137/90, se com eles reduziram ou suprimiram impostos.

25.4. Resumo do estelionato e a sonegação fiscal

1. Nos casos das letras *a* a *f* dos exemplos precedentes, ocorrendo a redução ou a supressão de um imposto – no caso o ICMS, o IPI, o ISS, o IRPJ (bem como o PIS, a Cofins, a CSLL), a vítima será única e exclusivamente a Fazenda Pública respectiva (*caput* do art. 1º da Lei nº 8.137/90).

2. Nos casos exemplificados nos itens 1º até 3º do nº 25.2, a vítima será o particular contribuinte, já que o documento falso não quitou seu débito para com a Fazenda Pública respectiva (salvo se a conivência de servidor público aceitou tal documento como verdadeiro, baixando o débito no computador, hipótese não comum, mas que pode acontecer na prática) e assim, a fazenda continua credora. O lesado nos três exemplos é, pois, o contribuinte que entregou dinheiro ao estelionatário-falsário, ainda que por intermédio do seu preposto ou emissário, e foi ludibriado pelo golpista que, simulando quitações legítimas, embolsou o dinheiro dos impostos e das contribuições, enquanto o contribuinte ficou no prejuízo. O delito aqui é de estelionato (art. 171 do CP).

3. Nos casos do nº 1 anterior, ocorrendo lesão nas rendas públicas da fazenda respectiva, a competência é aquela estudada linhas atrás:

a) em se tratando de sonegação fiscal relativa a impostos estaduais, municipais ou do Distrito Federal, compete à justiça criminal estadual;

b) se a sonegação atinge os interesses da União ou suas autarquias federais e excepcionalmente a Caixa Econômica Federal no caso do FGTS, a competência será privativa da Justiça Federal (CF, art. 109, IV); e

c) nos casos em que o contribuinte é a vítima do estelionatário, a competência é da justiça criminal comum do Estado (juiz do local onde foi auferida a vantagem ilícita).

26. DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS OU PRODUTOS

26.1. Cancelamento da nota fiscal. Vias no talonário. Lançamento de estorno, havendo saída. Prova material do fato fiscal

Em todos os casos de devoluções de mercadorias, matérias-primas, produtos acabados e bens de comércio em geral, que circularam ou saíram do estabelecimento vendedor, especialmente nos casos em que as operações originaram crédito fiscal para o adquirente ou comprador-contribuinte, esse fato, a devolução, exige o cancelamento da nota fiscal, por parte do vendedor, que documentará a ocorrência, com a nota fiscal original (primeira via), que emitiu, mais a nota fiscal emitida pelo adquirente que devolveu a mercadoria e comunicação escrita dos motivos da devolução. Todas as vias da nota cancelada serão coladas no talonário de notas fiscais, sem prejuízo do seu manuseio e leitura, a fim de que o fato fique documentado materialmente (prova material).

O vendedor fará o lançamento fiscal no livro de registro de entradas de mercadorias e anotará o estorno no registro de saídas de mercadorias, eliminando o débito feito anteriormente. Ao adquirente competirá estornar ao inverso: o crédito será eliminado por estornos simultâneos, no registro de entradas.

A contabilidade do vendedor registrará, em conta específica, a anulação da venda e a entrada nos estoques. Na contabilidade do adquirente, o fato será lançado na conta de devoluções a fornecedores, com baixa em estoques.

Os créditos e débitos fiscais devem anular-se reciprocamente.

Nos casos de cancelamento, *antes* da saída ou circulação das mercadorias, produtos ou matérias-primas, o fato só terá repercussão para o vendedor que cancelará a nota fiscal, anexando a primeira via ao bloco, bem como as demais, e procedendo aos estornos nos livros fiscais referentes ao IPI e ICMS, se a nota cancelada já fora neles lançada.

O exame meticuloso na conta de *devoluções de clientes* (na escrita do vendedor) e na conta *devoluções a fornecedores* (na escrita do comprador), pode detectar fraudes fiscais, nomeadamente pela formação de estoques fictícios de matérias-primas, mercadorias, produtos acabados, que vão constar em balanços patrimoniais como ativo circulante ficto, aparentando uma situação patrimonial e econômica falsa, ideologicamente, seja para enganar bancos, fornecedores, clientes ou o fisco. No exemplo dado, não houve devolução (cancelamento da operação).

Nas devoluções feitas por não-contribuintes do IPI ou do ICMS, o fato será registrado na escrituração do vendedor.

Todos os lançamentos de estorno nos livros fiscais devem obedecer a legislação tributária de cada imposto, em face das peculiaridades de cada caso, sendo, portanto, relevante que o contribuinte, via do seu contador ou auditor contábil, pesquise a legislação tributária específica, para cumprir corretamente as normas legais, evitando não ser autuado, nem incidindo em fraude contra o tributo respectivo.

Este tema se completa em "Fraudes fiscais e erros contábeis".

26.2. Estorno de lançamentos

Todo estorno, como estudado no capítulo III, deve ser investigado em amplitude, sobre a legitimidade e veracidade dos motivos que o determinaram, seja nos livros fiscais, seja na contabilidade, em seu livro-mor, o diário.

Atrás de um estorno pode se esconder uma fraude fiscal de vulto, lesionando a Fazenda Pública, a qual somente com uma ampla revisão contábil de contas, de balanço, de resultados, poderá ser detectada.

27. LEVANTAMENTO FISCAL E PREVIDENCIÁRIO. Tributos e contribuições sociais. Lançamento e arbitramento fiscal nulos. Aferição Indireta do INSS nula. Decreto-lei Federal nº 1.598/77. Ônus da prova. Auto de infração. Notificação de lançamento. Fatos constitutivos

Os fatos constitutivos do direito do fisco em constituir o crédito público pelo lançamento, seja relativo a tributos, seja relativo às contribuições sociais, devem ser provados materialmente pelo próprio fisco, através de perícia contábil extrajudicial ou por documentos que provem a exteriorização do fato gerador do tributo ou da contribuição que se pretende cobrar, lançar, exigir do contribuinte (inteligência e aplicação do art. 333, I, do CPC, aplicável subsidiariamente: CPP, art. 3º; LICC, art. 4º; CPC, art. 126, 2ª parte).

São exemplos de fatos constitutivos do direito do fisco em lançar, cobrar, exigir do contribuinte, que exigem prova material:

a) *fato gerador* – a prova material há de ser cabal no sentido da exteriorização material, física e concreta do fato previsto ou criado na lei tributária ou previdenciária, como hábil a dar nascimento à obrigação principal do contribuinte. É o casamento perfeito e acabado do fato, abstratamente previsto na lei do tributo ou da contribuição e a sua agora exteriorização e materialização, pela prática de um ato ou fato que a lei erigiu como hábil ao nascimento do tributo ou da contribuição;

b) *a base de cálculo, o valor tributável e a forma de incidência* – cabe ao fisco demonstrar analiticamente, fazendo remissão expressa ao dispositivo da lei, sobre estes elementos fático-legais;

c) *a alíquota* ou percentual aplicável sobre um dos elementos da letra *b* retro, conforme expressa previsão da lei de regência;

d) *a vigência* do tributo ou da contribuição, consoante a publicação no órgão oficial, da respectiva lei ou regulamento, quando a lei contiver expressa ressalva quanto à expedição deste (regulamento);

e) *diferenças* encontradas pelo fisco, em levantamentos específicos de estoques, de produção, de custos de produção, de consumo ou utilização de matérias-primas, de emprego de embalagens. Cabe, aqui, a aplicação obrigatória do art. 148 do Código Tributário Nacional. Observe-se que os elementos indiciários, tais como o consumo e a utilização de materiais secundários empregados obrigatoriamente na produção industrial; a utilização de embalagens ou meios de acondicionamento; o consumo de energia elétrica; o consumo de combustíveis e óleos em geral etc., devem ser postos ao contribuinte, para que possa apresentar a sua avaliação, dentro da exegese do citado art. 148 do Código Tributário Nacional (avaliação contraditória);

f) *estouro de caixa* ou *passivo fictício* – se para os efeitos do imposto de renda podem, em tese, ser considerados como omissões de receitas num determinado período, não se admitindo qualquer tributação à base de presunção (CTN, arts. 97, incisos III e IV, 113, § 1º, 114, 116, I, 142 e seu parágrafo único e 144), segue-se que cabe ao fisco intimar, obrigatoriamente, a pessoa jurídica ou firma individual, através dos seus representantes legais (art. 20 do CC), para provar as causas ou origens das irregularidades fisco-financeiras (deficiência de recursos financeiros em caixa ou bancos, suficientes para, contabilmente, suportar os lançamentos dos pagamentos de duplicatas, de contas, de fornecedores nas datas em que ocorreram os respectivos pagamentos).

A intimação deve marcar um prazo razoável (dez, vinte ou trinta dias), conforme o volume de lançamentos, documentos ou elementos que constarão da resposta do contribuinte ao fisco. Lançamento precipitado sem a intimação é ato abusivo, com evidente desvio de poder e nulifica o auto de infração e a notificação fiscal, posto que os motivos em que se funda o lançamento são inidôneos por falta da intimação e da resposta do contribuinte, contrariando o art. 148 do Código Tributário Nacional, o *caput* do art. 37 da Constituição c/c o parágrafo único do art. 142 do mesmo Código Tributário Nacional.

O § 2º do art. 9º do Decreto-lei federal nº 1.598/77 transfere ao fisco o dever de provar a inveracidade dos fatos registrados na contabilidade pelo contribuinte. A ressalva do § 3º desse artigo só se aplica aos lançamentos contábeis-fiscais, em relação aos quais cabe ao contribuinte exibir (no prazo prescricional) os documentos que deram origem e embasamento aos citados lançamentos (CCom., arts. 10 e nºs; 12, 23 e 25; DL nº 486/69, arts. 4º e 8º, e seu decreto regulamentador, nº 64.567, de 22.5.1969, arts. 2º e 5º e parágrafo único do art. 195 do CTN).

Cabe relembrar que o lançamento fiscal ou previdenciário como ato administrativo que é, será nulo quando:

1. fundar-se em motivos inidôneos, inexistentes ou falsos (STF, RTJ 79/478490; Hely Lopes Meirelles, ob. cit., pp. 174/175);

2. os objetivos do ato forem imorais (vingança, vindita, rixa, acerto de contas), ilícitos ou com evidente abuso, excesso ou desvio de poder e de finalidade (alínea *h* do art. 4º da Lei nº 4.898/65; STF, Ag. nº 89.696-SP, DJU-I de 30.9.82, pp. 9.734/735).

Tanto a intimação com prazo suficiente para que o contribuinte possa atender as exigências fiscais, quanto a avaliação contraditória, são obrigatórias para a própria validade e

eficácia do ato administrativo do lançamento, da constituição do crédito tributário ou previdenciário. A norma impositiva do art. 148 do Código Tributário Nacional é sempre bilateral.

Cabe aqui lembrar que *estouro de caixa* ou *passivo fictício* não se prestam para caracterizar vendas sem notas, para efeitos de IPI e de ICMS. Eles também *não caracterizam* fato gerador dos dois impostos.

g) aferição indireta pelo INSS. Esse procedimento administrativo pelos Auditores Fiscais da Previdência Social só tem guarida quando o contribuinte for intimado regularmente (arts. 20 do CC e 12 do CPC) para exibir livros diários, registro de empregados, folhas de pagamento, recibos de pagamento e de quitação, recibos de pagamentos ou lançamentos de créditos relativos a autônomos, honorários de diretores ou retiradas *pro labore* e a empresa recusar-se a exibi-los no prazo razoável marcado, por escrito; exibi-los de maneira totalmente imprestável ou inservível, não os possuir ou a escrituração contábil estiver atrasada em longos períodos (dois, três, quatro anos), ou os lançamentos contábeis não tenham os documentos que lhes deram origem. Esses fatos devem ser objeto obrigatório de comunicação ao contribuinte, pela fiscalização do INSS antes de lavrada a notificação fiscal do lançamento (NFLD) (cf. o art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91, na redação e consolidação da lei, DOU-I de 11.4.1996). Ver "Crimes previdenciários e contra a seguridade social" e "Fato gerador e sonegação fiscal". Vide o nº 21.2.

Cabe ainda ponderar que é princípio de direito aceito universalmente nos países civilizados que fato negativo ou que constitui um direito de alguém, deve ser provado por quem tem interesse direto nele.

Se o fato negativo, como sói acontecer com um crime de sonegação fiscal, que originou uma redução ou uma supressão de tributo ou contribuição, é contra o agente ou sujeito ativo do delito, embora este tenha ocorrido numa empresa, segue-se que cabe exclusivamente ao fisco provar o que alega: aquilo que acusa contra o contribuinte ou contra o agente ou sujeito ativo do delito.

O mesmo procedimento há de ser observado em relação ao fato gerador ocorrido, cuja prova compete exclusivamente ao fisco, porque é ele que tem o direito de constituir o crédito tributário ou previdenciário, pela ocorrência do fato gerador da obrigação principal.

Nenhum legislador, em sã consciência, pode transferir o ônus da prova nos dois exemplos dados para o contribuinte, o que seria o caos jurídico ou a própria subversão da ordem jurídica vigente: obrigar o contribuinte a provar que o fato gerador não ocorreu!... ou que ele não cometeu o crime de sonegação fiscal.

28. PASSIVO FICTÍCIO. Suprimentos e estouro de caixa. Importância no imposto de renda (omissão de receitas). Utilidade no ICMS, IPI e ISS (investigação do fato gerador). Abuso e desvio de poder. Excesso de exação

Se o *passivo fictício* (veja o *mecanismo* da situação financeira em face do déficit de disponibilidades oficiais-escriturais, em outro ponto desta obra, sob o mesmo título) apurado em auditoria contábil, em contraditório pleno (inteligência do art. 148 do CTN), *comprova* a ausência ou a insuficiência de saldos disponíveis financeiros (caixa e bancos), capazes de suportar ou permitir a contabilização dos pagamentos maiores (relativos a dupli-

catas de compras de mercadorias, produtos, matérias-primas, materiais de consumo, ativos permanentes, que normalmente podem estar creditadas na conta de fornecedores, duplicatas a pagar etc.) *nas datas reais*, concretas ou efetivas em que esses pagamentos foram realizados de fato, desde que a insuficiência de disponibilidades não resulte de erros ou falhas contábeis (o que deve ser demonstrado pelo contribuinte, como ônus seu, por se tratar de fato modificativo da pretensão do fisco), tais como *entradas de caixa e erro*:

a) numerário oriundo de suprimentos de caixa, empréstimos bancários;

b) adiantamentos de sócios ou acionistas para aumento de capital;

c) desconto, caução, conta vinculada ou vendor, de duplicatas e títulos;

d) erros contábeis nos transportes de somas;

e) recebimentos de duplicatas, de vendas à vista.

Os valores foram recebidos, mas por lapso ou erro contábil, não deram entrada em caixa, nas datas certas em que ocorreram, ocasionando o passivo fictício ou o estouro de caixa.

A insuficiência de caixa pode representar omissão de receitas (se não resulta de um dos casos exemplificados), que tem grande interesse para o imposto de renda, pois, não se tratando de receita não tributável por expressa previsão da lei federal, ela deve integrar o lucro tributável, o que não ocorrendo, irá gerar uma sonegação fiscal.

Na pessoa jurídica, toda receita deve ser contabilizada dentro do exercício, no regime de competência que vigora no Brasil. Não havendo diferimento legal, nem exclusão do lucro tributável por lei, a omissão da receita caracterizará sonegação fiscal para o imposto de renda.

Todavia, a omissão de receitas, para efeitos do ICMS, do IPI e do ISS normal, não significa sonegação fiscal por si só, uma vez que para que exista o delito, é necessário que o fato gerador do imposto tenha se materializado, isto é, ocorrido de fato, concretamente, provado via documental pelo fisco, por constituir fato gerador do seu direito de lançar, de criar o crédito tributário. Ora, o fato gerador dos três impostos é totalmente diverso daquele relativo ao imposto de renda de pessoa jurídica:

1º) O fato gerador do IPI é a produção industrial, que se exterioriza na saída do produto industrializado (ou a ele equiparado por lei federal) a qualquer título, do estabelecimento industrializador ou a ele equiparado (CTN, art. 46, incisos I, II e III e parágrafo único);

2º) O fato gerador do ICMS é uma circulação econômica ou jurídica de mercadorias de comércio, decorrente de um ato de comércio, por pessoa jurídica ou pessoa física, com habitualidade, de bens móveis, com a transferência de propriedade deles, na exegese do direito comercial (arts. 109 e 110 do CTN). Daí que a mera movimentação física, ou a mera saída física de bens móveis, sem transferência de propriedade, sem a existência de um ato de comércio, não caracteriza o fato gerador do ICMS (impedindo a ocorrência do delito de sonegação fiscal ou apropriação indébita). Exegese do inciso II do art. 155 da Constituição;

3º) O fato gerador do ISS é a prestação de um serviço taxativamente elencado na lista que acompanha a Lei Complementar Nacional nº 56/87, em vigor desde 1º.1.1988 (CF, art. 156, III, *in fine*).

Portanto, passivo fictício ou estouro de caixa, suprimentos de caixa por sócios, acionistas, não constituem fato gerador do ICMS, do IPI ou do ISS, mas têm grande utilidade na área desses impostos, para que o fisco, tomando esses fatos contábeis como ponto de partida, proceda a uma investigação contábil de profundidade, mediante perícia contábil (levantamentos específicos de estoques, de custos, de produção, de consumo de matérias-primas,

de utilização de embalagens, de consumo de energia elétrica ou força), para detectar diferenças de estoques, de produção, de vendas, e assim dar origem legalmente à exigência do imposto que for devido, com a multa punitiva e demais consectários legais, se positivadas diferenças sem que para as mesmas – além das perdas ou quebras normais admitidas em função da espécie do produto, da matéria-prima etc. – haja uma justificativa técnica plausível e normal, ou um laudo técnico feito por engenheiro da especialização da matéria-prima, do produto, ou por perito técnico de outra profissão, com relação ao IPI e ao ICMS. Quanto ao ISS, deverá o fisco provar uma efetiva prestação de serviço tributada, omitida.

Assim, à vista simplesmente de suprimentos de caixa, passivo fictício ou estouro de caixa, não ocorrendo o fato gerador do IPI, do ICMS e do ISS, a lavratura de auto de infração cobrando imposto sem a ocorrência do fato gerador, caracteriza por si só:

a) desvio e abuso de poder (alínea *h* do art. 4º da Lei nº 4.898/65);

b) excesso de exação (art. 20 da Lei nº 8.137/90).

A denúncia que se lastrear no auto de infração incidirá na nulidade plena e inconvalidável, além da inépcia e da incursão no delito de desvio e abuso de poder.

O tema é tão importante que, especificamente, em relação a ele, o Supremo Tribunal Federal assim decidiu:

> "A jurisprudência vem se fixando no sentido de que se a existência de passivo fictício é relevante para o imposto de renda, não o é para o ICM. Simples suprimentos de caixa não acarretam a circulação de mercadorias, e por isso mesmo, não são tributáveis, tanto mais que em relação a eles não se pode falar de valor agregado. Não havendo prova cabal de saída de mercadorias, a solução melhor será sempre, por isso mesmo, a de que nenhum imposto é devido" (AI nº 80.695-SP, relator Ministro Thompson Flores, DJU-I de 11.11.1980, p. 9.323, *apud Tributos*, Samuel Monteiro, Cultural Paulista, SP, 1983, pp.484/485, nº 100).

29. SONEGAÇÃO FISCAL. Origens no Brasil

No frontispício desta obra o leitor encontrará uma das várias origens da sonegação fiscal no Brasil, representada por parte do discurso de Dom Pedro I sobre o comportamento de Portugal, espoliando o Brasil, através de fiscais e juízes corruptos que se enriqueciam às custas da miséria do povo brasileiro, ocasionando várias tentativas de revolta, como a dos Beckman e Paulo Eiró, no Maranhão; Felipe dos Santos, o verdadeiro precursor e mártir da Independência (Vila Rica, Minas Gerais, 1720); Tiradentes e tantos outros.

Modernamente, a sonegação fiscal passou a ser quase institucionalizada por atos inconseqüentes e irresponsáveis do governo federal, que, enquanto taxava ao máximo as atividades produtivas, principalmente os profissionais liberais e os assalariados, permitia que o grande especulador ganhasse bilhões sem pagar um único centavo de imposto.

Paralelamente, o mau emprego do dinheiro público em obras faraônicas, sem qualquer utilidade para a nação; o desperdício desenfreado, as importações, durante o famigerado plano cruzado, de gêneros que se deterioraram foram fatores que tornaram a sonegação fiscal um meio de *protestar* e de não ir à falência.

Mais recentemente proliferaram as fraudes cambiais, incentivadas pelo perdão da sonegação fiscal na área do imposto de renda (operações *day trade*).

Foi, em última palavra, a tremenda injustiça fiscal reinante no Brasil que incentivou a sonegação fiscal e a mantém até hoje. Há, ainda, um efeito moral da sonegação: ninguém paga tributos quando o país tem um governante ilegítimo, corrupto, sem autoridade, pois o princípio de autoridade é um dos maiores inimigos da sonegação fiscal.

Às vezes, o incentivo à sonegação fiscal, que vai dar origem ao delito contra a Fazenda Pública, é feito por leis federais, votadas e aprovadas pelo Congresso Nacional pelas vias oblíquas, isto é, o incentivo se faz de forma sub-reptícia, dissimuladamente.

Vejamos, por exemplo, o caso da Lei nº 7.960, de 21.12.1989 (DOU de 22.12.1989), que ao criar a prisão temporária, arrolou uma série de crimes dela ensejadores, deixando, porém, de fora, todos os crimes fiscais, nomeadamente a sonegação fiscal, o contrabando, o descaminho, a apropriação indébita; e para completar a omissão dolosa, adredemente calculada, também o estelionato ficou de fora!...

Outras vezes, a sonegação se origina da tremenda injustiça fiscal que é causada quando uma lei cria determinado incentivo fiscal, permitindo que apenas uma categoria profissional pague menos imposto de renda, deixando de fora todos os demais contribuintes que se encontram na mesma situação tributaria, e que, portanto, prevalecendo o disposto no inciso II do art. 150 da Constituição, deveriam ter sido incluídos pela generalidade do incentivo e nunca pela especificação e individualização do mesmo, que fere a Constituição em seus arts. 153, § 2º, inciso I, c/c a mensagem do § 1º do art. 145.

É o caso típico da Lei nº 7.975, de 26.12.1989 (DOU de 27.12.1989), que ao dar nova redação ao art. 11 da Lei nº 7.713/88, criou o § 1º, onde permite aos odontólogos a faculdade de deduzir da receita oriunda de prestação de serviços profissionais as despesas com os materiais por eles aplicados em seus clientes.

Até aí, uma medida de justiça fiscal.

Mas, e os demais profissionais que se encontram em situação tributária equivalente, porque são contribuintes do imposto de renda como pessoa física, porque este tributo é regido pelos princípios da universalidade e da generalidade, e porque aplicam também materiais no exercício de sua profissão? Estão, nesse caso, apenas exemplificadamente, o médico veterinário que mantém clínica para pequenos animais, o próprio zootecnista, em idêntica situação, o médico anestesista, o arquiteto e o engenheiro civil que, como profissionais liberais, aplicam materiais em seus projetos, o advogado, que investe em livros e revistas. Se não tiverem livro caixa, esses custos não são reduzidos.

Se a lei criou o benefício para o odontólogo, pessoa física, o mesmo deve ser estendido aos demais profissionais que trabalhem individualmente como pessoa física, sob pena da discriminação se tornar odiosa e inconstitucional (CF, art. 150, II, c/c a inteligência dos arts. 145, § 1º, e 153, § 2º, I).

Observe-se, finalmente, que todo o material empregado pelo odontólogo em seus serviços é pago pelo cliente. Por que, então, *reembolsado* pela dedução da receita, se ela já foi suficientemente reembolsado pelo preço que cobrou do cliente?

Um benefício fiscal iníquo, às custas do tesouro nacional, com o beneplácito do mesmo Congresso que aprovou a Constituição de 1988...

A partir da Lei nº 9.430/96 (exercício de 1997), as sociedades civis de profissionais liberais passam a ser tributadas como as demais pessoas jurídicas, ficando revogado o tratamento do Decreto-lei nº 2.397.

30. SONEGAÇÃO FISCAL. Conceito legal. Supressão ou redução de tributo ou contribuição. Comentários à Lei nº 8.137, de 27.12.1990.

30.1. Introdução

A Lei nº 8.137, de 27.12.1990, dispondo sobre direito penal, encaixa-se na competência exclusiva e privativa da União Federal, via Congresso Nacional, não podendo sequer ser objeto de medida provisória.

A competência está no inciso I do art. 22 da Constituição, e não pode ser objeto de delegação, nem por lei complementar, sob pena de ofensa ao princípio da federação e da unidade do direito penal no território nacional, evitando-se, assim, que cada Estado crie um *código penal* à parte (José Cretella Júnior, *Comentários à Constituição*, Forense Universitária, 1990, t. III, p. 1.465).

É uma lei de caráter e força nacional e, tanto se aplica em todo território nacional, como vale *erga omnes*, isto é, obriga Estados, Municípios e Distrito Federal.

Entra na categoria de lei nacional, com força de lei complementar, por se traduzir no exercício da competência privativa e exclusiva da União.

Por isso, nem os Estados, nem os Municípios podem baixar leis, decretos, portarias, interpretando a lei ou instituindo penas menores, maiores ou regimes penitenciários em relação à Lei nº 8.137/90, sob pena de abuso de poder e inconstitucionalidade.

30.2. Comentários à Lei nº 8.137/90. Dos crimes praticados por particulares

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

As *condutas* que compõem o tipo penal do artigo estão comentadas e identificadas por incisos em romano (I, II, III, IV e V).

O art. 1º prevê tipos penais repetindo quase que literalmente alguns dispositivos da antiga Lei nº 4.729/65. Os tipos penais do *caput* do art. 1º exigem, elementarmente, para comporem a figura do tipo respectivo que, através de um desses atos (comissivos ou omissivos), o agente suprima ou reduza o valor do tributo que deveria pagar:

1º) *Suprimir*, aqui, significa cortar o todo, elidir, extinguir a própria obrigação tributária principal ou acessória, no sentido de fazê-la desaparecer totalmente, mediante um dos atos ou condutas arroladas nos incisos I a V do artigo;

2º) *Reduzir* significa cortar em parte, elidir parcialmente, com o emprego de um dos tipos descritos nos incisos. Não havendo reflexo no *quantum* do tributo ou contribuição, desaparece a figura do tipo penal em seu corpo ou parte elementar.

Se o tributo ou a contribuição social foi recolhida na íntegra, mesmo fora dos prazos, desaparece a elementar do tipo: supressão no recolhimento ou redução no mesmo;

3º) *Acessórios.* São as multas punitivas percentuais em face da gravidade da falta fiscal; as multas simplesmente moratórias em decorrência de atraso no recolhimento do tributo ou da contribuição social; os juros de mora e a atualização ou correção monetária, quando devida em função de lei constitucional.

O tipo penal do *caput* do artigo abrange também os acessórios. Assim, se houver recolhimento integral do tributo ou da contribuição, fora dos prazos legais e sem os acessórios (também denominados no direito tributário de consectários legais ou acréscimos legais) na íntegra, ocorreu o crime;

4º) *Condutas.* A lei empregaria melhor o termo se se referisse a ato do agente (autor e co-autores), pois que a atividade humana se exterioriza materialmente através de atos, que podem ser *comissivos* ou *ativos,* isto é, praticados materialmente; ou *omissivos* ou *passivos,* onde o agente, embora obrigado a praticá-lo, se omite e não o pratica.

O termo *conduta* está ligado ao aspecto intrínseco, não material, mas ético, social e ontológico (filosofia do direito penal social). Daí dizer-se má conduta, boa conduta, conduta culposa ou dolosa, classificando-as ontologicamente segundo as circunstâncias do ato do agente;

5º) *Pessoa jurídica e pessoa física.* Embora os crimes fiscais se concentrem na pessoa jurídica (sociedade anônima, sociedade por cotas de responsabilidade limitada, sociedade em nome coletivo, sociedade em comandita simples, sociedade de capital e indústria, sociedade em conta de participações, cooperativas) ou firma individual (comerciante em nome próprio), os atos que integram os tipos penais dos incisos I a V do art. 1º se dirigem às pessoas físicas por eles responsáveis por ação ou omissão. O alcance punitivo se dirige, pois, aos agentes pessoas físicas, como definido nos arts. 13 e 29 do Código Penal, mesmo e quando o documento ou livro pertençam a uma pessoa jurídica.

Os dirigentes da pessoa jurídica somente serão apenados quando o inquérito policial necessário comprovar, em contraditório pleno, que eles são os mentores intelectuais (deram ordens verbais) dos tipos dos incisos I a V. O depoimento pessoal será importante neste caso, aliado à prova pericial-contábil, que na hipótese de pessoa jurídica é necessária, para comprovar quem ordenava, como a pessoa jurídica era *administrada de fato,* quem determinava ou supervisionava a contabilidade, a emissão de notas fiscais, de recibos, de faturas etc. (art. 11 da Lei nº 8.137/90);

6º) *Eficácia.* Sendo norma de direito penal, incluída na competência exclusiva da União Federal (art. 22 da CF), a Lei nº 8.137 tem força de lei nacional e se aplica a todos os tributos e contribuições federais, estaduais, municipais ou cobrados pelas autarquias (CF, arts. 153, 154, 155, 156 e 195);

7º) *Contribuições sociais.* São o fundo de garantia (FGTS), as contribuições cobradas pelo INSS para o custeio da seguridade social e as que vierem a ser instituídas para tal fim, o Funrural, o Pis e o Finsocial, a Cofins da LC nº 70/91; a CSLL da Lei nº 7.689/88 e alterações; a contribuição da LC nº 84/96 etc.

O art. 149 da Constituição prevê também a instituição de contribuições econômicas relativas ao exercício de atividades ou profissões. É o caso das anuidades e taxas do poder de polícia dos órgãos fiscalizadores das profissões regulamentadas por leis federais, tais como: CREA (engenheiros, arquitetos, geólogos, geógrafos, meteorologistas etc.); CRC (contadores e técnicos em contabilidade); CRM (médicos em várias especializações): CRO

(cirurgiões-dentistas ou odontólogos em geral); CRMV (médicos veterinários e zootecnistas); OAB (advogados); CRECI (corretores de imóveis) etc.

Aqui também se enquadra a contribuição sindical que, em face do art. 5º, XX, da Constituição, diferentemente das contribuições exemplificadas, é meramente facultativa, isto é, contribui apenas quem continua como associado do sindicato, não sendo obrigatória a continuidade.

As contribuições econômicas estão fora do art. 1º da Lei nº 8.137/90, pois se regem por finalidades diferentes. As relativas às profissões regulamentadas por leis federais decorrem do poder de polícia dos respectivos órgãos fiscalizadores (CF, art. 145, § 1º) e são cobradas executivamente na Justiça Federal (Leis nºs 6.830/80 e 6.206/75, art. 2º), constituindo atentado ao exercício da profissão (crime capitulado no art. 3º, *j*, da Lei Federal nº 4.898/65, na redação que lhe deu a Lei nº 6.657, de 5.6.1979) a suspensão ou o cancelamento do registro ou a proibição do exercício da profissão (CF, art. 5º, XIII), por falta ou atraso no recolhimento das anuidades;

8º) *Ordem tributária.* Compreende o conjunto de leis que formam o direito positivo tributário, e tem como vítimas dos delitos contra a *ordem tributária* a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, que são, conforme as circunstâncias materiais, os atingidos nos seus direitos patrimoniais (créditos públicos de natureza tributária ou contribuições sociais). Aí se incluem o INSS, a Caixa Econômica Federal, no caso do FGTS etc.

A ordem tributária, *lato sensu,* engloba os tributos propriamente ditos, as contribuições sociais e as pessoas jurídicas de direito público titulares deles. Não se nega que o termo é muito genérico, admitindo interpretações das mais divergentes possíveis;

9º) *Atos voluntários do agente.* Os tipos penais dos incisos I a IV do art. 1º compreendem atos comissivos (prestar, inserir, falsificar, alterar, elaborar, distribuir, fornecer, emitir, utilizar); ou omissivos (omitir informação ou operação), sempre voluntários, no sentido de que o agente, embora obrigado por lei tributária ou de contribuições sociais a prestar determinado fato, ou cumpre a obrigação dolosamente com um dos tipos caracterizados e identificados pelos verbos acima relacionados (atos comissivos), ou omite informação ou operação que devia informar ou escriturar (ato omissivo).

Nem a penalidade administrativa pelo não-cumprimento da obrigação tributária acessória (CTN, art. 113, § 2º), nem a lei tributária coagem o agente (contribuinte) a incidir em quaisquer dos citados tipos penais. Ou melhor: não são suficientes para impedi-lo de delinqüir.

Na conduta, o agente tem consciência de sua ação voluntária e espontânea (TJSP, RJTJSP 112/515, que pode ser invocado como precedente da espontaneidade e da voluntariedade do agente);

10º) *Atos de empregados e prepostos.* O aplicador da lei penal fiscal deve levar em conta um fato relevante do cotidiano: numa firma ou sociedade, de cunho econômico (sociedades comerciais ou de fins comerciais: indústrias, comércio, indústria e serviços; ou prestadoras de serviços remunerados), ou de fins não econômicos (fundações e sociedades civis morais, religiosas, que não explorem atividade remunerada); associação de classe (sindicatos, federações, confederações etc., nas mesmas condições), o preposto ou o empregado subalterno não exerce o comando da empresa, salvo quando recebe procuração ou delegação de poderes para gerir, administrar, superintender, fiscalizar, chefiar.

Ele pratica atos como subordinado, obrigado a tal, por força do poder de comando dos empregadores ou gerentes (subordinação hierárquica obrigatória). Age por conta e ordem da sociedade ou firma.

O responsável penal é quem ordena, mesmo verbalmente, que ele assim proceda; ou quem lhe dá por escrito as *instruções de serviço* onde estão as *suas tarefas* quando contratado, ou posteriormente através do departamento de serviços ou do pessoal. Somente em casos excepcionalíssimos o empregado subalterno poderá ser responsabilizado penalmente.

11º) *Relevância dos atos omissivos ou comissivos.* Os tipos dos incisos I a V exigem o meio hábil, relevante, empregado pelo agente na conduta dolosa comissiva ou omissiva.

Se o meio utilizado não for apto por si só a gerar o dano, mesmo quando o tipo reclamar apenas dano potencial, isto é, dano de perigo (que não depende de resultado), a figura penal não se tornou caracterizada. A perícia contábil necessária é que, em laudo conclusivo e circunstanciado, trará os elementos, os detalhes e as circunstâncias que permitam ao Ministério Público oferecer denúncia segura, para que o juiz não tenha dúvida em recebê-la;

12º) *Crime impossível.* Não se tratando de tributo, cuja definição legal está no art. 3º do Código Tributário Nacional, nem de contribuição social; ou de contribuição previdenciária para a seguridade social dos servidores públicos dos estados, municípios, Distrito Federal (compreendendo aí todas as autarquias e fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista, com regime próprio de seguridade social), mas de *contribuição facultativa,* como as cobradas pelos sindicatos, federações, confederações, associações de classe (CF, art. 5º, XX), que não integra o conceito de contribuição social (art. 149 da CF), o delito não existe.

O mesmo se dá com as contribuições econômicas ou de interesse de profissões já vistas;

13º) *Denúncia.* Os delitos a que se referem os tipos dos arts. 1º a 3º da Lei nº 8.137/90 exigem:

a) comunicação da autoridade fazendária ou previdenciária com competência sobre o tributo ou a contribuição social respectiva, ao Ministério Público;

b) abertura de inquérito policial (federal, se se tratar de tributo ou contribuição federal, nos termos da competência constitucional; estadual, se se tratar de contribuição estadual, municipal ou do Distrito Federal), onde os declarantes ou depoentes serão assistidos permanentemente por advogados;

c) oitiva pessoal de todos os interessados: sócios cotistas majoritários, acionistas controladores, sócios-gerentes, diretores; gerentes, por delegação ou procuração; *controller;* gerente de auditoria interna; auditores externos independentes; auditor interno; contador, gerente de contabilidade; gerente administrativo e financeiro; chefe do setor, divisão ou departamento de emissão de documentos fiscais; chefe de pessoal (relativamente à folha de pagamento, recibos de salário, abonos, férias, quitação geral, guias do INSS, do FGTS etc.);

d) perícia contábil;

e) laudo pericial contábil e relatório do inquérito policial, conclusivos, onde fique clara a autoria, a materialidade, co-autoria, partícipes e beneficiários, as provas coletadas;

f) a denúncia só poderá ser oferecida após todos esses procedimentos, sob pena de inépcia absoluta, nomeadamente se ela abranger apenas prepostos, empregados, procuradores, deixando *de fora* os controladores ou proprietários das firmas ou sociedades, pois raramente o empregado pratica crime fiscal para ficar com o numerário ou produto do crime a que se refere a Lei nº 8.137/90;

g) o recebimento de denúncia pelo juiz, com motivação e fundamentação pertinentes (CF, art. 93, IX), somente após as providências enumeradas;

14º) *Habeas corpus.* Abuso do poder de denunciar. Cabe *habeas corpus* para trancar o inquérito policial e o processo penal, quando:

a) houver quebra da unidade da ação penal, com a escolha de quem deve ser denunciado, deixando-se *a cavaleiro* os mentores intelectuais, os controladores do capital da sociedade, os dirigentes, figurando na denúncia apenas míseros empregados ou prepostos, como *bodes expiatórios*;

b) o contraditório pleno, amplo e irrestrito for quebrado (*v.g.*, criação de obstáculo ao funcionamento do perito-contador ou obstáculo à assistência permanente em todos os atos e diligências do inquérito ou do processo penal por advogado constituído pelos acusados; negativa do fornecimento de cópias autênticas de peças, fotos, documentos, relatórios e laudos, ao advogado);

c) a denúncia não for precedida de inquérito policial, este estribado em laudo do perito-contador ou tal denúncia for alheia às provas colhidas no inquérito policial (laudo pericial contábil, documentos, depoimentos, fotos etc.);

d) o juiz receber tal denúncia (letra *c* retro), o que implicará em decisão sem fundamentação.

O *habeas corpus* não impede a abertura de processo-crime contra os responsáveis pela denúncia inepta e abusiva e pelo seu recebimento, processo este que será perante o tribunal local (TJ ou TRF), por abuso de autoridade, na modalidade do abuso de poder.

Observamos que, embora a perícia contábil seja procedida pelos peritos-contadores oficiais, o acusado pode oferecer quesitos contábeis, que devem ser respondidos, sob pena de cerceamento de defesa (CF, art.5º, LV, LVII, XLV, XLVI; CPP, arts. 158 e 176). Ver o nº 30.4.

30.3. Sonegação fiscal. Conceito legal do tipo. Exigência de dolo anterior e específico, com animus lucrandi

O conceito penal do crime de sonegação fiscal foi criado pelo art. 71 da Lei nº 4.502/64, dispondo que: "Sonegação é toda ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente".

A Lei nº 8.137/90 não repetiu esse conceito que se preocupa apenas com os fins, sem visar aos meios de que se serve o sonegador, como veremos adiante, além de se preocupar com o não-conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fazendária, sem levar em conta um fundamento relevante da sonegação fiscal: a supressão ou a redução do próprio tributo sonegado, hoje no tipo da sonegação fiscal. É que a Lei nº 4.502/64 disciplinava o antigo imposto de consumo, substituído pelo atual IPI, e o conceito antigo estava conforme os fins a que visava. O *caput* do art. 1º da Lei nº 8.137 tipifica a sonegação, que se consuma no momento em que ocorre a redução ou a supressão do tributo ou da contribuição e seus acessórios, quando devidos. (STJ, REsp nº 172.375-RS, 5ª T., DJU-I de 18.10.99, p. 252).

30.4. Sonegação fiscal. Crime-fim dependente de crime-meio

Convém salientar pela sua transcendental importância e relevância que o crime de sonegação fiscal é sempre um crime-fim, que depende e se serve de um ou de vários crimes-meios, tais como:

a) falsidade ideológica (arts. 1º, I e II, 2º, I e V, da Lei nº 8.137/90);

b) falsificação material (art. 1º, III, da Lei nº 8.137/90);

c) falsificação material ou falsidade ideológica, conforme o caso concreto (art. 1º, IV, da Lei nº 8.137/90).

O sonegador se serve de um dos meios exemplificados para atingir o fim que ele, *antecipadamente*, desejou obter: suprimir, reduzir ou deixar de pagar o tributo ou a contribuição e acessórios legais. A regra comporta, em tese, uma exceção: no caso do descaminho, não existindo uma nota fria, falsificada ou ideologicamente falsa, a sonegação se consuma com a venda do produto estrangeiro, introduzido ilegalmente no país, sem o pagamento dos tributos devidos.

Portanto, a denúncia deverá enfocar, também, o crime-meio necessário, sem o qual não se pode falar em sonegação fiscal (observada a exceção do descaminho ou do contrabando) de tributos, contribuições ou seus acessórios legais, tendo em vista que a sonegação é crime-fim, dependente e conseqüente do crime-meio, verdadeira *ferramenta* ou *petrecho*, na linguagem figurada. O crime-meio é a *conduta* do agente. É a "ponte ou o veículo".

Do exposto, a acusação deverá conter, sempre, os delitos-meios de que se serviu o acusado para atingir o delito-fim, a sonegação fiscal, sob pena de inépcia da peça acusatória, sempre tendo em vista que a descrição dos meios, detalhada e circunstanciada com as provas de sua materialidade (mesmo no caso da falsidade ideológica), decorre da previsão do art. 41 do Código de Processo Penal e permitirá ao acusado exercer ampla defesa, o que não aconteceria com a denúncia inepta e abusiva que se limitasse a declarar "denuncio por sonegação fiscal a fulano, como incurso nos artigos...", quando aí a omissão aos crimes-meio importaria na rejeição liminar de tal acusação.

Pago o tributo referente à sonegação fiscal (operação *day trade*) com o beneplácito Decreto-lei nº 2.303/86, extinta está a punibilidade do delito, e diante da segurança jurídica que deve presidir o relacionamento entre os atos do governo e a credibilidade deles em relação aos particulares, não pode o Estado-juiz pretender insistir ou continuar na tentativa do *jus puniendi* ou mesmo da *persecutio criminis* em relação aos sonegadores que cumpriram integralmente os requisitos-condição do decreto de anistia, mesmo que sob o pretexto da inconstitucionalidade formal deles, em face do então vigente art. 55 da Constituição de 1969 (TFR, HC nº 7.408-SP, 1ª T., DJU de 3.10.1988, p. 25.122). O mesmo acontece hoje, com o art. 34 da Lei nº 9.249/95.

30.5. Pagamento incompleto. Anistia penal. Extinção da punibilidade. Impossibilidade

O perdão ou a anistia penal dependem do cumprimento integral dos requisitos previstos na lei (ou nos antigos decretos-leis).

Se o agente não cumpriu integralmente as condições a que a lei de anistia penal condicionava, no prazo por ela marcado, segue-se que não há de se cogitar de extinção da

punibilidade do delito, devendo o inquérito policial aberto continuar ou a ação penal ajuizada ter seu prosseguimento normal, ainda que o agente tenha, fora do prazo, complementado o pagamento dos tributos devidos ou tenha recolhido os encargos legais que durante o prazo marcado na lei não o fizera (TFR, Ap. Crim. nº 7.287-SP, 1ª T., DJU de 12.12.1988, p. 32.913).

Hoje, pelo art. 34 da Lei nº 9.249/95, o pagamento incluindo todos os consectários legais, deve ser feito integralmente, de uma só vez.

30.6. Estímulos à sonegação fiscal

Os diplomas legais a que nos referimos no item precedente, como meros exemplos, aliados a outras *iniciativas* do governo federal através de seus zelosos e bem escolhidos ministros de Estado da Fazenda, representaram verdadeiros incentivos ao crime de sonegação fiscal no Brasil.

Como o tema pode trazer um interesse maior que o normal ao prezado leitor, passamos a historiar a quem visavam beneficiar tais diplomas legais:

1º) A Lei nº 4.862, de 29.11.1965 (DOU de 30.11.1965, suplemento), art. 10 e §§ 1º e 3º, anistiou o grande sonegador do imposto de renda de pessoa física, facultando uma grave e odiosa burla na declaração de bens do exercício financeiro de 1966;

2º) O Decreto-lei nº 94, de 30.12.1966 (DOU de 4.1.1967), arts. 3º, 4º e 5º, repetiu-a, com maior ênfase, para beneficiar outros *destinatários escolhidos adredemente*, ocasionando maior rombo nos cofres do tesouro nacional;

3º) O Decreto-lei nº 157, de 10.2.1967 (DOU de 13.2.1967), art. 18, *caput*, e §§ 1º e 2º, anistiou o contrabandista e o autor de descaminho, extinguindo a punibilidade dos crimes pelo pagamento dos tributos devidos;

4º) O Decreto-lei nº 1.351, de 24.10.1974 (DOU de 25.10.1974), concedeu uma grande e vultosa anistia aos grandes sonegadores do imposto de renda, beneficiando a omissão de bens na declaração, nomeadamente quanto às ações de sociedades anônimas, num verdadeiro acinte, porque em 23.1.1969, o art. 3º e seu parágrafo único do Decreto-lei nº 433 mandavam tributar qualquer omissão na declaração de bens;

5º) O Decreto-lei nº 2.303, de 1986, que concedeu anistia ampla do delito de *colarinho branco* ao grande especulador de bolsas e ao grande sonegador do imposto de renda (*day trade*);

6º) A extinção da remessa de fichas de controle de escrituras definitivas de alienação de imóveis e do registro de imóveis, que eram remetidas às delegacias da Receita Federal, com o fito de impedir a omissão de bens na declaração, o recebimento de preço *por fora* e a própria sonegação fiscal. O Decreto-lei nº 1.700/79 determinou tal providência benéfica aos grandes proprietários de imóveis;

7º) A extinção do registro das notas promissórias feitas nas repartições da Receita Federal (Decreto-lei nº 427/69), para evitar a agiotagem e o mercado paralelo de empréstimos ocultados ao imposto de renda;

8º) os Decretos-leis nºs 2.446, de 30.6.1988, e 2.457, de 25.8.1988, concederam ampla anistia aos contrabandistas, mediante o pagamento de tributos.

Com tais incentivos oficiais, que representam verdadeiros crimes de lesa-pátria, somente o assalariado, o pequeno contribuinte, o profissional liberal e as empresas honestas não foram beneficiadas; mas o grande sonegador, este sempre o foi, como demonstramos aqui, pelos que dirigiam os destinos do Brasil, anistiando quadrilheiros de colarinho branco ou incentivando legalmente o incremento dos crimes fiscais, nomeadamente os de sonegação fiscal, contrabando, descaminho.

30.7. Sonegação e falsidade documental

O Supremo Tribunal Federal decidindo remédio heróico em que se procurava imputar ao acusado a existência de crime autônomo, em relação à falsidade documental empregada como meio (ou ardil) da sonegação fiscal posterior, firmou o princípio de que a falsidade constituía elemento da própria sonegação fiscal, sendo, pois, inseparável do outro crime, e não delito autônomo ou independente (STF, RHC nº 65.850-SP, 2ª T., RTJ 126/171). Aplicou-se aqui o princípio da especialização e o da absorção (ou da consumação).

30.8. Falsificação material e sonegação. Nota calçada

Tendo a falsificação material sido efetivada e materializada na 3ª via da nota fiscal, com o propósito de lesar o fisco, prevalece o crime de sonegação fiscal (TFR, Ap. Crim. nº 8.522-RS, 1ª T., DJU de 22.5.1989, pp. 8.577/578). Aplica-se o princípio da especialização.

O fato narrado neste acórdão tipifica aquilo que, em perícia contábil, é conhecido por nota *calçada*.

30.9. Day trade. Crime único

A fraude fiscal praticada principalmente em São Paulo, em operações fraudulentas na compra e venda de ações, para esquentar o caixa 2 ou o produto da sonegação fiscal anterior, a que se denominou de *day trade* no ano de 1983, configura o crime único de sonegação fiscal, em face do princípio da especialização deste, que prevalece e absorve outro possível delito conexo (TFR, RHC nº 7.734-SP, 1ª T., DJU de 24.4.1989, p. 5.929).

30.10. Decreto-lei nº 1.944/82. Automóveis isentos do IPI

Nos delitos oriundos de fraude ao Decreto-lei nº 1.944/82, a ação penal não fica condicionada à existência anterior de processo administrativo-fiscal, em contraditório pleno, e ao seu julgamento (TFR, Ap. Crim. nº 7.728-RS, 3ª T., DJU de 10.3.1988, p. 4.582).

30.11. Falsidade ideológica e sonegação fiscal

O Tribunal Federal de Recursos, em casos de concurso de normas (falsidade ideológica e sonegação fiscal), isto é, na existência do crime-meio e do crime-fim, decidiu que

nesses casos prevalecia somente o crime-fim (a sonegação fiscal), e se havia previsão legal para a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sonegado, pago este, a ação penal devia ser arquivada (Ap. Crim. 5.540-GO, 3ª T., DJU-I de 23.6.1983, p. 9.345; Rec. Crim. nº 1.019-MS, 3ª T., DJU-I de 8.3.1984, p. 2.987).

Tal entendimento, porém, tem contra si um argumento relevante: a gravidade do crime de falso (ideológico ou material), que tem como vítima direta a própria fé pública que os documentos devem merecer, sob pena de perda de credibilidade e total insegurança jurídica, e esta fé pública deve ser preservada a todo custo, mais que a punibilidade pelo dano sofrido pela Fazenda Pública ou eventualmente pelo contribuinte, quando vítima de estelionato (STF, HC nº 57.452-RJ, 1ª T., RTJ 95/540).

30.12.Operação ponte (veículos). Materialidade não comprovada

Para que ocorra a sonegação fiscal decorrente da chamada operação *ponte* (aquisição de veículo automotor, com posterior revenda, esta sem nota fiscal), o fisco deve provar a materialidade do fato de que acusa o contribuinte, sob pena de, pela via da presunção fiscal, pretender cobrar imposto sem a prova material da ocorrência do respectivo fato gerador (TJSP, RJTJSP 123/100-102).

31. FALSIFICAÇÃO DOCUMENTAL E SONEGAÇÃO FISCAL. Competência

O *falsum* que se destina exclusivamente a suprimir ou reduzir tributos na própria empresa, não constitui crime autônomo diferente da sonegação fiscal; mas, se o agente falsifica documento em nome de terceiros com o fim de sonegar, há concurso material de crimes, sem absorção do *falsum* pelo estelionato. É o caso de escritórios de contabilidade, de contador ou técnico em contabilidade autônomos ou liberais, de escritórios de auditoria contábil ou fiscal, de assessoria, quando a falsificação for produzida em seus escritórios ou residências.

E, uma vez extinta a punibilidade do crime de sonegação fiscal, a competência para apreciar e decidir o delito de falsificação documental é da justiça comum dos Estados. A hipótese enfocada é a de uma cirurgiã-dentista que falsificou recibos de honorários profissionais com o nome de uma sua colega de profissão, fugindo, assim, do Imposto de Renda, momentaneamente (STJ, RSTJ 27/90-96; Lei nº 8.137/90, art. 1º, III).

32. SONEGAÇÃO FISCAL E ESTELIONATO. Especialização e absorção. Lei especial e Código Penal

A norma especial, constante de lei específica, posterior, elimina o conflito aparente de normas, prevalecendo em relação à norma estática e genérica do Código Penal.

Pelo princípio da absorção, o delito especializado da sonegação fiscal absorve a falsidade documental ou ideológica, quando serve apenas de meio (*falsum*) ao crime-fim (sonegação fiscal ou estelionato), uma única vez (STJ, RSTJ 32/75-93).

33. SONEGAÇÃO FISCAL. Projeto Sudam. Depósito judicial do quantum

O depósito judicial de quantia relativa ao *quantum* da sonegação fiscal a que se refere o art. 18 do Decreto-lei nº 756/69 (quantias deduzidas do imposto de renda de pessoa jurídica, recebidas pelos titulares dos projetos na área da Sudam, deste órgão), para posterior discussão da exigência do tributo em ação anulatória ou declaratória e a reparação integral do dano, não elidem a tipicidade, nem a antijuridicidade do delito já ocorrido (STJ, RSTJ 26/147-155).

34. SONEGAÇÃO FISCAL E FALSIDADE IDEOLÓGICA. Omissão de bens na declaração. Art. 3º e parágrafo único do Decreto-lei nº 433/69. Prova da origem lícita

Uma vez tendo sido o acusado anistiado do crime de sonegação fiscal, não mais responde pelo crime de falsidade ideológica, quando este for praticado como crime-meio necessário e indispensável para a prática da sonegação fiscal (*v.g.*, é o caso de notas frias, subfaturamento, recibos ou faturas ideologicamente falsos, nota-sanfona, etc.) (STJ, RHC nº 2.145-0-SP, 5ª T., DJU-I de 15.2.1993, p. 1.691).

A declaração de bens preenchida e entregue na Receita Federal ou na Justiça Eleitoral, em cumprimento de norma legal, é documento, no qual poderá ocorrer falsidade ideológica com referência à omissão de bens na declaração, e sonegação fiscal por supressão ou redução do imposto de renda da pessoa física, se os bens foram adquiridos com rendimentos, ganhos ou renda, que não estava isenta, nem fora tributada na fonte (ou teve origem ilícita e por isso mesmo não foi declarada) e conseqüentemente o tributo devido não foi pago, nem na fonte, nem na declaração (STJ, Exceção da Verdade nº 07-0-MG, Corte Especial, DJU-I de 23.8.1993, p. 16.549). A falsidade *encobriu* a sonegação.

O parágrafo único do art. 3º do Decreto-lei nº 433/69 previa que a omissão de bens na declaração apresentada ao imposto de renda constituía sonegação fiscal desde que o contribuinte não justificasse a origem lícita do bem omitido por mero esquecimento. O regulamento do imposto de renda (RIR-80), da época do militarismo, omitiu tal disposição, quiçá por *cochilo* dos seus autores. Mas, como o decreto não pode suprimir um decreto-lei, este continua em vigor, mesmo a contrário da intenção dos seus autores.

35. ABUSO DE AUTORIDADE

35.1. Denúncia inepta e abusiva. Sonegação fiscal de imposto de renda. Ministério Público estadual

Anula-se a denúncia feita por promotor de justiça estadual, se um dos crimes se refere à sonegação fiscal do imposto de renda, que tem como vítima a União Federal e compete ao Ministério Público Federal exercer tal denúncia.

Tal denúncia torna-se abusiva e inepta, pela incompetência absoluta do agente, incidindo este no delito a que se refere a parte final da alínea *h* do art. 4º da Lei Federal nº 4.898/65, sendo o *habeas corpus* o meio jurídico adequado, próprio e aconselhável, para

obter a nulidade da denúncia, sem prejuízo de que outra (caso não tenha ocorrido a prescrição da sonegação fiscal, observada a Lei nº 8.137/90) seja oferecida pelo Ministério Público Federal (STF, RHC nº 65.093-ES, 1ª T., RTJ 139/785).

35.2. Sonegação fiscal. Prisão preventiva. Demonstração da necessidade

Mesmo em se tratando de acusados por sonegação fiscal, isto é, que tenham causado dano patrimonial ao erário público, empregando um dos meios ou condutas ilícitas tipificadas na Lei nº 8.137/90, ainda assim, a prisão preventiva não pode ser decretada *a esmo*, como um *remédio para todos os males*.

É preciso que o decreto de custódia exteriorize em sua fundamentação relevante motivos graves de risco iminente e atual, fundado em motivos concretos, que tornem a cautela inafastável, já que ela é uma medida de gravidade de tal ordem, que só deve ser aplicada *in extremis*. Não se admite a decretação da preventiva: a) porque o pediu o Ministério Público; b) porque suposições, induções ou conjeturas do magistrado o aconselham a tal.

Não serão, por outro lado, considerações acadêmicas ou de retórica que devem embasar a decisão judicial no caso.

É preciso, pois, que a decisão exponha, com precisão e clareza, quais os riscos iminentes e concretos contra a *ordem pública*, a administração da justiça, a coação de testemunhas, a fuga dos acusados. Isso deve não apenas ser exposto no decreto cautelar, mas, concreta e objetivamente, demonstrado com fatos materiais. Sem esses elementos, a prisão preventiva passará a ser uma grave ameaça a todo cidadão que não tenha proteção política, nem poder de influência para se livrar das *barras dos tribunais* (inteligência do acórdão do STJ no RHC nº 3.262-6-RS, da 5ª Turma, DJU-I de 28.2.1994, p. 2.903).

36. ORIGEM DOS RECURSOS. Comprovação. Documentos hábeis e contemporâneos

São documentos *hábeis* os que comprovam a origem dos recursos, a legitimidade dos pagamentos ou a regularidade das operações, tais como:

a) duplicatas oriundas de notas fiscais ou notas-faturas que correspondam a uma aquisição efetiva, concreta, de bens, mercadorias, produtos industrializados, matérias-primas, materiais intermediários ou de consumo; ou ativos fixos, bem como as relacionadas com prestação de serviços efetivos. Conforme o caso, pode ser exigida a prova da tradição física dos bens (art. 620 do CC), bem como a sua existência e conferência material, isto é, a sua existência física, concreta e corpórea;

b) cheques emitidos, comprovados por microfilmes autênticos, fornecidos pelos bancos sacados;

c) notas fiscais ou notas-faturas, nas condições da letra *a* retro, quando pagas à vista;

d) recibos de compra de particulares, onde estejam identificados: os bens adquiridos com todos os seus detalhes e elementos identificatórios; a prova da propriedade dos mesmos; a identificação completa do vendedor (RG, CIC, endereço, testemunhas), a forma e o modo de pagamento, independente da emissão do documento fiscal para dar cobertura à entrada (*v.g.* nota de entrada, registro no livro de entradas etc.);

e) declarações de bancos ou instituições financeiras, firmadas pelos gerentes procuradores com poderes para tal, em papel timbrado da instituição e firmas reconhecidas no local (praça);

f) ordens de pagamento, DOCs, transferências através de bancos ou instituições financeiras.

São *contemporâneos* os documentos que caracterizam a coincidência de datas, entre o fato contábil a que se refere o documento e a data dos documentos que o atestam ou dão cobertura ao fato contábil neles referidos.

Coincidência de valores. Não deve haver dúvida entre o fato contábil e o documento que atesta a regularidade e a existência concreta do fato, quanto ao *valor do fato e o do documento* que o atesta.

37. SONEGAÇÃO E FRAUDE FISCAL INEXISTENTES

Certos fatos não podem ser considerados sonegação fiscal, nem mesmo falsidade ideológica. Entre eles, destacamos, pela sua relevância:

1º) Informações de locatários de *shoppings*. A informação que os locatários de lojas em alguns *shopping centers* dão por escrito à administração dos *shoppings*, sobre suas vendas, em montante superior ao real contabilizado e informado à Receita Federal, porque:

a) a informação é produto da coação e do abuso do poder econômico de alguns *shopping centers* (que deveriam ser fiscalizados com todo rigor pela Receita Federal... como ela fiscaliza as retenções na fonte, de assalariados);

b) a informação do locatário é produto de uma coação imoral, abusiva, para que o locatário possa continuar na loja. Para isso deve ter *vendas mínimas*, sujeitando-se pagar o aluguel estipulado unilateralmente pela administradora do *shopping center ou* um percentual sobre as vendas reais, também estipulado unilateralmente pela administradora do *shopping center;*

c) a coação no caso é irresistível: ou as *vendas são as mínimas* estipuladas pela administradora do *shopping ou* o locatário perde a loja e o *ponto comercial.*

2º) Estornos de lançamentos contábeis ou fiscais indevidos, que não chegaram a produzir efeitos materiais, ou estes tiveram os recolhimentos dos impostos devidos, com todos os consectários legais, espontaneamente ou no prazo marcado na intimação fiscal.

3º) Erros contábeis, decorrentes de má interpretação de leis, decretos, e atos normativos; enganos no transporte de valores; lapsos na escrituração contábil ou fiscal. Enfim: atos meramente culposos, decorrentes de falhas humanas. Cabe à perícia contábil prová-los.

38. SONEGAÇÃO FISCAL POR COMPUTADOR

Toda fiscalização exige a presença pessoal, física e indelegável a estranhos (não-fiscais), do agente do fisco legalmente investido dos poderes de fiscalizar o contribuinte.

Assim, sem o comparecimento pessoal ao estabelecimento do contribuinte, do agente do fisco, não se admite que este acuse aquele de sonegação fiscal, que teria sido *detectada* por computador, dentro da repartição fiscal, fazendária ou previdenciária.

O computador não pratica atos, mas sim, emite fatos. É uma máquina que age em função da programação humana que nele é inserida.

Sem o comparecimento pessoal dos agentes da fiscalização ao estabelecimento da empresa e a fiscalização nos livros, documentos, guias, na escrituração contábil e fiscal, efetuando auditoria contábil-fiscal e detectando, então, fatos que, em tese, podem caracterizar o delito de sonegação fiscal, qualquer representação criminal lavrada e encaminhada ao Ministério Público, ou qualquer lançamento com a acusação (auto de infração, notificação), será nula se se embasar em fatos do computador, sem a sua verificação *in loco*, sem a sua efetiva constatação na empresa e, ainda assim, após a necessária, regular e obrigatória intimação ao contribuinte para que este preste todos os esclarecimentos solicitados num prazo razoável de cinco, dez, quinze, vinte dias, conforme o período da fiscalização e a quantidade de lançamentos ou documentos a serem manuseados pelo fisco e pelo contribuinte.

Obviamente que os esclarecimentos devem se fazer acompanhar dos documentos idôneos e contemporâneos que os corrobore, pena de não terem eficácia, quando lastreados em meras e vagas alegações.

Por sua vez, o Ministério Público não pode dar validade e eficácia à representação criminal ou à comunicação de delito, *detectado* apenas por computador, sob pena de agir inconseqüentemente, respondendo pelo crime de abuso de autoridade, se vier a denunciar alguém, com esse *suporte.*

39. OBRAS E SERVIÇOS PÚBLICOS[4]. Superfaturamento. Administração direta ou indireta

O superfaturamento de obras e serviços prestados para entidades ou órgãos da administração direta (Poder Executivo, secretarias de Estado, serviços autônomos subordinados a secretários etc.), ou para a administração indireta, aqui compreendidas as autarquias, as fundações públicas e as estatais: sociedades de economia mista, empresas públicas, tem interesse para o estudo da sonegação fiscal, se o *over price* – isto é, o sobrepreço pago por essas entidades e órgãos em comparação com os preços médios de mercado local para serviços e obras idênticas ou similares – pago pelos entes às empreiteiras das obras e serviços, for repassado integral ou parcialmente aos dirigentes dos órgãos e estatais ou a políticos que serviram de intermediários na concorrência pública, para que determinadas empreiteiras fossem vencedoras da concorrência ou licitação, já que o numerário de origem escusa ou ilícita (corrupção passiva, suborno, comissão etc.), mas, nem por isso isento ou dispensado do imposto de renda, a teor dos arts. 26 da Lei federal nº 4.506/64 e art. 3º do CTN, certamente que não será declarado ao imposto de renda pelos beneficiários da propina, suborno, comissão ou participação, indo engordar conta bancária em nome de terceiros ou *laranjas*; enviado ao exterior via doleiros (lavagem de dinheiro), ou mesmo pelas contas CC5, para firmas fantasmas sediadas em paraísos fiscais; ou na melhor das hipóteses, servirá para engordar o *caixa* da campanha política futura...

4. A Instrução Normativa Conjunta nº 4 disciplina a retenção na fonte. Essa instrução é da Receita Federal (DOU-I de 20.8.1997, pp. 18.004-005).

O numerário da propina, suborno ou corrupção passiva, recebido pelos beneficiários, no caso, constituirá sonegação fiscal, pela omissão dolosa dos valores do conhecimento do fisco federal, via fraude fiscal, não constando, assim, da declaração de bens apresentada no ano seguinte àquele em que o numerário foi pago pela empreiteira (DL nº 433/69, art. 3º, parágrafo único). Outros aspectos interessam para as providências das Leis federais nºs 4.717/65 (Ação Popular), 8.429/92 (enriquecimento no exercício de função ou cargo público) e da moralidade administrativa (ou imoralidade administrativa – CF, art. 37, *caput*).

A detectação da fraude, do suborno, exige trabalho eficiente, por profissionais competentes e experientes (auditores contábeis legalizados como contador), que abranja:

a) o rastreamento das entradas (recebimentos dos entes ou órgãos públicos) na empreiteira;

b) o destino de todo o numerário recebido, isto é, como ele foi pulverizado, o que foi pago com ele. Todas as saídas relativas ao numerário devem ser objeto de investigação contábil de profundidade, inclusive na verificação da autenticidade dos documentos comprobatórios das saídas ou pagamentos, com o dinheiro recebido pela empreiteira dos órgãos públicos ou estatais. A *auditoria financeira* na empreiteira deve ser ampla.

Tem sido observado que o dinheiro do suborno ou corrupção passiva sai com a compra de notas frias ou através de *transferências* interdepartamentais, isto é, via de lançamentos meramente escriturais entre empresas afiliadas, associadas, coligadas, controladas, subsidiárias, ou mesmo envolvendo empresas totalmente sem vínculo societário com a empreiteira; empréstimos a diretores, executivos; *pagamentos* de passivos fictícios etc.

O exame de escrita há de ser amplo e de profundidade, tanto no órgão ou estatal que pagou os serviços ou as obras, quanto na empreiteira que recebeu o preço dos serviços.

Obviamente que, sem a quebra do sigilo bancário por ordem judicial, envolvendo um amplo rastreamento de depósitos, cheques, transferência nas contas:

a) dos dirigentes das estatais, dos dirigentes da administração direta e indireta;

b) dos dirigentes da empreiteira, sócios, acionistas majoritários, dificilmente será obtido grande êxito, salvo, se por uma questão de sorte, as saídas para o suborno e a corrupção passiva estejam representadas unicamente pelas notas frias, ou pelas *transferências e empréstimos* acima aludidos.

O imposto de renda de fonte (IRF) a que se refere a Lei nº 9.430/96, tem uma função de controle prévio pelas repartições federais que pagam obras e serviços, para posterior auditoria pela Receita Federal.

40. PAUTA FISCAL. Tabela de preços de vendas fixada pela Fazenda Pública. Avaliação contraditória. Criação de base de cálculo sem lei. Tabela de valores tributáveis prefixados pelo Executivo. Ilicitude do procedimento. Auto de infração nulo. Denúncia inepta. Excesso de exação

Há muitos decênios estabeleceu-se no Brasil, em vários estados da Federação, inclusive nos grandes, o costume medieval (onde o tributo era fixado pelo senhor feudal: barão, conde, visconde, marquês, em corvéias e semelhantes, com quantidades prestabelecidas, unilateral e arbitrariamente) do Poder Executivo, por decretos ou regulamentos, ou via de atos normativos menores (portarias de secretários da Fazenda, de diretores de arrecadação

tributária etc.), prefixando, como base de cálculo ou meio de incidência da aplicação de alíquotas do ICMS, tabelas ou pautas fiscais aleatórias, unilaterais, em benefício único e exclusivo da própria Fazenda Estadual, em sua fúria hitleriana de açambarcar o patrimônio do contribuinte com a asfixia *eslaviana* do seu patrimônio.

Estas tabelas ou pautas de valores fiscais preestalecidos, interferindo diretamente nas operações de comércio, maculando a livre concorrência e a livre iniciativa – direitos que a Constituição Federal garante a todos, como corolário do regime pluralista democrático – violavam o inciso IV do art. 97 do Código Tributário Nacional, impondo, por outro lado, um preço sem qualquer base concreta, eqüidistante do valor real da operação de circulação de mercadorias, inobservando a norma cogente do art. 148 do Código Tributário Nacional, que impõe, nesses casos, a avaliação contraditória, sempre em regime bilateral, com o processo prévio onde o contribuinte discute e comprova a veracidade do preço, dentro do *due process of law,* e nunca arbitrariamente, de forma impositiva e unilateral como procedia a Fazenda do Estado, na sua ânsia desenfreada para arrecadar mais, sem, porém, investir em infra-estrutura social, econômica, mas em obras que garantissem votos e a perenidade dos políticos no poder.

Qualquer discordância entre o fisco e o contribuinte quanto ao preço real e concreto da operação relativa à circulação da mercadoria, submete-se sempre às normas do art. 148 do Código Tributário Nacional. A dúvida pode ser suscitada pela Fazenda ou mesmo pelo contribuinte. A avaliação contraditória representa uma perícia técnico-econômica, que leva em conta o preço da mercadoria ou de sua similar na praça do contribuinte, no caso de comércio; o preço de custo, despesas de vendas ou distribuição e margem de lucro de similares. É o meio-termo para que, em contraditório administrativo-fiscal pleno, se alcance um *ponto de equilíbrio* mais próximo do valor real de mercado, de forma que o ICMS incida sobre um valor justo do ponto de equilíbrio econômico-jurídico, sem beneficiar unilateralmente a Fazenda ou o contribuinte.

O procedimento da Fazenda Pública, portanto, fixando unilateralmente o preço da mercadoria na operação de circulação, é ilícito, porque, além de ferir os dispositivos da lei complementar nacional em vigor desde 1º.1.1967, tem no objeto do ato administrativo-fiscal a própria reprovação do direito (CC, art. 145, II, 1ª parte: objeto ilícito; IV: preterição da avaliação contraditória do art. 148 do CTN).

Em conseqüência da ilicitude intrínseca e extrínseca do ato administrativo-fiscal que, escudado em pauta fiscal ou tabelas de valores prefixados unilateralmente pelo próprio fisco em seu benefício único, o auto de infração lavrado com base nessas tabelas ou pautas fiscais é nulo *ex radice,* além de incidir simultaneamente:

a) no delito de excesso de exação a que se refere o art. 20 da Lei nº 8.137/90, já que o preço fixado, ou melhor, imposto, sempre será superior ao do mercado da praça do vendedor. Cabe à Fazenda provar o contrário;

b) no abuso e desvio de poder por violação do art. 148 e desprezo do art. 97, IV, do Código Tributário Nacional.

A denúncia baseada no auto de infração, ou em processo administrativo-fiscal dele oriundo, ou em notícia criminal que tenha por base pauta fiscal ou tabelas prefixadoras de preço, será inepta e nula *ab initio,* além do gritante abuso de poder do Ministério Público que firmá-la e de quem a receber.

A reprovação dos procedimentos ilícitos da Fazenda Pública feita pelo Supremo Tribunal Federal em várias decisões, abaixo exemplificadas, não serviram de reprimenda, pois a prática continuou.

Decisões condenando a fixação de pautas fiscais, de valores tributáveis mínimos ou tabelas prefixadoras pela Fazenda do preço de venda e base de cálculo do ICMS:

a) do Supremo Tribunal Federal: Rep. nº 1.341-PA, Pleno, RTJ 120/532; RE nº 92.636-SC, 1ª Turma, RTJ 95/923; RE nº 92.679-ES, 2ª Turma, RTJ 96/884 e Rep. nº 1.231-SC, Pleno, j. em 9.5.1985 (cf. RTJ 120/535);

b) do Superior Tribunal de Justiça: E. Decl. no REsp nº 71.909-SP, 1ª Turma, DJU-I de 1º.7.1996, p. 23.994 e REsp nº 87.935-SP, 1ª Turma, DJU-I de 1º.7.1996, p. 24.006.

Se o Código Tributário Nacional exige que a base de cálculo (= valor tributável ou base de incidência do tributo) só pode ser prevista em lei, e vem o Poder Executivo, por ato administrativo seu, via de seus agentes públicos, criar a base de cálculo, segue-se que o tributo passa a ser cobrado, exigido, lançado sem lei, e isto *atenta* contra o inciso I do art. 150 da Constituição (cf. CTN, art. 97, IV).

Os motivos em que se escuda a cobrança, o lançamento, o auto de infração, são nulos e totalmente desmotivados (STF, RTJ 79/478-490; Hely Lopes Meirelles, ob. cit., pp. 174/175).

Os atos da Fazenda Pública afrontam diretamente a expressa previsão dos arts. 5º, II, 37, *caput*, e 150, I, da Constituição, além do que *ninguém adquire direitos (agindo) contra a lei* (Hely Lopes Meirelles, ob. cit., p. 150, nota 12) ou *agindo* contra a Constituição Federal (STF, RTJ 114/237-245).

41. QUADRILHA OU BANDO

41.1. Infração permanente. Crime formal. Prescrição do crime associado. Lei nº 9.080, de 19.7.1995

O crime de formação de quadrilha ou bando é delito meramente formal, que "se consuma com o aperfeiçoamento da convergência de vontades entre os partícipes, em número estabelecido em lei penal" (STF, RTJ 154/159).

Obviamente que esta *convergência* é sempre tácita, implicitamente perceptível, como se fosse um *de acordo* no convite verbal, pessoal, telefônico ou via de recado de outro delinqüente que expõe o *plano*, os meios de execução, a divisão do produto do crime entre os membros, os pontos de encontro do grupo etc.

Na área de crimes tributários, previdenciários ou contra a seguridade social, a ocorrência da formação de quadrilha ou bando é comum, em face da necessidade de várias pessoas para atingir os fins colimados e obter resultado material a que se propõem os mentores ou autores intelectuais e maiores beneficiários dos delitos:

a) não pagar os tributos e contribuições, ou pagar menos que o legalmente devido;

b) obter dinheiro com a venda de certidões negativas de débitos falsas, notas frias, recibos frios, notas-sanfonas, notas paralelas, o que exige intermediários;

c) projetos falsos ou fantasmas, que são contabilizados como despesa operacional ou custo, reduzindo o imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ) devido, aí incluídos os planos, estudos de viabilidade econômica, os pareceres ideologicamente inexistentes, isto é,

que não se materializaram, mas deram origem a pagamentos; e aqui, também, o intermediário é necessário;

d) os lançamentos ideologicamente falsos nos livros diários ou em livros fiscais, que são planejados por uns e executados por empregados subordinados hierárquica e economicamente aos patrões, diretores, gerentes etc.

Nos exemplos acima, já é visível a necessidade da realização do inquérito policial com a produção da perícia contábil conclusiva, para que se apurem todas as circunstâncias: quem participou, quem comandou, orientou ou supervisionou o planejamento, a execução material dos atos e fatos que vão consumar os delitos contra a Fazenda Pública, a fim de que todos sejam denunciados na mesma peça acusatória. Além, obviamente, da *divisão* do numerário obtido com o ilícito. O art. 11, da Lei nº 8.137/90, exige este procedimento.

Como a ação penal é indivisível, o Ministério Público não pode deixar nenhum dos componentes da quadrilha ou bando de fora da denúncia, porém, tendo a cautela e a prudência de, no curso do inquérito policial, apurar com certeza e segurança quem são os mentores, os cérebros intelectuais ou dirigentes da *logística criminosa*, para, então, enquadrá-los no dolo de intensidade máxima, a fim de que sejam apenados com rigor, ao mesmo tempo que pequenos partícipes recebam a pena menor (Lei nº 8.137/90, art. 11; CP, art. 59).

41.2. Prescrição do crime associado. Quadrilha ou bando

Mesmo ocorrendo a prescrição do chamado crime *associado* no concurso de crimes (sonegação e apropriação indébita de tributos e contribuições), o processo deve continuar em relação ao crime formal de quadrilha ou bando, posto que este não tem qualquer vinculação com o resultado do crime *associado*, devendo, assim, prosseguir até o desfecho final e a condenação dos membros da quadrilha, isto porque o delito formal é autônomo e independe do resultado material, econômico e financeiro obtido no crime de dano ou material, sonegação fiscal, apropriação indébita, estelionato, venda de notas frias, projetos, estudos, pareceres fictícios, assessoria inexistente etc. (Cf. STF, HC nº 75.349-3-PI, 2ª T., DJU-I de 26.11.99, p. 84).

41.3. Confissão espontânea. Delação de comparsas. Lei nº 9.080/95

A Lei federal nº 9.080 alterou: a) o § 2º do art. 25 da Lei nº 7.492/86 e b) o parágrafo único do art. 16 da Lei nº 8.137/90 (DOU-I de 20.7.1995).

Em ambos os casos, a falada lei permite a redução da pena de um a dois terços, em relação ao co-autor ou partícipe que, "através de confissão espontânea, revelar à autoridade policial toda a trama delituosa", isto é, quem participou, quem comandou, quem orientou, quem dirigiu a *logística criminosa*, qual o montante do produto do crime alcançado, como foi a divisão do produto, e, para tanto, o confidente terá de delatar todos os seus comparsas, o que significa no jargão popular *dar nome aos bois*…

A delação, se beneficia o *confidente*, certamente que lhe poderá custar a própria vida, mesmo dentro da prisão e com todas as *garantias de vida* que lhe forem oferecidas, que só prevalecem num pequeno espaço de tempo, relaxando-se logo a seguir e expondo o delator a toda sorte de vingança.

Mais preferível, dentro do mínimo de bom senso, de lógica e de razão, será obter os mesmos informes através da realização do inquérito policial bem instruído, inclusive com a produção de uma perícia contábil conclusiva, que terá meios suficientes para obter melhores resultados que os conseguidos com a delação, sem expor ninguém ao risco de perder a própria vida, ou sofrer mutilações horripilantes, mesmo porque no mundo da delinqüência, o *traidor* jamais será perdoado. Ele será sempre um Joaquim Silvério dos Reis, ou um Inácio M. Pamplona.

Essa lei certamente foi *inspirada* em elementos que, sem força moral e sem qualquer autoridade, perderam a capacidade de enfrentar a luta contra o crime organizado, este só permitido pela omissão dolosa dos próprios governantes e de seus subordinados. O crime organizado não existe sem omissão dolosa.

É possível até que alguma autoridade que receber a *confissão espontânea* venha *entregar* o confidente aos membros da quadrilha ou bando, para um posterior ou imediato *acerto de contas.*

Uma lei que dificilmente trará resultados concretos e objetivos no combate à criminalidade organizada, mormente quanto ao tráfico de drogas e o contrabando de armas pesadas e respectivas munições, que não são efetuados por *peixes pequenos*, mas por bandidos de alta periculosidade, porém, ostentando cargos elevados e pertencentes à alta sociedade de consumo, nas grandes capitais do Brasil...

Há ainda o *reverso* da medalha que torna inócua a lei, uma vez feita a *confissão espontânea*, o confidente pode, em juízo, se retratar, ficando o *dito pelo não dito*.., não receberá a redução da pena, mas *salvará* a própria pele.

Essa delação vem oficializada nas Leis Federais:

– nº 9.613/98 (Lavagem de Dinheiro Sujo);

– nº 9.807/99 (Proteção às Testemunhas).

41.4. Quadrilha ou bando. Jurisprudência específica. Comentários

1. "O crime de quadrilha se consuma, em relação aos *fundadores*, no momento em que aperfeiçoada a *convergência de vontades* entre *mais de três pessoas*, e, *quanto àqueles que venham a integrar-se ao bando já formado*, no momento da adesão de cada qual; *crime formal*, nem depende, a formação consumada da quadrilha da *realização ulterior de qualquer delito* compreendido no âmbito de suas projetadas atividades criminosas; nem conseqüentemente, a imputação do crime coletivo a cada um dos partícipes da organização reclama que se lhe possa atribuir participação concreta na comissão de algum dos crimes-fim da associação. Os grifos não são do original (STF, HC nº 70.919-2-RJ, DJU-I de 29.4.1994, p. 9.731).

A seguir fazemos breves comentários ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal no *habeas corpus* antes exposto.

41.4.1. Fundadores

O termo significa, na prática, os que em primeiro lugar formaram o bando ou associação com finalidade delituosa, sempre em número de componentes exigido como mínimo

pela lei penal vigente à data da primitiva quadrilha. São elementos da mais alta periculosidade, que imbuídos do firme propósito de delinqüir permanentemente, como *profissão* e meio de vida, para eles normais, vão arrastando para sua associação delinqüente mais elementos que, na maioria das vezes, já *agiam* sozinhos, ou em dupla.

Este aspecto não pode deixar de ser considerado pelo juiz, no momento da sentença, em face da intensidade do dolo, da mais absoluta reprovabilidade penal da conduta, e do mais alto grau de culpabilidade dos *fundadores*;

41.4.2.Convergência de vontades

É o acordo tácito, implícito, decorrente de um verdadeiro *sim*, ou *de pleno acordo*, do aderente ao bando, que se verifica, porém, sem qualquer coação ou ameaça grave, que viciaria a vontade do novo membro. É, portanto, uma adesão espontânea que ocorre no momento em que o *convite verbal* de um eventual chefe é feito como uma proposta ao aderente à associação criminosa, isto é, o novo membro da quadrilha, ocasião em que são acordados, discutidos e ajustados a forma de participação, colaboração efetiva de cada um (*v.g.* cobertura armada, preparação do delito, visitas ao local, estudo dos meios de fuga, *logística* etc.). Nos crimes tributários também ocorre esse ajuste: quem é o mentor, condutor, supervisor; quem executará, quem venderá as notas ou recibos frios, quem os emitirá, quem fará os lançamentos ideologicamente falsos, quem falsificará a certidão negativa de débitos etc.

No momento do ajuste verbal, cada membro sabe o que fazer, e quanto receberá do produto do crime consumado, no momento da partilha.

A convergência de vontades implica, por si mesma, que todos os membros da quadrilha, bando, associação criminosa estejam necessária, cabal e voluntariamente, *de corpo e alma*, voltados para um fim único: a prática do crime, mormente de dano patrimonial e resultado financeiro, como acontece com os crimes fiscais ou previdenciários.

Essas circunstâncias subjetivas é que caracterizam o delito como de alta periculosidade, posto que nenhum dos componentes da quadrilha ignora a reprovabilidade de sua conduta, o seu grau de culpabilidade, a antijuridicidade de sua conduta e ação em relação ao bem tutelado ou protegido juridicamente, bem como o seu grau de participação nos atos delituosos, realizados ou não;

41.4.3.Mais de três pessoas

A expressão é exemplificativa apenas, pois, hoje, o Código Penal exige como mínimo legal ou necessário para a existência do crime formal de quadrilha ou bando, um número superior a três elementos, condição para a existência e caracterização do crime. Esse mesmo número amanhã, com nova lei penal, pode ser elevado ou reduzido. É importante que se frise que, caindo o número de partícipes e deixando de existir o *mínimo legal*, desaparece a condição para a existência do delito. Este extingue-se. Esfumaça-se. Esvai-se em nuvens. Essa situação pode ocorrer com a absolvição de elementos do bando, a morte de algum etc;

3º) ... *aqueles que venham a integrar-se no bando já formado*. A condição dos novos membros, associados e partícipes do bando exige essencial e elementarmente que a quadrilha já esteja formada com o número mínimo exigido pela lei penal, isto é, pelos seus *funda-*

dores, sendo os novos componentes aderentes e integrantes, como membros *efetivos* da associação delituosa, que aceitam tácita e formalmente todos os *termos* e *condições* da *convenção* criminosa dos *fundadores*. Eles se inteiram dos *termos* e aderem ao pacto negro, sabendo suas funções e tendo consciência plena por ato voluntário seu, do que devem fazer e quanto receberão na divisão do produto dos delitos a serem praticados.

41.4.4. Crime formal. Realização ulterior de qualquer delito

A expressão *crime formal*, em tema de formação de quadrilha ou bando, deve ser interpretada sempre em conjunto indissociável com a *convergência de vontades*.

Aqui não interessa que se pratiquem efetiva e concretamente os crimes materiais de resultado ou de dano patrimonial contra os particulares (roubo, furto, extorsão, seqüestro para extorsão, estelionato, *conto da guitarra*, moeda falsa etc.), ou contra a Fazenda Pública (emissão e venda de notas frias, de recibos frios, de certidões negativas de débitos falsas ou falsificadas; lançamentos contábeis ideologicamente falsos nos livros diários, para reduzir ou suprimir o imposto de renda; manutenção de contabilidade dupla ou paralela; emissão de notas calçadas ou espelhadas; notas paralelas; notas-sanfonas; exportações fantasmas; desvios de divisas; remessas ilegais para o exterior: CC5/68 etc.). No crime formal de quadrilha ou bando, uma vez *convergidas as vontades* de pessoas físicas em número mínimo legal exigido pela lei penal vigente à data, está caracterizado o crime, independentemente da prática dos crimes a que se propõem os membros da associação delituosa. Consumem-se estes ou não, o crime formal já se consumou, independente do arrependimento tardio ou posterior dos *fundadores* ou dos *aderentes posteriores*.

A participação, no delito formal, pode ser composta de forma mista: homens e mulheres; só destas ou só daqueles, o que não tem qualquer interferência quanto à intensidade do dolo, do alto grau de culpabilidade e de reprovabilidade da conduta etc.

No crime formal não se exige que posteriormente os membros do bando venham a praticar os delitos materiais a que se propunham os componentes da quadrilha já caracterizada pela *convergência espontânea de vontades*, com objetivos delituosos, porque:

a) na execução do crime de resultado ou patrimonial consuma-se novo delito independente, autônomo, mas presente o concurso de agentes e concurso de crimes (quadrilha e o novo delito);

b) pune-se apenas o crime formal de quadrilha ou bando, se não se praticam os crimes materiais ou contra o patrimônio a que se propunham os componentes do bando. Consumados, porém, os crimes materiais ou um crime contra o patrimônio ou a pessoa, ambos delitos devem ser punidos com concurso de delitos;

c) a participação no produto do crime, isto é, a partilha entre os membros do bando, constitui obtenção de vantagem ilícita oriunda de conduta intensamente dolosa. É uma agravante que jamais poderá ser desprezada na dosimetria da pena ao agente.

A consumação do crime formal é irreversível, não se admitindo um arrependimento posterior, que, no caso de bando, é uma farsa, posto que o elemento ao integrar-se ou fundar o bando, tem plena consciência da ilicitude de sua conduta, da reprovabilidade penal dela, dos crimes que vai cometer etc. É como um projétil disparado por arma de fogo, o qual não pode ser *parado* pelo homem, enquanto este não dominar a lei da gravidade...

Não se deve, porém, conduzir ao extremo essa *irreversibilidade*. O crime é formal e irreversível, mas, pode ser descaracterizado, se a elementar desaparecer: o número mínimo exigido pela lei penal.

2. "O crime de quadrilha constitui *infração permanente* e autônoma que independe dos delitos que vierem a serem cometidos pelo bando. (STF, HC nº 75.349.3-PI, 2ª T., DJU-I de 26.11.99, p. 84).

Se a atuação criminosa da quadrilha se fez em *território de duas ou mais jurisdições*, a competência firmar-se-á pela *prevenção*" (art. 71 do CPP) (STJ, RHC nº 3.573-0-MT, 5ª T., DJU-I de 27.6.1994, p. 16.993).

41.4.5.Infração permanente

A expressão há de ser empregada ou utilizada sempre *em termos*, com prudência e cautela, sem apego gramatical ou simplesmente literal, porque se não há pena eterna ou de caráter perpétuo (CF, art. 5º, XLVII, *b*), segue-se dentro do mínimo de bom senso que também e reciprocamente não haverá delito perene ou perpétuo ou *ad infinitum*, em relação aos componentes do bando.

Temos que o mais prudente é considerar como existente o delito, enquanto persistir o número mínimo de integrantes exigidos pela lei penal, e o firme propósito de continuar a delinqüir, o que pode ser deduzido dos fatos e dos atos provados lícita, idônea e contemporaneamente, mesmo depois da prisão ou da condenação (STJ, HC nº 3.222-5-RJ, 6ª T., DJU-I de 2.10.1995, p. 32.421), quando, então, surgirá um novo crime formal: formação de quadrilha ou bando, após a prisão; desta continua a atividade delituosa, por telefones celulares, visitas de parentes, amigos, defensores, amantes; ou por *pombos correios* pagos regiamente; ou após a condenação (com o emprego dos meios exemplificados).

É importante que se repita em relação à expressão *infração permanente*: uma vez desaparecido o número mínimo legal exigido pela lei penal para a existência do crime formal de quadrilha ou bando, desaparece, extingue-se o delito, porque deixou de existir uma elementar do mesmo: o número mínimo exigido pela lei penal, para a caracterização do crime.

Infração permanente significará, então, uma equivalência ao conhecido princípio jurídico condicionante *rebus sic stantibus...;*

41.4.6.Duas ou mais jurisdições... prevenção

É situação comum e do cotidiano a dos componentes do bando agirem delituosa e simultaneamente, embora às vezes separados momentaneamente, em mais de uma jurisdição ou em mais de uma comarca.

O juiz que primeiro receber a denúncia, isto é, a primeira denúncia em relação à quadrilha, fica prevento: todos os delitos do bando devem ser por ele decididos.

Diz-se que o juiz está prevento em relação aos demais processos penais, em relação aos componentes do mesmo bando, que podem ser denunciados, embora ainda soltos. A denúncia possibilita a prisão preventiva.

41.4.7. Absolvição de membros do bando

"A absolvição de dois membros de uma quadrilha de cinco, aquela (decisão) com trânsito em julgado, faz ocorrer a descaracterização do delito" (pela redução a número inferior ao mínimo exigido pela lei penal então vigente) (STF, HC nº 72.945-2-SP, 2ª T., DJU-I de 29.9.1995, p. 31.904).

Aí, mais uma das hipóteses concretas que impõem a cautela e a prudência no emprego ou utilização da expressão *infração permanente*, em relação ao delito formal de quadrilha ou bando, o que reforça a condicionante *rebus sic stantibus*.

41.4.8. Casos concretos de quadrilha ou bando. Exemplos

O cotidiano tem demonstrado a existência de quadrilha ou bando nas seguintes atividades delituosas, em sua maioria esmagadora com habitualidade delitiva como *profissão* ou *meio de vida*:

1ª) Nos crimes comuns do Código Penal: roubos de cargas transportadas por caminhões, contrabando de armas e munições, desmanches ilegais de veículos automotores roubados ou furtados, tráfico de tóxicos, nacional e internacional, rede de prostituição nacional e internacional, comércio ilegal de moeda estrangeira, receptação de descaminho e de carga roubada e assaltos a carro-fortes ou bancos;

2ª) Nos crimes da legislação especial: evasão de divisas, com lavagem de dinheiro, emissão de notas frias e sua *colocação*, de notas paralelas, notas-sanfonas e meia-nota (subfaturamento), venda de pareceres, estudos técnico-econômicos, projetos, assessoria fictícios, estudos de reorganização, de reestruturação, de reengenharia de automação fictícios, contrabando e descaminho, exportações fantasmas, com créditos fiscais (IPI) e falsificação de declarações e guias de recolhimentos de tributos e contribuições, emissão e venda de CND falsa.

42. CRIME HABITUAL

42.1. Continuidade delitiva profissional. Lex mitior inaplicável. Sucessão delitiva planejada. Intensidade do dolo. Crime iniciado na lei antiga, continuado na nova lei. Unificação de penas incabível. Exemplos práticos

Nos crimes fiscais ou previdenciários, considerando-se não se tratar de crimes comuns, do Código Penal, a existência do crime habitual é a regra, sendo o crime continuado uma exceção, já que, no primeiro, o sujeito ativo ou agente do delito planeja conscientemente a continuidade delitiva, tendo, assim, plena consciência da sua conduta dolosa, de sua ilicitude, da reprovabilidade de sua conduta, dos prejuízos que seus atos (comissivos ou omissivos) vão causar concretamente à Fazenda Pública, da lesão aos bens juridicamente protegidos ou tutelados, enfim, agindo livre e voluntariamente contra expressa disposição de leis penais-fiscais, previdenciárias ou penais da seguridade social (Leis nºs 8.137/90, 8.212/91, LC nºs 84/96, 11/71 e 16/73 etc.). Aí, pois, a figura da intensidade do dolo do agente, que faz do crime permanente um verdadeiro meio de vida ou profissão, por meses a fio, por anos continuados, servindo-se de todas as espécies de crimes-meio, para atingir o

crime-fim que lhe trará resultados econômicos e financeiros: não pagar o imposto, a contribuição (supressão); pagar menos que o devido (redução); isto é, sonegar o máximo que puder; ou, apropriar-se dos valores descontados, cobrados, retidos na fonte. Ver "Apropriação indébita fiscal ou previdenciária".

A culpabilidade do agente ou sujeito ativo atinge com a conduta altamente reprovável o grau máximo, o que reclama, por sua vez, a aplicação da pena máxima restritiva de liberdade, já que não se pode apenar o elemento como se se tratasse de crime continuado, dando-lhe o benefício da unificação das penas, quando ele agiu conscientemente, com o dolo em sua intensidade máxima, acobertado pelo manto de industrial, comerciante, prestador de serviços, sob as garantias da Constituição; *status* esse que não possui o marginal comum, que pode ter a seu favor o crime continuado; além do que, na área de crimes fiscais ou previdenciários, o sujeito ativo, como regra maciçamente majoritária, é elemento com instrução, vive cercado de comodidades modernas, dispõe de todos os meios de informação televisiva, jornalística, sobre crimes contra a ordem tributária, não podendo, assim, em hipótese alguma, alegar ignorância ou desconhecimento da lei, mesmo porque tem assessoria permanente de contador, escritório de contabilidade, auditor contábil, ou mesmo advogado militante em tributos e contribuições.

Não pode ser equiparado ao crime fiscal ou previdenciário isolado, cometido uma, duas vezes, sempre considerando o período não superior a trinta dias entre um e outro, em que o agente, vendo e meditando sobre as conseqüências graves que poderão alcançá-lo, emenda-se e desiste da continuidade delitiva. Não prossegue, pois, na prática de crimes fiscais ou previdenciários.

Alguns exemplos práticos esclarecem a diferença da continuidade delitiva no crime habitual, em relação ao crime continuado:

1º) O agente ou sujeito ativo que comanda a empresa e tem o poder de dar ordens para que os empregados subordinados ou prepostos não registrem as pessoas físicas que trabalham com vínculo laboral, criando uma relação empregatícia não eventual, quando o registro do trabalhador é determinado por lei federal, surgindo uma omissão dolosa provada com os seguintes elementos:

a) a habitualidade na prestação dos serviços pela pessoa física;

b) a subordinação hierárquica, mediante a obrigatoriedade de horário de trabalho e do cumprimento das ordens recebidas;

c) a dependência econômica, no sentido de que o hipossuficiente, para sua subsistência e manutenção de vida ativa, depende do trabalho ou emprego;

d) a não-gratuidade da prestação de serviços, que recebe uma paga ou contraprestação, em pecúnia, em utilidades de valor monetário (residência, auxílio-moradia, alimentos, cesta básica etc.).

Ora, sem o registro, quando obrigatório por lei, o empregado não contribuirá para a previdência social (quando tal contribuição também é obrigatória pela Constituição Federal ou por leis), não receberá, portanto, qualquer aposentadoria, auxílio-maternidade, auxílio-doença ou acidente no trabalho etc. Não fará jus a cota do PIS, não receberá férias, 13º salário etc.

Aí um caso de sonegação fiscal que abrange não só as contribuições previdenciárias a cargo da empresa, mas uma lesão às leis sociais e trabalhistas, ferindo direitos assegurados a todos os trabalhadores, estando embutido na sonegação o não recolhimento do fundo de garantia (FGTS) pela empresa. *Isso é a regra habitual.*

O trabalhador do exemplo, no futuro, sofrerá um dano moral, uma seqüela psíquica, porque ao procurar a previdência social, por ela será informado da impossibilidade de receber aposentadoria, pensão, auxílios, por falta de contribuição da empresa onde trabalhou talvez até por anos a fio, sem registro, sem contribuição (sua e da empresa). Sendo despedido, certamente que não receberá o fundo de garantia (FGTS);

2º) A mesma conduta delitiva permanente (já que no caso do não-registro de empregados, tal omissão dolosa não acontece uma única vez, mas ocorre sistematicamente, durante anos, com vários empregados), é observada na emissão de notas frias com créditos fiscais, para reduzir os impostos não-cumulativos, ou suprimir o seu recolhimento (do saldo devedor no período de apuração do mesmo), o que hoje acontece com o IPI, o ICMS, o ISS nos casos em que a LC nº 56/87 permite a dedução de materiais etc. A nota fria, mesmo sem crédito fiscal, pode, ainda, reduzir o imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ) obrigada ao lucro real. Obviamente que não é o empresário, patrão, dono da empresa, diretor, sócio-gerente, procurador com poderes de gestão ou gerente de fato quem emitirá a nota fria, mas um empregado seu, por ordem sua ou de preposto qualificado, que funciona como *intermediário* da ordem (auditor, contador, assessor etc.). Este é mais um caso de sonegação fiscal;

3º) O mesmo se dá com os lançamentos contábeis fictícios, nos livros diários, criando situações econômicas, patrimoniais ou financeiras e de resultados do período, ideologicamente falsas, por inserção de elementos materiais relevantes, sem a existência dos respectivos comprovantes que dêem origem e legitimidade aos lançamentos ideologicamente falsos (CCom, arts. 10 e seus números; 12, 23, 25; DL nº 486/69, arts. 1º, 2º, 4º, 5º, 8º e 16; DL nº 1.598/77, arts. 7º e parágrafos, 9º e parágrafos; Lei nº 6.404/76, arts. 177 a 187; CP, arts. 297 e 299; Miranda Valverde, *A Força Probante dos Livros Mercantis*, Rio, 1960, pp. 59/65).

Lançamentos falsos no diário geram, irreversivelmente, balanços ideologicamente falsos ou contas de resultados falsas, que não representam a verdade real. Pode ocorrer que o documento que deu origem ao lançamento seja verdadeiro, mas tenha sido falsificado materialmente, seja na data, seja no valor, seja mesmo no seu histórico, para acobertar situação já ocorrida, que se pretende *legalizar* com a falsificação material seguida da inserção pelo lançamento no livro diário;

4º) A falsidade ideológica pode também ocorrer pela omissão de lançamentos relevantes no diário, que alterariam substancialmente o balanço patrimonial ou as contas de resultado (fato contábil modificativo).

A continuidade delitiva nos quatro exemplos é a regra geral que vigora no Brasil, já que dificilmente o fraudador comete os delitos uma só vez, ou *apenas* duas vezes. Rarissimamente, merecendo mesmo um prêmio, encontrar-se-ia um agente ou sujeito passivo que emitiu, via de seus prepostos, apenas uma ou duas notas frias; lançou no diário fatos inexistentes comprováveis por documentos ideológica ou materialmente falsos, ou omitiu, no diário, elemento relevante que dele deveria constar, apenas uma ou duas vezes, isto é, no período examinado; deixou de registrar apenas um ou dois empregados, ao longo de anos; utilizou apenas uma ou duas vezes notas frias com créditos de impostos não-cumulativos, para reduzir ou suprimir o recolhimento de impostos.

Em tema de balanços falsos e de contas de resultados em idêntica situação, os casos notórios de alguns bancos aí estão, sendo do conhecimento público, todos com *certificados de auditoria* ideologicamente falsos, sem que se saiba ter o Ministério Público (tão zeloso para denunciar o pequeno contribuinte por crime fiscal ou o ladrão de galinha), denunciado

seus diretores, ou os subscritores dos certificados de auditoria ideologicamente falsos (casos notórios dos bancos, objetos de várias reportagens em jornais de grande circulação no Rio e em São Paulo...).

Um exame na jurisprudência atual corrobora o que foi exposto:

1. "A habitualidade é incompatível com a continuidade (crime continuado). A primeira (a habitualidade), recrudesce; a segunda (o crime continuado) ameniza o tratamento penal (afasta o concurso material; unifica as penas, isto é, permite tal benefício).

Em outras palavras, a culpabilidade (no sentido de reprovabilidade), é mais intensa na habitualidade (consciência da ilicitude) do que na continuidade (no crime continuado).

Em sendo assim, jurídico-penalmente, são situações distintas. Não podem, outrossim, conduzir ao mesmo tratamento.

O crime continuado favorece o delinqüente (com o afastamento do concurso material, com a unificação das penas). A habitualidade (que caracteriza o crime habitual), impõe reprovação maior" (CP, art. 59, *in fine*) (STJ, REsp nº 54.834-9-SP, 6ª T., DJU-I de 15.5.1995, p. 13.449). Os esclarecimentos entre parênteses são do autor. No mesmo sentido, cf. STF, HC nº 71.012-3-SP, 1ª T., DJU-I de 1º.7.1994, p. 17.498 e STJ, REsp nº 60.718-3-RS, 6ª T., DJU-I de 24.6.1996, p. 22.832.

2. "A habitualidade independe das circunstâncias objetivas puras do *caput* do art. 71 do Código Penal" (STF, HC nº 72.216-4-SP, 2ª T., DJU-I de, 23.6.1995, p. 19.494).

3. "Não há unificação de penas na delinqüência habitual" (STF, HC nº 72.024-2-SP, 1ª T., DJU-I de 26.5.1995, p. 15.157).

4. "... crimes perpetrados sucessivas vezes por quem faz hábito da ação delitiva como meio de vida, não configuram crime continuado para efeito de unificação das penas" (STF, HC nº 72.805-7-SP, 2ª T., DJU-I de 2.2.1996, p. 851). No mesmo sentido dos nºs 4 e 3 retro: STF, HC nº 72.970-3-SP, 1ª T., DJU-I de 15.3.1996, p. 7.203..

5. "Réu que comete mais de uma dezena de crimes contra o patrimônio... e em concurso de pessoas... mostrando-se um criminoso habitual, que faz do delito um meio de vida, não se lhe aplica a regra do art. 71 do Código Penal" (STF, HC nº 72.765-4-SP, 2ª T., DJU-I de 12.4.1996, p. 11.073).

6. "É pacífica a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de afastar o reconhecimento da continuidade delitiva, para efeito de unificação de penas, quando se trate de criminalidade habitual" (STF, HC nº 73.767-6-SP, 1ª T., DJU-I de 13.9.1996, p. 33.233).

7. "A conduta criminosa habitual afasta o crime continuado" (STF, RTJ 159/836, 159/844 e 161/893-896);

5º) Na habitualidade delitiva configurante do crime habitual, o sujeito ativo tem plena consciência da ilicitude permanente de sua conduta dolosa especificamente, sabe-a reprovável, conhece a extensão do dano e da antijuridicidade lesionadora dos bens tutelados ou protegidos por lei, mas continua em seus atos ininterruptos, habituais, permanentes; e sabe, também, que sua culpabilidade é indesculpável, inafastável, mas persiste, continua serenamente agindo com a delinqüência habitual, fruto de seu dolo específico, como se para ele a lei fosse inaplicável, quiçá acreditando na proteção segura de algum bandido de colarinho

branco intocável, como, por exemplo, algum parlamentar, político influente, prefeito ou governador, secretário de Estado, ministro etc., o que não constitui qualquer exagero de nossa parte, sendo bastante para garantir a pertinência dos exemplos genéricos, com um fato relevante: se nas campanhas políticas anteriores, onde as doações por lacuna da lei ou pelos seus limites pequenos, conduziram à emissão de notas frias para *acobertar* as doações de empresas ou grupos econômicos, industriais ou financeiros, indaga-se: quantos *doadores* que em contraprestação receberam e contabilizaram as notas frias ou pagaram-nas com o caixa 2, foram punidos exemplarmente até agora?

Segue-se que os elementos que cometiam o delito habitual e profissionalmente, na vigência da lei penal tributária ou previdenciária anterior, e continuaram, também, na nova lei mais benéfica penalmente, não terão o tratamento penal da *lex mitior*, ou lei penal mais benigna, em face da intensidade do seu dolo, da reunião plena e total dos elementos do crime, numa habitualidade ininterrupta: culpabilidade máxima, reprovabilidade da conduta, dolo específico em sua maior intensidade, antijuridicidade pela violação costumeira, cotidiana, permanente do bem juridicamente tutelado ou protegido por lei, e a plena consciência da ilicitude de seus atos comissivos ou omissivos, ainda que executados sob suas ordens, pelos seus prepostos. O crime vinha sendo praticado na lei antiga, e continuou na lei nova;

6º) No crime habitual (que depende sempre da realização de inquérito policial conclusivo, com perícia contábil elucidadora e esclarecedora das circunstâncias, da continuidade delitiva, do grau de participação de cada agente [ver "Concurso de agentes"], da posição societária, do *status* econômico e social de cada agente, da identificação de mando ou comando, subordinação hierárquica etc.), não se aplicam, pois: a) a ultratividade da lei; b) o princípio da *lex mitior*; c) os benefícios penais da lei nova mais benéfica e d) aplica-se a lei mais severa (STF, RTJ 170/714-718);

7º) Se a lei nova apena mais severamente o delito que continuou a ser praticado pelo sujeito ativo, e ela tem efeitos imediatos ao agente, se o delito fiscal que ele já vinha praticando na vigência da lei penal-fiscal-previdenciária mais antiga, e agora, sem solução de continuidade, persiste na prática dos mesmos delitos, de natureza idêntica, semelhante ou assemelhada, aplicam-se ao indivíduo, delinqüente contumaz, habitual, doloso incorrigível, as penas mais severas, o regime de cumprimento mais severo, inclusive as multas, ainda que draconianas pela lei nova, sem qualquer benefício penal, que aplicar-se-ia no crime continuado, ou no crime isolado (ultratividade da lei revogada, *lex mitior ou* lei mais benigna, vigentes na data da prática dos crimes anteriores, que persistiram pela continuidade ininterrupta da delinqüência profissional, ou da habitualidade criminosa) (inteligência do HC nº 03.014704, TRF da 3ª Região, DJU-II de 27.9.1994, p. 54.574). Entendimento contrário conduziria a tratamento aberrante: delinqüentes desiguais, tratados de maneira igual.

42.2. Anistia penal

Todavia, sobrevindo lei federal que concede o perdão penal, sem fazer qualquer ressalva, exclusão de hipótese ou de situação delitiva (como a habitualidade criminosa, a não-primariedade, a existência de maus antecedentes, a condenação anterior por crime fiscal ou contra a ordem tributária ou previdenciária), essa lei também se aplicará em toda a sua plenitude ao agente delinqüente habitual e aos seus comparsas, desde que eles satisfaçam

todas as condições objetivas previstas e exigidas pela lei que concede a anistia penal aos crimes fiscais ou previdenciários ou contra a seguridade social, por ela abrangidos. Damos como exemplo o art. 34 Lei nº 9.249/95.

42.3. Condições objetivas da lei de anistia

Para que o acusado da prática de crimes fiscais, previdenciários ou contra a seguridade social possa beneficiar-se da anistia penal concedida pela lei, e que terá como conseqüência inafastável a extinção do direito do Estado-inquisidor: abrir inquérito, denunciar (*persecutio criminis*) e do direito do Estado-juiz punir e executar a pena (*ius puniendi* e *jus execucionis*), é preciso que ele cumpra religiosamente, nos precisos termos expressos na lei federal anistiadora, todas as condições objetivas que ela estabelece, como requisitos-condição necessários para o benefício penal.

Leis anteriores, concedendo perdão penal, ou anistia, têm exigido, entre outras, as seguintes condições:

1ª) Requerimento dirigido à Receita Federal, no prazo marcado na lei penal anistiadora. Caso dos Decretos-leis federais nºs 2.446/88 e 2.457/88;

2ª) O pagamento dos valores que a própria lei federal especifica, dentro do prazo por ela marcado. Caso do Decreto-lei federal nº 2.303/85, relativa às operações *day trade, ou esquenta caixa*, que a Receita Federal teve por sonegação fiscal de imposto de renda;

3ª) Os tributos e as contribuições sociais, que a lei anistiadora beneficia. O Decreto-lei nº 2.303/86 não se aplicava às contribuições previdenciárias do atual INSS;

4ª) O prazo que a lei marca e que é fatal, se não revigorado nem prorrogado por disposição expressa de lei federal, observada a hierarquia das normas jurídicas (CF, art. 59; STF, RE nº 116.965-SP, 2ª T., DJU-I de 21.10.1988, p. 27.319);

5ª) As espécies de condutas dolosas alcançadas pela lei de anistia, que mesmo fazendo referência a determinadas leis federais, não exclui de sua aplicação os delitos relativos a outras leis. É o caso específico do art. 34, *caput*, da Lei nº 9.249/95, que fazendo referência apenas às Leis nºs 4.729/65 e 8.137/90, veio a ser aplicada à apropriação indébita de contribuições previdenciárias do INSS (Lei nº 8.212/91, art. 95, *d*), já que o tipo penal e a conduta dolosa tanto na Lei nº 8.137/90, art. 2º, II, quanto no art. 95, *d*, da Lei nº 8.212/91 é equivalente em gênero, número e grau. Há, pois, identidade perfeita. Ver "Apropriação indébita fiscal ou previdenciária" onde o tema foi estudado à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça;

6ª) O *quantum debeatur* que o agente ou sujeito ativo deve recolher, para pleitear ou merecer o benefício. O art. 34 da Lei nº 9.249/95 exige que o recolhimento seja em dinheiro (exegese da expressão: *pagamento*), ou em cheque com fundos, de uma só vez, integral e com todos os consectários legais devidos, isto é, com juros de mora, multa moratória ou punitiva conforme o caso, nomeadamente a última se já aplicada pelo fisco, o principal e a correção monetária desde o vencimento da obrigação principal, que atinge todos os consectários legais devidos, isto é, devem ser corrigidos pelos índices legais e constitucionais (CF, art. 22, VI), o principal, os juros de mora, as multas;

7ª) Condição processual penal, isto é, qual o momento ideal até quando o recolhimento pode ser feito como extintor da punibilidade. Pelo art. 34 da Lei nº 9.249/95, o recolhi-

mento integral deve ser feito *antes do recebimento da denúncia.* Outras leis, porém, já marcaram esse momento como *antes da decisão final do processo na esfera administrativa*, ou antes *da conclusão do inquérito policial.*

Esse momento é específico de cada lei e não cabe aqui invocar a analogia *in bonam partem*, se a lei marca de maneira expressa e clara o momento até quando o recolhimento beneficiador pode ser feito, para que incida a anistia penal em favor do agente ou sujeito ativo;

8ª) Excetuada a analogia aludida na 5ª condição retro, é regra que a lei será interpretada especificamente, como nela se contém, para evitar que se beneficiem os que a ela fazem jus, com os que não cumpriram religiosamente suas condições objetivas.

42.4. Anistia. Condições subjetivas exigidas

Embora não seja da tradição das leis anistiadoras dos crimes fiscais ou previdenciários exigir que o agente esteja dentro de uma determinada condição subjetiva, contudo, a lei federal penal anistiadora pode impor tal condição. Pode, por exemplo, excluir do benefício o crime habitual, aquele que já foi condenado por crime fiscal ou previdenciário, o que tem maus antecedentes fiscais etc. (*v.g.* responde a vários processos administrativos ou a inquéritos policiais, mesmo sem condenação criminal anterior). Mas isto deve vir expresso na própria lei.

42.5. Quem deve pagar. Lei anistiadora. Falta de especificação

A lei anistiadora não especifica que o numerário deva ser do próprio agente, no caso do citado art. 34. Mas, poderá outra norma federal exigir que o agente prove a capacidade de recursos, impedindo que o recolhimento seja pela empresa.

43. RECEPTAÇÃO. RECEPTADOR

43.1. Grande sonegador apenado brandamente. Aceitação pela sociedade de consumo. Desmanches ilegais de veículos. Contrabando e descaminho. Roubo de cargas e de joalherias

Muito embora o grande receptador seja um delinqüente de alta periculosidade, ao lado de ostentar a qualificativa de sonegador de grande porte, é ele que, na maioria das vezes, fornece ao assaltante e ao *ganso* armas de fogo, drogas para *dar alento*, além de comprar o produto do roubo, mesmo quando ocorre o latrocínio, bem como quando se dedica habitualmente ao desmanche ilegal de veículos furtados ou roubados, ou à distribuição de contrabando e mercadorias em situação de descaminho, o que é feito por *pombos-correios* e pequenos *intrujos*; no Brasil, o receptador conta com o beneplácito do legislador nacional, para agir nas grandes cidades, onde é recebido e tratado como um *homem de negócios*, um *industrial*, ou um grande comerciante, quando não é servidor público. O grande receptador é conhecido por *intrujão.*

E, se por um acaso, vem a ser descoberto, sua pena é altamente incentivadora da continuidade delitiva, isto é, fazer da receptação uma verdadeira profissão, posto que conta

com o apoio integral de uma sociedade consumista sem moral, sem ética, à qual pertencem os legisladores penais.

Aí está o segredo que permite afirmar: rarissimamente um grande receptador é custodiado. A própria penalidade a que ele está sujeito é ínfima ou ridícula, sendo, antes, um verdadeiro e poderoso *incentivo* à delinqüência contumaz.

O receptador é um elemento doloso, verdadeiro incentivador do roubo, do latrocínio e tem o mesmo sangue frio de um SS num campo de concentração nazista... Ele compra o produto obtido com o latrocínio, com o mesmo prazer mórbido que o faz quando o produto é fruto de pequeno furto, sem violência.

Na área tributária, o grande receptador é quem compra os grandes lotes de produtos em situação de descaminho; ou mesmo, produtos aqui trazidos por grandes contrabandistas, para, então, *desová-los* com a distribuição direta por *pombos-correios*, pequenos *intrujos*, ou indiretamente através de *boutiques de luxo*, lojas de presentes em *shopping centers ou em* pequenas galerias comerciais.

Pode o receptador para ostentar uma simulação quanto à origem e à regularidade dos produtos estrangeiros em seus depósitos ou lojas, participar de leilões de mercadorias apreendidas pela Receita Federal, adquirindo lotes razoáveis, preferencialmente dos mesmos produtos que ele compra do contrabandista. É o emprego do *disfarce*.

A punição drástica do receptador, com multas confiscatórias, ou o próprio confisco dos bens adquiridos no *exercício* da *profissão*, antecedido pela indisponibilidade de seus bens, por decreto do juiz da vara criminal, a requerimento do Ministério Público, ou mesmo da própria Fazenda lesionada, e até o montante originado do delito, com o perdimento dos bens, na sentença condenatória, seria uma forma razoavelmente eficiente para desequilibrar e desestimular a indústria da receptação no Brasil. Precisamos ver se temos alguém com autoridade e moral para batalhar pela reforma do Código Penal, com uma nova forma de punibilidade, até agora inédita para o receptador.

Hoje, tem sido observada até a presença de *mulheres* de negócios ativas, persuasivas, em dois ramos ou espécies de receptação: a) no desmanche ilegal e revenda de peças de veículos novos; e b) na distribuição do contrabando ou descaminho.

Mulheres de negócios passam sem despertar qualquer suspeita. Por que, então, afastá-las desse rendoso *negócio*?

Finalmente, não seria demais registrar que é o receptador quem *aconselha* o ladrão comum a *apagar* a vítima para que ele, em caso de vir a ser preso, não *entregue* o receptador; bem como aconselha aquele a não se entregar à polícia, sendo a finalidade da resistência à bala proteger a própria identidade do grande receptador. Consulte, nesta obra, “Crime organizado” e “Roteiro técnico-fiscal”

43.2. Roubo de cargas

Hoje é comum, também, o receptador habitual ser um grande incentivador do roubo *profissionalizado* de caminhões de cargas, com produtos industrializados, já que os ladrões revendem a preço ínfimo a carga para o receptador, que garante sempre a compra da *partida*, fomentando com a conduta altamente dolosa a habitualidade dos ladrões de carga, que geralmente seqüestram e matam os motoristas.

43.3. A conduta dolosa do receptador

O receptador é um delinqüente de alta periculosidade, porque:

1º) Age sempre conscientemente, com o dolo em sua maior intensidade: visa única e exclusivamente ao lucro fácil, rápido e sem pagar qualquer imposto ou contribuição social, mormente o ICMS, o IRPJ, o INSS etc., além de não precisar registrar empregados, já que seus prepostos são *requisitados* ou *recrutados* entre marginais de sua absoluta confiança. Assim, ele sonega também o FGTS, o INSS, o SAT;

2º) O grau de reprovabilidade da conduta dolosa do receptador pode ser medido com um fato estarrecedor, que não existiu nem na Alemanha nazista, mas existe no Brasil *democrático*: o receptador compra o produto do latrocínio com a mesma tranqüilidade e frieza com que compra o produto do furto ou do roubo comum!;

3º) Tem plena consciência de sua conduta penalmente reprovável, da sua ilicitude de procedimento, de sua antijuridicidade em relação aos bens juridicamente tutelados ou protegidos, aí incluído o direito de propriedade, o direito personalíssimo à vida, à paz, à tranquilidade;

4º) Age habitualmente, como se a receptação fosse uma profissão regulamentada por lei federal (art. 5º, XIII, 22, XVI, da CF);

5º) Age sempre sob o disfarce de ser um comerciante, um industrial, artifício esse que funciona bem:

a) em face de sua plena aceitação pela sociedade de consumo do local onde *atua* o receptador, onde desfruta de bom nome, conceito, fama etc.;

b) em face da omissão dolosa dos que deviam fiscalizar esse *comércio* ou *indústria*, bem como o padrão de vida, o *status* social, os sinais exteriores de riqueza do cidadão do mal!

O receptador, geralmente, tem boa instrução.

43.4. Proteção ao receptador? O grande receptador tem sócios ocultos?

Teria o grande receptador alguma forma de proteção, para agir tão impunemente, à luz do dia, sem que ninguém o perturbe?

Não nos cabe responder diretamente a indagação; mas, indiretamente, através de novas perguntas, deixando ao leitor a conclusão sobre a eventual proteção:

1ª) Se a punição do receptador é branda até demais, como se fosse mera reprimenda *admonitória*, constituindo-se para ele em verdadeiro incentivo à continuidade delitiva e à incorregibilidade de conduta;

2ª) Se essa situação se arrasta e persiste em toda a sua plenitude desde o ancião Código Penal;

3ª) Ninguém até hoje teve autoridade e moral para mudar radicalmente tal regime ou sistema penal, é lícito concluir que:

a) o receptador, nomeadamente o de grande expressão, é um elemento muito *útil* para alguns, em termos monetários;

b) logo, por que mudar radicalmente ou extinguir um *ramo*, *atividade* ou *profissão* que está *dando certo* para esses alguns?

4ª) Por que não se fazem campanhas na televisão contra o receptador e como funciona a receptação?

5ª) Se o receptador de grande porte estivesse agindo sozinho, sem parceiros ocultos, ele poderia sobreviver por muito tempo?

Veja-se o caso da guerrilha: se ela não tiver apoio local, seus líderes e os guerrilheiros serão capturados ou mortos em emboscadas. Caso do fracasso de Che Guevara. Exemplo que explica por que Lampião e seu bando duraram tantos anos (porque tinham apoio dos *coronéis* locais...);

6ª) Se o grande receptador é o grande incentivador do roubo de cargas com assassinato dos motoristas, por que ele não é combatido de forma nacional, organizada, com entrosamento e comando único: Secretarias de Segurança, Polícia Federal, Receita Federal?

43.5. Furto, roubo e receptação. Penalidades. Lei Federal nº 9.426

Esta lei, que entrou em vigor no dia em que foi publicada, ou seja, em 26 de dezembro de 1996, procurou criar penalidades mais severas para o furto, o roubo e a receptação (arts. 155, § 5º, 157, § 2º, IV, V, § 3º, 180 e § 1º ao 6º e 311 e parágrafos). A lei em questão foi publicada no *Diário Oficial da União*, seção I, de 26.12.1996, pp. 28.444-445.

Mas, em se tratando de crime organizado, ainda é muito pouco.

O crime organizado, como veremos adiante, só será combatido com êxito se houver ação conjunta da Receita Federal, Banco Central e Polícia Federal, com a aplicação draconiana das leis penais fiscais, bem como do confisco de bens, além dos tributos devidos e multas pecuniárias elevadíssimas.

Como isto não consta desta lei, segue-se que apenas a elevação das penas corporais permitirá a continuidade do regime que vem desde o Código Penal.

Por que ninguém muda o que *salta aos olhos*?...

44. CRIME ORGANIZADO

44.1. Lei Federal nº 9.034/95

Esta lei procurou regulamentar os procedimentos especiais relativos ao crime organizado, que resulta da ação de quadrilha ou bando, com suas evoluções tecnológicas no mundo da informática, do celular ao alcance de qualquer um, o que permite ao *comando* dirigir o bando até de dentro dos presídios de *segurança máxima*...

Cabe privativamente ao juiz determinar quebra de sigilo fiscal, bancário, financeiro, telefônico e conduzir ele mesmo as diligências, sempre que houver risco – e os haverá sempre – de quebra indiscriminada ou violação das garantias constitucionais (art. 3º e parágrafo).

A lei cria o sistema de delação, para redução da pena (art. 6º).

São impostos aos condenados integrantes de organizações criminosas: a) para apelar terá de recolher-se à prisão (art. 9º); e b) o regime será inicialmente fechado, para o cumprimento da pena (art. 10).

A intensa e efetiva participação na organização criminosa traz, como conseqüência, a impossibilidade de concessão de liberdade provisória, mesmo se oferecida fiança (art. 7º). Esta participação exige prova cabal, por limitar direitos individuais.

Curiosamente, a lei não dispõe sobre a prisão preventiva obrigatória, para os elementos comprovadamente pertencentes às organizações criminosas... Apenas, subsidiariamente, será *aplicado* o Código de Processo Penal.

A lei foi publicada no *Diário Oficial da União*, seção I, de 4.5.1995, nas páginas 6.241 e 6.242.

44.2. Crime Organizado. Exemplos atuais

Entendemos que compreenderá, principalmente, as ações delituosas planejadas, com logística, apoio, comunicações celulares entre os membros, datas em que se efetivarão os atos delituosos, os locais, os bens visados, a postura e comportamento dos membros, a colocação do produto, a contabilização do movimento, a remuneração dos membros, o suborno etc.

Estão compreendidas as atividades delituosas de:

1ª) Roubo de cargas, depósitos de indústrias, de supermercados, hipermercados, grandes atacadistas, grandes lojas de departamentos, grandes comerciantes. A participação de prepostos dos estabelecimentos tem sido uma constante, já que são eles quem *dão as coordenadas* a serem seguidas pelo bando ou quadrilha. Quando o roubo é cometido em estradas, na maioria das vezes ocorre o latrocínio, precedido do seqüestro com tortura da vítima (motoristas, ajudantes);

2ª) Receptação de veículos automotores para troca por drogas em países limítrofes;

3ª) Receptação de veículos para desmanches ilegais e venda de peças em casas do ramo, com a *desova* das carcaças em rios, lagoas ou em *cemitérios de veículos*, em lugares ermos, pouco freqüentados;

4ª) Roubo de caminhões conduzindo medicamentos, drogas, perfumes e cosméticos, produtos eletroeletrônicos e eletrodomésticos;

5ª) Roubo de caminhões conduzindo carnes bovinas;

6ª) Roubo de joalherias, pratarias, obras de arte;

7ª) Tráfico de drogas, que são distribuídas preferencialmente em clubes privês, fechados, com sócios *de carteirinhas*; danceterias de luxo, freqüentadas pelo *meio artístico*, pelo *meio televisivo*, pela juventude das classes média alta e alta. A telefonia, de preferência celular, além dos *pombos-correios*, são meios comuns empregados na distribuição do fornecedor para os grandes distribuidores;

8ª) Contrabando de armas e respectivas munições;

9ª) Rede de prostituição de alto luxo ou de *escravas brancas*;

10º) Assaltos a bancos e a carros fortes, e a delegacias para soltar presos importantes.

Obviamente que nos casos das 7ª, 8ª e 9ª *atividades*, o grande elemento necessário é o doleiro.

Em várias atividades, o produto é vendido ou colocado em casas do mesmo ramo do produto do roubo:

a) medicamentos e drogas, perfumes e cosméticos tanto podem ser colocados em pequenas farmácias e drogarias da periferia, como em distribuidores, atacadistas ou revendedores destes produtos, que se encarregarão de recolocá-los, sendo muitas vezes levados para outros Estados;

b) jóias, relógios, prataria, obras de arte são compradas pelos receptadores que negociam habitualmente com esses objetos, em lojas regularmente estabelecidas;

c) carne bovina é colocada em açougues da periferia;

d) eletroeletrônicos e eletrodomésticos são revendidos em outros Estados;

e) armas e respectivas munições são vendidas para organizações criminosas que negociam com o tráfico de drogas em grande escala, ou alugadas para ladrões de bancos ou carros fortes.

Sem que haja ação conjunta, planejada, com logística, dirigida por engenheiros, formando um verdadeiro comando unificado (com pessoas incorruptíveis e que não passem informações para os bandidos) entre auditores fiscais da Receita Federal, delegados e agentes da Polícia Federal do setor especializado e servidores dignos de confiança do Banco Central, no sentido de pessoas experientes, eficientes, o crime organizado continuará e fará muitas vítimas fatais.

O primeiro elemento a ser eliminado do suprimento de moeda estrangeira para os negócios escusos deve ser o doleiro, como se estivéssemos numa espécie de *operação camarão*...

Será pela devassa fiscal, com a quebra do sigilo telefônico, fiscal, bancário e financeiro das pessoas envolvidas nas atividades exemplificadas nos dez casos mais comuns no Brasil, que se poderá alcançar algum êxito. Mas a quebra dependerá sempre de mandado judicial específico e nominal, que só terá resultado se não houver infiltração de elementos ligados ao crime organizado.

44.3. Lavagem de dinheiro

Constitui um capítulo à parte e tem a grande colaboração do doleiro.

44.4. O doleiro. A eminência parda e poderosa

Por que não se atinge o doleiro, que é elemento indispensável a atividades delituosas, tais como:

a) tráfico de tóxicos, envolvendo grandes fornecedores e traficantes;

b) contrabando de armas e munições;

c) rede de prostituição internacional, com ofertas de empregos milionários no exterior?

É o doleiro quem fornece os dólares necessários para as viagens de altos figurões e medalhões da República ao exterior, já que com 500 ou 1.000 dólares ninguém sai do Brasil para fazer turismo demorado na Europa ou em países adiantados da Ásia, nem fica um mês em Miami...

Os exemplos estão aí, envolvendo grandes doleiros.

E, talvez seja por ele ser um *elemento necessário* e intocável; não se tem conhecimento de que doleiros estejam presos...

Os temas tratados aqui, em crime organizado, interessam demais para a sonegação fiscal, relativa ao imposto de renda, já que desconhecemos que algum elemento integrante de crime organizado, de organização criminosa com formação de bando ou quadrilha, seja contribuinte do imposto de renda e declare para a Receita Federal todo o seu movimento.

A grande imprensa permanentemente denuncia os escândalos que envolvem sonegação fiscal vultosíssima, mas, fica por isso mesmo...

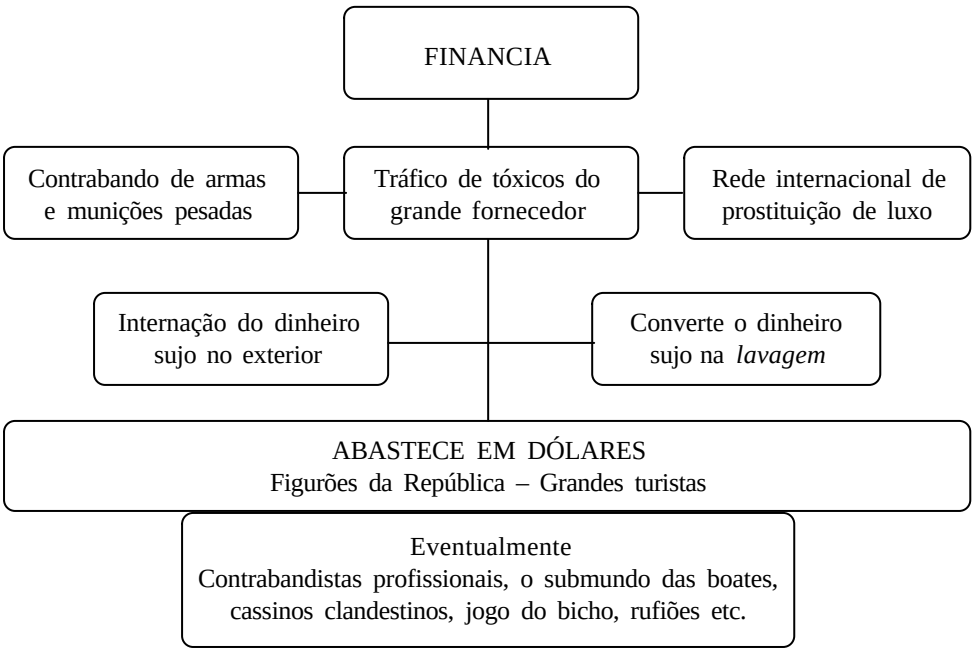
Veja o gráfico a seguir, que posiciona o grande doleiro, quanto às atividades em que intervém, tranqüila e rotineiramente, sem ser incomodado e sem deixar de agir ilegalmente no comércio de moedas alienígenas, ora na *lavagem de dinheiro*, ora na sua *internação* em paraísos fiscais, sendo necessário repetir que o art. 26 da Lei federal nº 4.506/64 e o art. 3º do Código Tributário Nacional dão cobertura legal à tributação das atividades ilícitas (rendimentos, lucros, renda líquida, circulação de mercadorias etc.), sem que isso constitua sanção penal.

Se o doleiro de grande porte movimenta anualmente milhões de dólares, financiando atividades ilícitas que muitas vezes envolvem figurões intocáveis, *socialites* importantes, o faturamento dessas atividades econômicas é totalmente omitido do conhecimento da Receita Federal, mormente em relação ao imposto de renda de pessoas físicas e jurídicas.

Logo, somente com operações conjuntas de grande envergadura, entre a Secretaria da Receita Federal, a Polícia Federal com logística do Exército e o Banco Central, e quebra dos sigilos telefônicos, bancários e fiscais, por mandados judiciais, poderá ser obtido algum êxito de vulto.

44.5. Esquema do doleiro de grande porte

São atividades do doleiro de grande porte:



46. SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA OU RENDA AUFERIDA E CONSUMIDA

46.1. Fatos a serem investigados pelos auditores fiscais da Receita Federal

Determinadas situações fáticas de posse não precária, de propriedade, de titularidade, de *modus vivendi* (em que a pessoa física ostenta um padrão de vida sistemático, com gastos imoderados, luxúria, cupidez, freqüência a ambientes suntuosos, esbanjando imoderadamente dinheiro, demonstrando a abundância de recursos financeiros, além de uma incontinência de conduta), totalmente incompatíveis com os bens, valores, rendas, rendimentos, lucros, dividendos declarados à Receita Federal, na declaração anual de imposto de renda de pessoa física, devem ser investigadas.

São situações (a seguir individualizadas) que não autorizam por si só a exigência de imposto de renda ou diferença do mesmo; mas, isto sim, *são pontos de partida por excelência*, para que os auditores fiscais da Receita Federal *procedam* a uma investigação de profundidade sobre a pessoa física que esteja numa das situações apontadas, o que tem início com a *intimação escrita*, pessoal, com *prazo* marcado para a resposta (o que se estima no mínimo de vinte dias corridos), pela *pessoa física* que seja titular de posse não precária, de bens, valores, propriedades; esteja numa das situações fáticas exemplificadas, para comprovar a origem dos rendimentos, renda, recursos financeiros necessários à manutenção dos gastos que o padrão de vida social da pessoa exterioriza.

A tributação, contudo, só poderá ser feita após aquela resposta, ou exaurido o prazo sem ela, mediante a prova do nexo de causalidade entre os recursos financeiros utilizados como renda consumida ou auferida e a existência concreta, real, de uma renda, rendimento, lucro, ganhos não declarados ao imposto de renda, embora fossem tributados na declaração, não estando, pois, isentos nem tributados exclusivamente na fonte.

Os procedimentos retro são regulados pelos arts. 6º, 7º e 8º da Lei federal nº 8.021, de 12.4.1990 (DOU-I de 13.4.1990 e 23.4.1990), especialmente pelo art. 6º e parágrafos, devendo o arbitramento fiscal obedecer rigorosamente as normas do art. 148 do Código Tributário Nacional: avaliação em contraditório pleno e amplo.

Acrescente-se, ainda, que há expressa autorização na legislação federal para a tributação dos rendimentos derivados de atividades ilícitas, sem que isso descaracterize o crime respectivo (art. 26 da Lei federal nº 4.506/64). E o art. 3º do Código Tributário Nacional contém previsão no mesmo sentido, porém, aplicável a quaisquer impostos, enquanto o art. 26 é específico do imposto de renda especificamente das pessoas físicas.

46.2. Pessoas, situações e atividades a investigar

Simbolizando a ostentação de riqueza, elencamos uma série de atividades que devem ser investigadas pelos agentes do fisco:

1. Aplicações vultosas em bolsas de café, de *comodities*, de gado, de mercadorias, de metais, de ouro;
2. Aplicações vultosas em bolsas de valores;
3. Aplicações vultosas em bolsas mercantis e de futuros;
4. Aplicações vultosas em títulos do mercado financeiro;

5. Aviões ou helicópteros particulares de pessoas físicas, que os utilizam para transporte próprio (excluído o transporte de passageiros);

6. Cavalos puro-sangue (compra do exterior, criação própria em haras);

7. Chácaras de luxo, para recreio, lazer (piscinas, caseiros, veículos etc.);

8. Colunáveis ou *socialites* que constantemente aparecem como *caixas altas* nas colunas sociais, em grandes acontecimentos fechados ao público e são noticiados nos grandes jornais e revistas do Rio, São Paulo etc.;

9. Contrabandistas e seus receptadores, em grande escala;

10. Depósitos bancários vultosos (art. 6º, § 5º, da Lei nº 8.021/90);

11. Doleiros de grande porte, que *municiam* habitualmente atividades ilícitas permanentes, tais como contrabando de armas pesadas e munições, tráfico de tóxicos, lavagem de dinheiro para remessa ao exterior, em dólares etc.;

12. Fazendas com casas luxuosas de recreio e lazer, com caseiros, criações exóticas (faisões e aves importadas), várias piscinas, vários empregados, vários veículos, aviões, helicópteros etc.;

13. Fantasias de alto luxo, em bailes de carnaval, em desfiles e apresentações em clubes e boates de luxo;

14. Ganhadores dos grandes prêmios da loteria federal;

15. Iates de alto luxo, importados;

16. Jogadores de futebol (transferências bilionárias para o exterior);

17. Ostentação de gastos, freqüentemente: boates caríssimas, clubes fechados, cabeleireiros e *boutiques* de alto luxo; viagens demoradas de turismo, verdadeiras *voltas ao mundo*, cruzeiros transatlânticos de meses e anos;

18. Posse de grandes quantias (e valores) em ouro, em moeda estrangeira, em pedras preciosas (diamantes, brilhantes etc.);

19. Servidores públicos civis ou militares (da ativa ou aposentados), que junto com parentes, familiares, cônjuge, são proprietários de vários imóveis, vários veículos, terrenos, dinheiro em bancos, jóias e outros bens e valores, totalmente incompatíveis com a renda auferida na ativa ou na aposentadoria;

20. Sócios de clubes ou boates privês de alto luxo e de custo elevadíssimo;

21. Viagens demoradas ao exterior, de lazer, turismo (ver nº 17);

22. Festas milionárias, com convidados pagos, vindos do exterior;

23. Manutenção de carros de luxo, importados;

24. Mansões de luxo, ocupando grandes áreas muradas;

25. Proprietários de ilhas particulares;

26. Remessas de numerário para o exterior, através de bancos fiscalizados pelo Banco Central que não se referem a contratos registrados no Brasil;

27. Proprietários de vários imóveis (sem declaração de renda ou com renda ínfima declarada, em comparação com os preços de mercado);

28. Proprietários em condomínios fechados, de luxo;

29. Políticos que exerceram cargos eletivos, cujo patrimônio é incompatível com a renda declarada antes e depois do exercício no cargo;

30. Imóveis de luxo (alugados para políticos a preços ínfimos);

31. Empregados de televisão, que residem em mansões luxuosas;

32. Pessoas que pagam condomínios de valor elevado em edifícios de alto luxo.

47. LEVANTAMENTOS ESPECÍFICOS DE ESTOQUES

INVESTIGAÇÃO CONTÁBIL-FISCAL (IPI, ICMS E IR)[5]

Material necessário:
I – Livro de Registro de Inventário.
II – Notas fiscais de compras, transferência ou entradas (séries A, B e C etc.).
III – Livro de Registro de Entradas.
IV – Notas fiscais de devoluções.
V – Notas fiscais de saídas (B ou C).

Quadro I
ANÁLISE DE "MATÉRIA-PRIMA CONSUMIDA NA PRODUÇÃO"
A PREÇO DE CUSTO MÉDIO CIF/ESTABELECIMENTO EM R$ 1.000,00

Itens Analisados	Anos – R$		
A) Estoque inicial ..... (conforme Termo de Verificação lavrado pelo Registro de Inventário) B) Entradas de fornecedores ..... (conforme Registro de Entradas) C) Recebido (devoluções e transferências)* ..... (conforme Registro de Entradas) D) Devoluções a fornecedores ..... (conforme nota fiscal, série B) E) Transferido para o estabelecimento ..... (conforme notas fiscais, séries B e C F) Vendida no ano ..... (conforme notas fiscais, séries B e C G) Quebra ou perda normal ..... (exigir laudo técnico por instituto oficial) H) Estoque final ..... (conforme Termo de Verificação, lavrado pelo Registro de Inventário)			
I) Consumida na produção			
I = (A + B + C) – (D + E + F + G + H) (*) Incluir remessas e devoluções referentes a beneficiamento.			

Notas:
1. O estoque inicial e o final devem ser constatados através da lavratura do competente Termo de Verificação de Estoque, à vista do livro de Registro de Inventário.

5. *Da Prova Pericial,* pp. 1.440/457.

Deve ser lavrado na empresa, em presença do contador desta (ou do responsável pela contabilidade), por este conferido e assinado, juntamente com o fiscal e o representante legal da empresa fiscalizada.

2. Verificar as distorções entre o consumido na produção dos anos examinados.
3. Confrontar os valores consumidos na produção com a quantidade produzida (quadro II)
4 Analisar as variações monetárias de preço, através da comparação de um ano para outro (preço médio de custo CIF/estabelecimento, para evitar grandes distorções e manter um critério uniforme).
5. As discrepâncias não justificadas pela análise (aumento imoderado do consumo, sem acompanhamento do aumento da produção, por exemplo) devem ser esclarecidas por escrito e comprovadas pelo contribuinte do ICMS e do IPI, que para isso deve ser intimado com prazo razoável (vinte/trinta dias).
6. As diferenças não comprovadas (*v. g.*, por erro na escrituração, furto, roubo, incêndio, enchentes e inundações etc.) podem ser tributadas.
7) Toda quebra ou perda deve ser normal e já consagrada pelos usos e costumes, para a espécie da matéria-prima, e o fisco deve exigir, como prova da quebra ou perda, o laudo técnico fornecido por instituição oficial (Instituto Nacional de Tecnologia, Laboratório Nacional de Análises ou outros).

Quadro II
ANÁLISE DO "CONSUMO DE QUANTIDADES'NA PRODUÇÃO

Material necessário: vide itens I a V do quadro I.
Espécie analisada: matéria-prima A.
Unidade uniforme de medida: quilos, litros etc. conforme lei tributária federal (CF, art. 22, VI – sistema de medidas ou metrologia).

Itens do consumo	**Anos – Quantidades**		
A) Estoque inicial ..... (ver quadro I) B) Entradas de fornecedores ..... (conforme notas fiscais, séries A, B e C) C) Recebido por devolução ou transferência (*) ..... (conforme notas fiscais, séries B e C) D) Devolução a fornecedores ..... (conforme notas fiscais, séries B e C) E) Vendida no ano ..... (conforme notas fiscais, séries B e C) F) Quebra ou perda normal ..... (ver quadro I) G) Estoque final ..... (ver quadro I) H) Transferência para outro estabelecimento (*)			
I) Consumida na produção			
I = (A + B + C) – (D + E + F + G + H) (*) Incluir remessas e devoluções referentes a beneficiamento.			

Notas:

1. Isto é importantíssimo, pois serve de ponto de referência ou base para a comparação nos vários anos investigados:
   a) entre a matéria-prima ou materiais de consumo aplicados na produção (ano a ano), em quantidades; e
   b) as quantidades de produtos fabricados com as matérias-primas (quadro III).
2. Para as diferenças encontradas, deve ser utilizado o critério constante das notas 2, 5, 6 e 7 do quadro I

Quadro III
ANÁLISE DA 'PRODUÇÃO EM QUANTIDADES"

Produto fabricado: matéria-prima A.
Unidade de medida: quilos, livros etc. conforme legislação tributária federal (CF, art. 22, VI – sistema de medidas ou metrologia).

Produção	**Anos – Quantidades**		
Matéria-prima consumida Quantidade homogênea			
Produtos (acabados e em fabricação) A) Estoque inicial ..... (ver quadro I) B) Devolvido pelos clientes ..... (conforme notas fiscais, séries B, C e E) C) Recebido por transferência ou devolução (*) ..... (conforme notas fiscais, séries A, B e C) D) Quebra ou perda normal ..... (ver quadro I) E) Estoque final ..... (ver quadro I) F) Transferência para outro estabelecimento (*) ..... (conforme notas fiscais, séries B e C) G) Vendidos no ano ..... (conforme notas fiscais, séries A e C)			
H) Produzidos no ano			
H = (A + B + C) – (D + E + F + G) (*) Incluir remessas e devoluções referentes a beneficiamento, acabamento ou acondicionamento em outros estabelecimentos.			

Notas:

1. A análise deve ter em vista – e isso é essencial – que, para efeito de comparação entre a quantidade de matéria-prima consumida e a quantidade de produtos fabricados deverá haver sempre uniformidade e homogeneidade quanto à espécie da matéria-prima e da unidade de medida. Exemplificando: se com a matéria-prima A produz-se o produto X, poderemos comparar, pois se trata de analisar e

investigar com critérios uniformes; o mesmo deve ocorrer quanto à unidade de medida: quilos e litros, que devem ser sempre homogêneas, não se podendo empregar ora litros, ora quilos.
A identificação da qualidade e características da matéria-prima é ponto fundamental, pois qualquer modificação tiraria a consistência do levantamento (exemplo: a matéria-prima A não pode ser misturada ou somada com a matéria-prima A1).

2. As quantidades produzidas num ano (letra H) deverão ser comparadas com as dos anos anteriores.
3. Na comparação levar-se-ão em conta as quantidades de matéria-prima da mesma espécie, tipo e natureza, empregadas na produção do mesmo produto nos anos anteriores (quadro II, letra I).
4. As discrepâncias deverão ser esclarecidas e comprovadas com documentação idônea e tempestiva pelo contribuinte, que para isso deve ser intimado por escrito (prazo de vinte ou trinta dias). Se no ano X, com a quantidade Y de matéria-prima, foram produzidas Z quantidades do mesmo produto, por que, no ano tal, somente foram produzidas tantas unidades (quantidade inferior)?
5. As diferenças não comprovadas com documentos hábeis, pelo contribuinte, podem ser tributadas. As quebras ou perdas devem ser comprovadas por laudo elaborado por engenheiro da especialidade do produto.

Quadro IV
LEVANTAMENTO ESPECÍFICO DE ESTOQUES
(Comércio Atacadista – ICMS, IR)

Espécie levantada: homogênea.
Unidade de medida: quilos, litros, caixas etc.

Movimento	Anos – Quantidades		
A) Estoque inicial ..... (ver quadro I) B) Entrada de fornecedores ..... (conforme relação anexa) C) Transferido de outro estabelecimento ..... (conforme relação anexa) D) Devolvido por clientes ..... (conforme relação anexa) E) Total das Entradas (A + B + C + D) ..... F) Vendas no ano ..... (conforme relação anexa) G) Transferido para outro estabelecimento ..... (conforme relação anexa) H) Devolvido a fornecedores ..... (conforme relação anexa) I) Estoque final ..... (ver quadro I)			
J) Total das saídas (F + G + H + I)			
Observação. Dependendo da particularidade, pode ser considerada a quebra ou perda normal (como *saídas*), desde que exista laudo técnico ou a espécie admita.			

Notas:

1. Verificando-se diferenças nos estoques, devem ser investigadas (intimação por escrito ao contribuinte) suas causas ou origens (erro na escrituração, furto, roubo, incêndio, enchentes e inundações etc.).
2. Se a diferença é menor nas entradas, estamos, em princípio, num caso de *omissão de compras ou entradas* (que pode ocorrer por falta de escrituração no Registro de Entradas e de Notas Fiscais – entradas menores que as saídas).
   Se a diferença é menor nas saídas, estamos, em princípio, diante de indícios de *omissões* de saídas ou de vendas sem notas (que podem ter ocorrido pela falta de registro no Livro de Saídas e de Notas Fiscais –saídas menores que entradas).
3. Quaisquer que sejam as diferenças, antes de tributá-las, o fisco deve intimar o contribuinte a comprovar a causa ou as causas que possam excluí-las da tributação, sempre com documentação idônea e tempestiva.
4. O valor para base de cálculo pode ser o preço médio de custo CIF/estabelecimento, determinado durante o ano, no caso da omissão de compras, ou o preço médio de venda durante o ano, no caso das omissões de venda.
5. O levantamento específico dos estoques somente tem validade se tiver consistência, isto é, se a mercadoria ou o produto levantado, especificamente, forem os mesmos e se a unidade de medida for uniforme: caixas, litros, latas, quilos etc
   Qualquer confusão na espécie e no tipo da mercadoria ou produto gerará a falta de homogeneidade, não se podendo comparar coisas heterogêneas (gênero igual e espécies diferentes). Isso é importantíssimo, porque a mínima diferença na característica do produto ou mercadoria tira-lhe a consistência do levantamento: marcas diferentes, embalagens que têm quantidades diferentes, espécies aparentemente iguais, mas diferenciadas por qualquer tipo ou referência etc.

Quadro V
LEVANTAMENTO DE EMBALAGEM (IPI, ICMS E IR)

Este levantamento é feito na indústria que fabrica e vende, por atacado, a embalagem.
Daqui o fisco partirá para o quadro VI – Compradores/embalagem.
Indústria fabricante:
Embalagem fabricada: espécie e caracteres.
Unidade uniforme: sacos, caixas, garrafas etc.
Unidade de medida: sacos, caixas, garrafas etc.

Compradores	**Anos – Quantidades**				
(Nome e endereço) 1					
2					
3					
Nota. Por questão de consistência, prova documental e segurança a favor do fisco, este quadro deve ser acompanhado de uma via ou xerox autenticado e legível de cada uma das notas fiscais, canhoto (comprovante de entrega).					

Quadro VI
"CONSUMO DE EMBALAGEM". INVESTIGACÃO (IPI, ICMS E IR)

Nome da indústria utilizadora:
Espécie da embalagem adquirida:
Unidade uniforme: sacos, caixas, latas de ... quilos.

Movimento	Anos – Quantidades		
A) Estoque inicial ..... (ver quadro I) B) Entrada de fornecedores ..... (relação anexa) C) Transferido de outro estabelecimento ..... (relação anexa) D) Devoluções de clientes ..... (relação anexa) E) Quebra ou perda normal ..... (exigir laudo técnico) F) Transferido para outro estabelecimento ..... (relação anexa) G) Vendidas no ano ..... (relação anexa) H) Estoque final ..... (ver quadro I),			
I) Utilizada na produção I = (A + B + C + D) – (E + F + G + H)			

Notas:

1. Compare as quantidades de embalagens (unidade uniforme e homogênea) utilizadas na produção (acondicionamento dos produtos: letra I do quadro VI) com as quantidades de produtos fabricados no mesmo período (quadro III).
2. Havendo diferenças, o contribuinte do ICMS ou IPI deve ser intimado, por escrito (prazo de dez a vinte dias), para comprovar, com documentação idônea e tempestiva, suas causas ou origens (v.g., erros na escrituração, destruição por incêndio, enchentes e inundações, furto, roubo, obsolescência e exigências de imposições legais).
3. As diferenças não comprovadas com documentação idônea e tempestiva podem ser tributadas como "saídas sem emissão de notas fiscais" e "sem débito de ICMS", ou como mais de uma saída coberta pela mesma nota fiscal (nota-sanfona).

Quadro VII
LEVANTAMENTO INDICIÁRIO (ICMS E IR)

Espécie levantada: calçados, roupas, discos etc.
Levantamento indiciário (ICMS/IR): lojas de calçados, roupas feitas, discos etc.
Unidade levantada: pares de calçados etc.
Firma levantada:

Movimento	Anos – Quantidades		
A) Estoque inicial ..... (ver quadro I)			
B) Entrada de fornecedores ..... (relação anexa) C) Transferido de outro estabelecimento ..... (relação anexa) D) Devolvido por clientes ..... (relação anexa)			
E) Total das entradas			
F) Devolvido a fornecedores ..... (relação anexa) G) Transferência para outro estabelecimento ..... (relação anexa) H) Estoque final ..... (ver quadro I) I) Total das saídas			
J) Vendas indiciárias:			
(J = E – I) Nota. Em se tratando de levantamento de roupas feitas, a unidade deve ser uniforme; assim, poderão ser levantados separadamente: calças, camisas ou ternos (paletó, colete e calça).			

Roteiro sugerido e já comprovado na prática

1. Lavratura do Termo de Verificação de Estoques (inicial e final) com a presença do contador ou responsável pela contabilidade e assinatura deste e do representante legal da empresa, tudo extraído do livro de Registro de Inventário.

2. Determinação do preço médio de aquisição ou entradas no estabelecimento, num ano, à vista das notas fiscais de compras ou transferências e devoluções. Deve ser assinado na forma do item I, retro, e, para comparação, acrescido da margem de lucro bruto.

3. Determinação do preço médio de vendas ou transferências e devoluções, à vista das notas fiscais de compras, transferências ou de devoluções. Deve ser assinado na forma do item 1, retro.

4. Havendo diferenças nas quantidades, intimar o contribuinte, por escrito, para comprová-las com documentação idônea e tempestiva, no prazo razoável de trinta dias.

5. As diferenças não comprovadas com documentos podem ser tributadas como "saídas sem nota fiscal" ou "sem registro em máquina registradora".

6. As quantidades que tiverem de ser tributadas poderão sê-lo, com base no preço médio das saídas determinado (item 3, retro) que será a soma dos valores das saídas, no período investigado, dividida pela quantidade de unidades saídas no mesmo período.

48. IPI. LEVANTAMENTO ESPECÍFICO[6]. Detecção de vendas sem notas e notas frias com saídas impossíveis

"IPI. Receitas de origem desconhecida. Levantamento específico. Passivo fictício.

As receitas de origem desconhecida devem ser apuradas através de levantamento específico, não podendo o fisco, para determiná-las, fundar-se pura e simplesmente, em levantamento feito na área do imposto de renda" (TFR, REO nº 54.345-SP, 4ª T., DJU de 20.4.1981, p. 3.435).

Observamos que se o fato gerador do imposto de renda ocorre com a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica (CTN, art. 43), independentemente de sua origem ou natureza (haja vista que as empresas jornalísticas, de rádio e televisão têm imunidade quanto aos impostos em geral, apesar de sujeitas ao imposto de renda, que grava o lucro líquido fiscal – lucro tributável – venha ele de onde vier), já para efeitos de incidência (como conseqüência da ocorrência do respectivo fato gerador) do IPI e do ICMS o fisco deverá provar:

a) no caso do IPI, que houve industrialização tributada pela tabela anexa ao RIPI (TIPI), com a conseqüente exteriorização, pela saída de estabelecimento industrial, importador ou a ele equiparado; e

b) no caso do ICMS, que houve uma circulação econômica ou jurídica, decorrente de um ato de comércio (excetuado o caso anômalo da importação a qualquer título, a que se refere o inciso IX alínea *a* do art. 155 da Constituição, que tem origem na EC nº 23/1983).

Assim, para efeitos do ICMS, do IPI, não bastam *estouros de caixa, passivo fictício, depósitos bancários sem origem*; há necessidade de o fisco efetuar um levantamento específico e provar uma das situações mencionadas nas letras *a* ou *b* precedentes, conforme o caso, para que a tributação seja de conformidade com o fato gerador. Situações de *passivo ficticio,* de *estouro de caixa, suprimentos de caixa* e de *depósitos bancários sem origem,* para efeitos de ICMS e do IPI, são apenas indícios de irregularidades financeiras, contábeis, econômicas e fiscais e nunca provas para exigência de ICMS e IPI. Nesse sentido já decidiu o STF, no Ag. nº 80.695-SP, DJU-I de 11.11.1980, p. 9.323, confirmando acórdão do 1º Tribunal de Alçada Civil de São Paulo (JTACSP-Lex 36/214 e 39/232).

6. *Da Prova Pericial,* p. 227.

49. FRAUDES NO IMPOSTO DE RENDA

49.1. Ações ou cotas de capital

1. Confrontar as declarações de pessoa física dos três últimos exercícios para análise das ações novas ou cotas de capital subscritas ou adquiridas.

2. Origem dos recursos necessários para integralizar essas ações novas ou cotas de capital: dinheiro, créditos anteriores em contas correntes ou cessão de créditos de terceiros.

3. Examinar textos das atas de assembléias gerais extraordinárias das sociedades anônimas ou alterações contratuais nas sociedades ou aumentos de capital das firmas individuais e os textos legais arquivados na junta comercial ou registro competente e os publicados no órgão oficial da sede (sociedades anônimas), cotejando, ainda, os textos existentes nos livros das sociedades anônimas (livro de atas de assembléias gerais).

49.2. Aumentos de capital

1. Base: alterações contratuais arquivadas no registro do comércio (sociedades comerciais) ou nos cartórios de títulos e documentos (sociedades civis); atas de assembléias gerais extraordinárias de sociedades anônimas, devidamente arquivadas no registro do comércio e publicadas no diário oficial da sede social; livros de registro de ações e de transferência de ações da sociedade.

2. Origens dos recursos: o acionista ou cotista possuía recursos suficientes para integralizar os aumentos de capital? Onde estavam tais recursos na época da integralização dos aumentos? Se em dinheiro, qual o número do cheque, valor e banco sacado? Se em bens, era proprietário destes e onde se encontravam na data da integralização?

3. Omissão na declaração de bens: verificar se o acionista ou cotista declarou (declaração de bens) as cotas ou ações oriundas do aumento de capital que possuía no último dia do ano-base, inclusive as integralizadas no decorrer do ano-base e não alienadas até 31 de dezembro.

49.3. Caixa

1. Saldo elevado, mês a mês.

2. Volta ao saldo normal.

3. Analisar as *saídas* no mês da volta ao saldo normal.

4. Depósitos pequenos em bancos, referentes a entradas de vendas à vista e recebimento de clientes, enquanto o saldo permanece *elevado* (frio); identificar as entradas e as saídas do dia.

5. Cheques emitidos com cópia.

6. Verificar pelas cópias dos cheques emitidos o *destino* do numerário.

7. Pagamentos de meses anteriores lançados posteriormente, para evitar o *estouro de caixa* no mês de competência.

8. Pagamentos a sócios, parentes, acionistas, diretores ou gerentes, *sem comprovantes ou sem base legal.*

9. As retiradas ou empréstimos a parentes dos sócios ou acionistas, ou de seus cônjuges.

10. Suprimento de caixa ou numerário fornecido para aumento de capital pelos acionistas, sócios: origem dos recursos; cheques representativos do ingresso na firma ou sociedade; coincidência de datas e valores entre o ingresso e a tradição e contabilização.

11. Existência de caixa oficial e caixa particular, por fora ou paralelo (caixa 1 e caixa 2), apreensão e lavratura do termo para desclassificação da escrita.

12. Pagamentos de despesas particulares de sócios, gerentes, acionistas ou diretores, tais como: despesas de veículos (mormente se no imobilizado na empresa não consta veículos), despesas de viagens e turismo a localidades estranhas às operações da empresa ou quando o diretor reside noutra localidade por espontânea vontade.

13. Bolsas (gado, *comodities*, ouro, café, mercadorias, valores). Origem do numerário do *investidor.*

49.4. Concorrências públicas

1. Examinar o orçamento fornecido pela firma concorrente para a execução da obra ou serviço.

2. Verificar no orçamento:

a) o custo previsto;

b) o lucro já computado no orçamento.

3. Examinar no contrato assinado para a execução da obra:

a) a data do início dos serviços *de direito;*

b) o período de execução da obra;

c) a data da entrega da *obra de direito;*

d) se existe aditamento prorrogando o prazo de entrega.

4. Investigar, em conexão com os itens 2 e 3, quais as notas ou faturas de materiais acrescidos à obra, em quantidades normais, extraperíodo de execução, para reduzir o lucro fiscal (lucro operacional).

5. Verificar nas notas e faturas de materiais acrescidos e identificados no item 4:

a) a data das notas e faturas;

b) a data da entrada na firma ou na obra;

c) a falta do carimbo de *entrada* dos materiais, na obra ou na firma;

d) a data do lançamento das notas acrescidas no registro de entradas da firma concorrente ou, na falta deste, no livro diário da empresa;

e) os enxertos ou acréscimos com as notas frias estarão sempre fora do período de execução e a posterior nos livros registro de entradas ou diário;

f) as notas frias acrescidas serão, geralmente, emitidas na sede da empresa e não acusarão, em hipótese alguma, carimbos de postos fiscais quando emitidos em outras cidades;

g) se as obras ou serviços forem numerados, os acréscimos serão anotados facilmente, pois as notas frias não discriminarão o número ou o local da obra, por se tratar de acréscimo para redução do lucro da empresa, que tem várias fontes ou mesmo várias obras;

h) se as notas frias estiverem desdobradas por obras (uma mesma nota ou fatura para várias obras), estabelecer o levantamento de custos por metro quadrado.

6. Constatadas as fraudes mencionadas nos itens 4 e 5, tomar as seguintes providências:

a) lavrar o laudo pericial, com *quadro demonstrativo* minucioso, com elementos das letras *a*, *b*, *c* e *d* e dos itens 2 a 5, inclusive número, registro e folhas do registro de entradas ou do diário;

b) lavrar o termo de apreensão dos orçamentos, contratos de obras e serviços, notas enxertadas ou frias, recibos ou faturas frias de subempreitadas, sem o INSS.

49.5. Capital da empresa

1. Integralização de ações ou cotas pelos acionistas ou sócios.

2. Origem dos recursos para a integralização: rendimentos particulares (fora da empresa) ou sonegação de vendas e receitas. Confrontar as declarações de bens dos anos anteriores à integralização.

49.6. Capital frio

1. Inquirir aos sócios, desde que existem bancos, qual a segurança em guardar tamanho valor em simples cofre da firma.

2. Exigir o recibo passado pelo responsável, com a data da integralização em dinheiro.

3. Quais as pessoas que tinham a chave ou o segredo do cofre à data da integralização?

4. Quem era competente para passar o recibo?

5. Qual a origem e local onde se encontrava o numerário do sócio, antes de sua entrega à firma?

6. Data do recibo (apreender o documento) e do lançamento no diário.

7. Verificar, em seguida à entrada do *capital integralizado*, depósitos em bancos, referentes a pequenas importâncias oriundas de vendas à vista ou recebimentos de títulos da firma, enquanto o saldo de caixa mantém-se elevado.

49.7. Comissões pagas ou creditadas

Pagas ou creditadas a representantes comerciais autônomos, não registrados no CORE (Conselho Regional de Representantes Comerciais), serão glosadas como *despesas não dedutíveis* na pessoa jurídica, sem prejuízo da tributação de fonte e da declaração da pessoa física. O mesmo ocorre com corretores de seguros e imóveis não habilitados.

Há jurisprudência contrária, se a empresa provar que ocorreu efetiva intermediação nos negócios realizados no exercício em que foram pagas ou creditadas as comissões aos corretores.

49.8. Constituição de firmas

Verificar se o contrato ou estatuto determina *uma forma de integralização total* e os lançamentos no diário registram *outra forma* como *integralização parcial.*

49.9. Contas correntes credoras

1. Empréstimos à firma.
2. Verificar nome, endereço e assinatura dos emprestadores.
3. Investigar a existência *real* dessas pessoas e sua capacidade econômica para emprestar *aquele montante, naquela data.*
4. Liquidação: acompanhar *a forma* e a *data*.
5. Prova da efetiva tradição do numerário.

49.10. Contas correntes de sócios

1. Verificar os créditos nas contas e sua origem.
2. Suprimentos creditados, sem origem. Intimar o titular da conta à comprovação, por escrito, no prazo de vinte dias.

49.11. Declaração de bens e fraude

A declaração de bens, criada por lei na época do presidente João Goulart (1962), é peça de importância fundamental.

Todo cuidado é pouco na sua elaboração. É um dos documentos mais visados pela fraude, que tem sido levada a efeito, principalmente:

a) pela *omissão* de bens (da qual já falamos antes);

b) pela *inclusão* de bens nas duas colunas da declaração.

No primeiro caso, o fraudador joga com a sorte, especialmente quando reside numa cidade grande, onde as probabilidades de o fisco pegá-lo são poucas e limitadas, devido à avalanche de declarações de rendimentos e à exigüidade de tempo e falta de mão-de-obra qualificada.

Já no segundo caso, a fraude é praticada da seguinte maneira: o contribuinte A é proprietário de uma casa, cuja procedência não é conhecida, isto é, foi adquirida com o fruto de sonegação, fraude cambial, agiotagem, jogo de azar etc. e, em conseqüência disso, não a incluiu na sua declaração de bens em 31.12.1990 (exercício financeiro de 1991). Para *consertar* a situação, ele só vai declarar em 1992, da seguinte maneira:

Quantidade	Histórico	**Patrimônio – Valor (Cr$)**	
		Em 31.12.1991	Em 31.12.1990
Uma	Casa térrea com oito cômodos	9.000	9.000

A fraude foi praticada com a *inclusão* de bem nos dois anos – 31.12.1990 e 31.12.1991, que é o ano-base – em *valores iguais,* feita na declaração do exercício financeiro de 1992.

Nesses casos, somente a *análise unitária* de bens, feita linha por linha na declaração de cada um dos respectivos exercícios financeiros, permitirá ao perito localizar a fraude. E,

perguntaríamos: numa cidade grande, com mais de duzentas mil declarações de pessoas físicas por ano, qual herói irá fazer este trabalho exaustivo e desagradável, pois geralmente se trata de pessoas importantes?

Ver, no capítulo VI, a "Maquiagem" na declaração de pessoas físicas.

49.12.Depósitos bancários

1. Origem dos depósitos em confronto com a declaração de bens.
2. Contas bancárias *conjuntas* com parentes ou sócios e acionistas, origem dos depósitos nas contas. Intimação escrita com prazo de vinte dias.

49.13.Empréstimos de sócios. Bens

1. Posse e propriedade dos bens.
2. Localização e forma de entrega.
3. Utilização real e efetiva pela empresa, objeto explorado pela empresa e *natureza* dos bens; quanto os sócios receberam pelo *arrendamento?*

49.14.Firma de engenharia

1. Requisitar ao CREA local *quais as firmas* de que participam os engenheiros da empresa e *quais as obras* executadas; e em execução, nos últimos cinco anos (ART, por obra, projeto ou serviço), inclusive todas as ART fornecidas.
2. Confecção de plantas e projetos. Verificar a receita.
3. Investigar, nas fontes, a capacidade para as construções ou reformas contratadas ou planejadas.
4. Se constrói, ver "Concorrências públicas".

49.15.Estornos

1. Por erro de soma.
2. Retornos e acertos de contas.
3. Ver origem a que fazem referência.

49.16.Extratos de bancos

1. Relacionar cheques emitidos pela firma e debitados pelo banco (ver numeração de cada talão), nos extratos.
2. Cheques de valores elevados.
3. Intimar o representante legal a comprovar, dentro de cinco dias, com documentos hábeis, as retiradas feitas no banco, ou os pagamentos efetuados com os cheques.
4. A relação terá o número do cheque, a data, o valor e o banco sacado.

49.17. Farmácias e drogarias

Verificar a redução dos *estoques vencidos*, a qual só é dedutível mediante laudo anterior, fornecido pela autoridade competente da saúde federal, estadual ou municipal, anterior ao lançamento no diário.

50. ESTOURO DE CAIXA. Imposto de renda

Material necessário:

I – Livro Diário legalizado ou livro Diário auxiliar legalizado (fornecedores e bancos).
II – Documento pago (duplicata, recibo e conta).
III – Caixa-diário legalizado (se houver).

Roteiro sugerido

1. Testar, por amostragem, duzentas duplicatas pagas, *de preferência em bancos*, em meses variados de um ano civil.

2. Verificar se as duplicatas *pagas num mês* foram lançadas a débito de fornecedores somente em *outro mês*, posterior.

3. Se pagas em *um dia* (quando a contabilização é feita dia por dia, isto é, em partidas diárias), se somente foram lançadas em *outro dia*.

4. Constatada a divergência entre a data do pagamento e a data da contabilização no diário ou caixa-diário legalizado, deve ser levantado o *saldo contábil* de caixa e bancos – conta movimento, no mês do pagamento do título, para verificar-se o *quantum* em reais que havia de saldo disponível no mês ou no dia em que o título foi quitado, para suportar a baixa (lançamento do título pago); se utilizada partida diária (lançamento dia a dia), levantar o saldo contábil nos dias em que houve o pagamento do título.

5. As diferenças entre:

a) duplicatas pagas no dia 16.10 (ou em outubro) R$ 200,00;
b) (-) saldo disponível no dia 16.10 (ou em outubro) R$ 120,00;
c) *estouro de caixa* no dia 16.10 (ou em outubro) R$ 80,00.

6. O saldo contábil deve ser constatado através da lavratura de termo de verificação do saldo de caixa, que será assinado pelo contador ou responsável contábil da empresa e pelo representante legal desta; na recusa, constar o fato no termo.

7. As duplicatas pagas no dia *x* ou no mês *x* serão relacionadas uma a uma, com anexação de xerox dos títulos (frente e verso), sendo esta relação assinada pelo fisco, pelo contador e pelo representante legal da empresa.

8. A relação de duplicatas pagas deve conter elementos identificatórios do fato. Exemplo: datas, número das duplicatas, fornecedor, valor (em reais), pagamento (mencionar número do diário e folha e página) contábil.

9. Constatado o *estouro de caixa*, intimar o contribuinte por escrito para que ele comprove com documentação hábil e tempestiva, a *causa* ou *origem* do estouro de caixa (que pode ser ocasionado por falta de registro no dia ou no mês próprio).

51. CRÉDITOS FISCAIS DE ICMS INDEVIDOS. Dolo ausente. Intimação obrigatória para estorno. Cumprimento da intimação pelo contribuinte

Não caracteriza crime de sonegação fiscal, por redução do ICMS, o crédito fiscal indevido já escriturado e aproveitado, quando:

a) o contribuinte fez o estorno espontaneamente, recolhendo os encargos financeiros atualizados devidos, inclusive a multa;

b) atendeu à intimação (obrigatória no caso) do fisco, procedendo ao estorno do crédito indevido, e recolhendo os encargos financeiros, a multa corrigida, de pronto.

Nestas hipóteses, não se pode falar em crime, pela ausência do dolo, que é sempre necessário para caracterizar o crime de sonegação fiscal.

São exemplos de créditos indevidos de ICMS:

1º) Operações interestaduais – diferença de alíquota (cf. STF, Inq. nº 1.059-6-DF, DJU-I de 25.8.1995, p. 26.149);

2º) Materiais de consumo, de uso ou utilização, que não vão integrar produtos, embalagens ou mercadorias tributados na saída, nem são utilizados ou consumidos no processo produtivo ou no beneficiamento;

3º) Materiais utilizados na fabricação de ativo fixo ou permanente;

4º) Mercadorias que são doadas a empregados da empresa, em casos excepcionais;

5º) Mercadorias, produtos fabricados, embalagens, materiais intermediários, furtados, roubados, destruídos, queimados, sinistrados, inutilizados por enchentes, inundações, ou consumidas na empresa.

Os itens 2º a 5º retro exigem, por parte do contribuinte, o estorno espontâneo do crédito indevido e que se já foi aproveitado, deve ter o procedimento igual ao que aludimos no item a retro. Nestes casos, o ciclo de comercialização foi interrompido ou não acontecerá. Esta a razão do estorno do crédito indevido do ICMS.

52. ROTEIRO TÉCNICO CONTÁBIL-FISCAL. Investigação de fraudes, atividades ou fatos. Pessoas a investigar para detectar eventual sonegação fiscal

1. **Aluguéis ou arrendamentos**

– de imóveis, telefones, equipamentos industriais, veículos de passeio ou de carga, aeronaves, iates, roupas especiais, fantasias caras, jóias valiosas, objetos de arte, etc.;
– receita auferida – declaração ao imposto de renda;
– capacidade de pagamento do locatário, arrendante, usuário;
– vide: “Arrematantes” (pessoa física equiparada a comerciante).

2. **Aluguéis simbólicos de mansões, lojas, armazéns, pastagens, outros imóveis, outros bens móveis a:**

– parentes, familiares, amigos, prepostos;
– políticos do mesmo grupo, etc.;
– comparar preço médio de mercado, zona, classe etc.

3. **Aluguéis pagos a pessoas físicas**
– conluio entre locador/procurador e o inquilino/locatário, para não informá-lo ao imposto de renda;
– informados pelo locatário;
– declaração do locador-proprietário.

4. **Aluguéis pagos a *shopping***
– valor contabilizado pelo lojista;
– valor declarado pelos proprietários.

5. **Aplicações financeiras de pessoas jurídicas**
– não contabilização do investimento (balanço patrimonial);
– rendimentos omitidos nas contas de resultado, nos casos em que os rendimentos não são isentos do IRPJ, mesmo se tributados na fonte.

6. **Arrematantes habituais**
– venda habitual, de bens móveis, com lucro (ICMS);
– venda habitual, de bens imóveis, com lucro;
– imposto de renda devido como pessoa jurídica (comerciante em nome individual, equiparado legalmente à pessoa jurídica, para efeito de imposto de renda desta): Lei federal nº 4.506/64, art. 41, § 1º, alínea *b*; Decreto nº 58.400/66, art. 16, § 1º, alínea *b*; Decreto nº 85.450/80, art. 97, § 1º, alínea *b*; Decreto nº 1.040/94, art. 127, § 1º, alínea *b*; Decreto nº 3.000/99, art.150, § 1º, II.

7. **Artistas internacionais**
– contratos feitos no Brasil ou no exterior, para serem executados no Brasil sob as leis nacionais, com:
– cantores, conjuntos de música pop, *country*, lírica;
– tenores, atores, mágicos, bailarinos;
– balés, pianistas, atrizes, cantoras famosas etc.;
– preço de mercado internacional para a espécie;
– preço constante do contrato;
– imposto de fonte (retenção, recolhimento);
– recibos ou formas de pagamento e quitação;
– empresários que intermediaram o contrato, a vinda;
– remuneração do empresário, dos intermediários;
– locação de teatros e locais de apresentação.

8. **Artistas nacionais**
_ contratos firmados aqui, para execução no Brasil;
_ remuneração total paga;
_ preços médios cobrados por *shows* ou apresentações;
_ retenção do imposto na fonte;
_ remuneração do empresário ou intermediário;
_ locação de teatro ou local de apresentação.

9. **Ativo permanente ou despesas**
- cabe ao fisco provar que os custos, despesas ou gastos devem ser ativados (isto é, contabilizados no livro diário no ativo permanente), porque vão aumentar a vida útil do bem, em prazo superior a um ano (se maior, não for legalmente exigível).
- provado por perícia técnica, conforme a natureza do bem, o aumento de vida útil, cabe exigir o estorno dos custos, despesas ou gastos, com sua conseqüente adição ao lucro tributável do exercício respectivo, e consectários legais, sem deduções, salvo as referentes a depreciações, pelas taxas usualmente aceitas. Essa perícia será sempre em contraditório pleno, com assistente técnico do contribuinte.

10. **Ativo permanente**
- comprovação da compra, aquisição, fabricação ou origem dos lançados na contabilidade e constantes do balanço patrimonial, especialmente bens de grande valor.
- documentos idôneos, contemporâneos e coincidentes em valor, comprobatórios dos lançamentos nos livros diários.
- materiais em grande quantidade, para construção, adaptação, instalações, com vida útil superior a um ano.

11. **Atravessadores de produtos hortifrutigranjeiros, peixes etc.**
- que operam em grandes ceasas, centrais de abastecimento e similares, ou varejões;
- manutenção de escrituração mercantil regular;
- levantamento específico de compras;
- preços de aquisição direta ao produtor ou pescadores;
- preços de revenda;
- contabilização da compra e da venda;
- lucro presumido ou Simples;
- impostos incidentes sobre as vendas e sobre o lucro.

12. **Balanços com prejuízos permanentes, ininterruptos**
- financiadores que custeiam a empresa ou firma individual;
- origens e causas dos prejuízos;
- empresa ou firma já em operação há anos;
- interesse em manter a empresa, na persistência dos prejuízos;
- negócios verdadeiros ou operações reais e concretas;
- atividades desenvolvidas e posição no mercado concorrente.

13. **Balanços patrimoniais, sem correção monetária**
- quando a lei federal a obriga;
- resultados contábeis e resultados reais.

14. **Balanços com lucros fictícios ou forjados em sociedade de economia mista**
- dividendos ou lucros distribuídos;
- declaração de rendimentos dos dirigentes e acionistas.

15. **Bancos quebrados. Companhias de seguros ou financeiras quebradas**
- origens e causas;
- participação dos dirigentes, controladores e executivos nos dividendos distribuídos;
- declaração das pessoas físicas;
- despesas fictícias contabilizadas;
- escrituração paralela;
- créditos a receber, fictícios;
- *status* social e padrão de vida dos executivos, dirigentes e controladores do banco, nos anos imediatamente anteriores à quebra (*sócio rico de empresa pobre*);
- remessas para o exterior, beneficiando firmas ou empresas dos dirigentes e controladores ou a elas associadas;
- quebra do sigilo bancário das pessoas mencionadas, mediante ação conjunta: Judiciário, Polícia Federal, Receita Federal e Banco Central;
- a investigação deverá alcançar obrigatoriamente, também: os auditores independentes externos e os internos, e os executivos denominados de *controllers;*
- investigação de profundidade, via perícia contábil, de:
- empréstimos de vulto, sem garantia sólida, de liquidez imediata, ruinosos, incobráveis, sem possibilidade de retorno;
- saques vultosos dos controladores do capital;
- desvios de recursos para o exterior;
- ostentação, luxúria e cupidez dos controladores do capital;
- sinais exteriores de riqueza, de renda auferida ou consumida, dos executivos, dirigentes ou controladores, diante de suas declarações de rendimentos à Receita Federal;
- o aumento do patrimônio particular dos controladores, dos dirigentes, dos executivos (origens comprovadas);
- doações a políticos, não contabilizadas, ou feitas a maior;
- simulação de doações, com desvio de numerário e contabilização de recibos frios, ou notas frias;
- excesso de retiradas, contabilizadas em contas fantasmas de correntistas inexistentes. Observamos que o termo *controladores* se refere aos que controlam ou controlavam o capital do banco. O *controller* é um empregado de alto nível, um executivo-financeiro.

16. **Bens fora da declaração**
- existente a obrigação de incluir na declaração de bens certas coisas, móveis ou imóveis, a não inclusão caracteriza, por si só, omissão de bens na declaração;
- cabe, então, investigar qual a origem da aquisição dos bens omitidos, data da aquisição, documentos idôneos e comprobatórios da mesma, que devem ser contemporâneos;
- fonte de aquisição: rendimentos isentos, tributados apenas na fonte, herança, doação, sorteios, concursos etc.;
- dinheiro sujo, lavagem de dinheiro, *empréstimos* de parentes já falecidos ou em local incerto e não sabido;
- ver o que dispõe o Decreto-lei nº 433/69, parágrafo único do art. 3º e art. 25, § 1º, da Lei nº 9.250/95.

17. Bolsas de valores, gado, ouro, mercadorias, café, mercado futuro

– origem dos recursos ou bens do investidor, aplicador, depositante: data da aquisição, documento comprobatório idôneo e contemporâneo, local onde se encontravam antes e onde se encontram nas datas dos negócios na bolsa;
– escrituração contábil e fiscal da empresa depositante, negociante, investidora;
– declaração de rendimentos, em se tratando de pessoa física, investidora, aplicadora, depositante, declaração de bens;
– tributação, quando devida, dos rendimentos, lucros, participações;
– rendimentos, comissões e participações dos dirigentes da bolsa;

O sucesso depende da quebra judicial de sigilo bancário ou fiscal.

18. **Capital social**

– constituição e aumentos;
– origens dos recursos para integralizar ações, cotas, partes, quinhões;
– documentos comprobatórios da propriedade dos bens incorporados, local onde estavam;
– declarações de bens e rendimentos dos sócios, acionistas.

19. **Cartórios não oficializados**

– origem dos depósitos bancários;
– livro caixa analítico;
– retiradas do titular (escrivão, oficial maior, tabelião).

20. **Cheques depositados pela empresa, em sua conta bancária**

– origem e causas dos mesmos; *diferença* do valor da nota fiscal;
– relação empresa e terceiros emitentes;
– levantamento específico de estoques, para determinar:
– vendas sem notas;
– subfaturamento, referente a estoques não contabilizados;
– levantamento de receitas de prestação de serviços, junto aos usuários ou tomadores;
– estoques não contabilizados, formando reservas ocultas?

21. **Clubes de futebol**

– receita operacional de jogos;
– receita publicitária;
– remuneração dos dirigentes, técnicos, cartolas;
– remuneração dos jogadores, médicos, massagistas etc.;
– leis sociais e imposto de renda de fonte.

22. **Colecionadores de armas**

– atividade real;
– remuneração declarada ao imposto de renda;
– recursos necessários para comprar armas no exterior;
– *status* social, nível de consumo.

Combustíveis e lubrificantes
– ver "Revenda de combustíveis e lubrificantes"

23. **Conhecimentos de transporte de empresas de terceiros**
– mercadorias, produtos, veículos, bens de comércio, matérias-primas deles constantes;
– confrontar lançamentos nos livros de registros de entradas, diários, relativamente aos bens.

24. **Compras volumosas. Documentação inexistente. Crédito ilegítimo. Créditos falsos ou indevidos de ICMS**
– se a empresa industrial ou comercial de determinado ramo contabiliza compras volumosas em seus livros fiscais ou diários, aproveitando créditos fiscais do ICMS, e ao ser intimada pelo fisco deste imposto para comprovar a regularidade da operação (ou operações), e nada consegue provar, não obstante intimada regular e eficazmente, via de seus representantes legais, põe séria dúvida sobre a idoneidade de sua contabilidade, e sobre a própria legitimidade dos créditos fiscais, que se tornam assim suspeitos, e devem ser entornados, se uma justa causa elisiva relevante, suficiente por si só e necessária, não estiver comprovadamente presente (*v.g.* força maior, caso fortuito).
– em ocorrendo essa não comprovação documental, idônea e contemporânea, relativa à entrada efetiva e ao pagamento das mercadorias, ocorre, em tese, a falsidade ideológica dos lançamentos desprovidos de documentos comprobatórios; e os créditos fiscais passam a ser falsos, como meios ilegítimos e ilícitos de supressão ou redução do ICMS devido, isto é, um caso autêntico de sonegação fiscal do ICMS, por intermédio dos créditos fiscais inidôneos e falsos.
– em caso concreto, o Supremo Tribunal Federal manteve o acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo, onde ficou provado que "após a regular instrução do feito, constatou-se a inexistência de prova de que as mercadorias discriminadas nas faturas deram entrada no estabelecimento adquirente, ou que tivesse sido efetuado o pagamento correspondente, e que em se tratando de aquisição volumosa, ao menos, a prova do pagamento da correspondente fatura haveria de ser mostrada (por meio de cópia do cheque, do saque da importância, do extrato bancário, etc.)"; "sem qualquer indício de regularidade na transação, é mesmo de se declarar fraudulenta a escrituração do crédito do imposto" (Ag. nº 142.908-9-SP, DJU-I de 17.12.1996, p. 51.300).

25. **Construtoras**
– venda de sobras de materiais de construção;
– impostos devidos (ICMS), IRPJ sobre a *varredura da obra*;
– estoques das sobras, não inventariados, fora do balanço patrimonial. Examinar *cronograma físico da obra;*
– serviços e obras contratados com estatais (autarquias, fundações públicas, sociedades de economia mista, empresas públicas): valor do contrato, cronograma financeiro, recebimentos conforme documentos e informações das fontes pagadoras, destino dos recebimentos, contabilização dos serviços faturados e dos recebimentos por conta;
– contas de resultados em confronto com as informações das fontes. Finalidade e utilização dos serviços e obras para as entidades estatais;

– serviços e obras para a administração direta; procedimento igual ao anterior. Ver "Superfaturamento de obras e serviços".

26. **Contrabando em grande escala (bens de importação quando proibida)**
– armas e munições (pesadas);
– componentes eletrônicos;
– produtos químico e biológicos;
– armas bacteriológicas;
– perfumes e cosméticos, lança-perfume;
– tapetes de luxo;
– posição social efetiva das pessoas ligadas;
– rede de intermediários e componentes do bando;
– quebra do sigilo bancário, telefônico, fiscal das pessoas envolvidas, direta e indiretamente (facilitadores em portos, rios, canais, aeroportos, heliportos etc.), com mandado judicial;
– intervenção obrigatória da Polícia Federal, Receita Federal e Banco Central;
– a investigação abrangerá obrigatoriamente os grandes doleiros.

26-A. **Correspondentes da Imprensa Estrangeira, residentes no Brasil**
– Rendimentos auferidos no Brasil, pagos ou creditados pela Matriz no exterior;
– Rendimentos auferidos no Brasil, de outras fontes nacionais;
– Retenção do IRF do numerário aqui recebido?
– Declaração no Brasil, apresentada à Receita Federal?

27. ***Couriers*** **(empresa de remessa e entrega de documentos)**
– empresas que remetem do Brasil para o exterior documentos, papéis, cheques, valores, *travellers cheks*, passagens aéreas, conhecimentos de transportes etc.;
– quebra do sigilo telefônico, fiscal e bancário, com mandado judicial;
– relação dos elementos materiais enviados;
– remessas de dólares para o exterior, em cheques internacionais, ordens de pagamentos;
– sócios no Brasil: *modus vivendi*, situação social;
– contabilização de todas as operações de conta própria e alheia (CCom, arts. 10 e seus nºs; 12, etc.).

28. Créditos Fiscal de ICMS e de IPI
– entradas de insumos, com diferimento do ICMS ou suspensão do IPI, por disposição expressa da lei tributária;
– notas frias, o que deve ser provado por perícia contábil, inclusive levantamento especifico;
– notas paralelas, o que deve ser provado por perícia contábil, inclusive levantamento específico;
– emitentes fantasmas, ou empresas declaradas inidôneas, em processo administrativo-fiscal, em contraditório pleno, com perícia contábil, nomeação de defensor *ad hoc* para os ausentes, e declaração no diário oficial do Estado ou da União, conforme o caso;

– emitente já encerrada, em data anterior à da nota fiscal ou nota-fatura, o que exige prova documental nas repartições fiscais, inclusive da baixa do cadastro geral de contribuinte (CNPJ), Deca estadual, Junta Comercial ou cartório de títulos e documentos, etc.

29. **Custos e despesas pagos e não contabilizados**
– prova dos recursos necessários para os pagamentos;
– prova inexistente: pode caracterizar omissão de receitas para efeitos do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), ou eventual venda sem notas (ICMS, IPI). Neste caso, o fato fiscal deve ser investigado, inclusive com levantamento especifico, sendo importante frisar que se a omissão de receitas é fato gerador para o imposto de renda, para efeitos do ICMS, o fisco deve provar, como ônus exclusivo seu (como titular do direito de constituir o crédito tributário), que ocorreu uma circulação de mercadorias ou uma prestação de serviços gravada com o imposto; enquanto que ao fisco do IPI cabe provar uma saída de produtos industrializados, inclusive dos estabelecimentos equiparados.

30. **Custos, despesas ou gastos** (análise contábil das contas)
a) contas mais elevadas; relação direta com a atividade;
b) comprovantes inexistente ou inidôneo;
– glosa e adição ao lucro tributável do exercício financeiro, com os encargos legais: motivos retroenumerados (*a* e *b*);
– não cabe presumir tratar-se de lucros distribuídos aos sócios, posto que distribuição de lucros exige prova da materialidade do fato (art. 43 do CTN).

31. **Custos de produção ou fabricação** (majoração dos)
– não contabilização como estoques existentes na data do encerramento do balanço patrimonial e contas de resultado, dos insumos não consumidos, não aplicados, nem utilizados durante o exercício social (período-base), acarretando a majoração dos custos, porque o estoque final é considerado como utilizado, empregado, consumido na produção ou fabricação e, com isso, reduz-se o lucro tributável pelo IRPJ;
– a fraude permite ainda a formação de reservas ocultas, cujo produto (vendas sem notas), vai gerar um caixa 2. Ver nº 20 antecedente, último item;
– a prova deve ser determinada por levantamento especifico de estoques, consumo, utilização (ver *quadros demonstrativos*, nesta obra), com as quebras normais do ramo, e envolve engenharia de produção (química, têxtil, eletrônica, automobilística, cerâmica etc., conforme a espécie do produto), ou farmácia (produção industrial) ou engenharia de materiais.

32. **Custos pagos ou incorridos, com projetos inexistentes**
– valor pago ou contabilizado como a pagar na empresa *utilitária* do projeto fantasma;
– contabilização da receita pela empresa *autora* do projeto, ou eventualmente pelo profissional liberal, pessoa física. Neste caso (pessoa física), o valor levantado na *utilitária*, deve ser confrontado com os rendimentos declarados no período;
– em se tratando de projetos de engenharia, o seu autor deve fornecer cópia da ART no CREA, especifica para o projeto. O mesmo se aplica a estudos, pareceres, assessoria, técnicos, firmados por engenheiros.

33. **Demolição de prédios, casas, armazéns, lojas etc.**
– vendas de materiais da demolição;
– lançamentos contábeis ou receita declarada (Simples, lucro presumido etc.).

34. **Depósitos bancários**
– **a**cionista controlador, cotista majoritário;
– sócios-gerentes, diretores.
– cabe ao fisco a *prova* como ônus exclusivo seu, do vínculo direto e contemporâneo entre os depósitos e as receitas da empresa, se essas pessoas não comprovam ter outra renda ou rendimentos, afora os que percebem da pessoa jurídica, aí incluídas as disponibilidades anteriores ao período, constantes de suas declarações de bens apresentadas à Receita Federal (art. 43 do CTN);
– ver Lei nº 8.021/90, art. 6º e § 5º, Decreto-lei nº 2.471/88 e Lei nº 9.430/96, art. 42;
– depósitos bancários, isoladamente, por si mesmos, embora possam caracterizar sinais exteriores de riqueza, não se prestam, sem prova cabal, como aquisição de disponibilidade financeira, isto é, como fato gerador do imposto de renda (art. 43 do CTN);
– depósitos em nome de terceiros, parentes, familiares e vínculo provado com as receitas da empresa?
– lucro presumido (Lei nº 8.981/95, art. 45, I, II e III e parágrafo único)
Quando existente legalmente e tendo o contribuinte do imposto de renda de pessoa jurídica sido tributado por esse regime, a existência de depósitos bancários na conta dos sócios, mormente se maiores que os lucros proporcionais de cada sócio no período, devem ser investigados com intimações individuais, sobre a fonte, origem ou causa legítima, ficando a cargo exclusivo do fisco o ônus, não podendo ser precipitadamente considerados como omissão de receitas (vendas ou prestação de serviços) (art. 43 do CTN).
Intimado o sócio, individualmente, cabe a este comprovar documental e cabalmente, a origem ou causa dos depósitos, sendo relevantes a contemporaneidade, a coincidência entre origem e depósito. Só se *aplica* lucro presumido, se a lei federal não obrigar ao lucro real (art. 36).

35. **Desmanches-desmontes de veículos**
– notas fiscais de compra, aquisição, permuta;
– veículos ou peças oriundas do desmanche-desmonte, sem qualquer nota fiscal idônea da entrada, sem documentos de companhias seguradoras ou de financeiras (busca e apreensão, neste caso, ou veículos sinistrados no caso das seguradoras): furto ou roubo?
– quebra do sigilo bancário: Poder Judiciário, Receita Federal e Estadual, Polícia Civil.
– contabilização da revenda, ou vendas sem notas?
– declarações da pessoa jurídica à Receita Federal.
– recolhimento do ICMS no período.

36. **Despesas de fretes a débito de custos da empresa**
– transporte em veículos da própria empresa que efetuou os lançamentos a débito de custos, gastos ou despesas; caso típico de fraude fiscal, por simulação (falsidade ideológica), se houver *créditos* em contas de terceiros, ou pagamentos para terceiros.

37. **Despesas legalmente não dedutíveis (incluem-se gastos ou custos)**
- **c**abe estorno e adição ao lucro tributável no período, devendo o fisco provar (antes de autuar e com intimação ao contribuinte):
  a) que a despesa, custo ou gasto não se relaciona com a atividade desenvolvida, explorada pela empresa;
  b) que esses valores são estranhos às atividades da empresa;
  c) que eles não são necessários à obtenção das receitas, nem à manutenção da fonte produtora das receitas da empresa.

38. **Despesas, custos, gastos vultosos ou mais elevados**
- elaborar quadro analítico, por exercícios sociais;
- analisar por natureza ou espécie de despesas, custos ou gastos;
- causas dos aumentos;
- confrontar custos de produção, com receitas obtidas;
- investigar contas com maiores aumentos, no período, e documentos que comprovam os valores;
- levar em conta: sazonalidade, inflação, ramo de atividade, concorrência nacional, local ou internacional, retração do mercado do ramo ou produto, bem como eventuais casos fortuitos ou de força maior, no período; importações concorrentes;
- a análise deve abranger: três ou mais exercícios, sendo obrigatória a utilização de moeda homogênea nos períodos analisados, que tenha uniformidade, isto é, o mínimo de variações, estas sendo consideradas, necessariamente.

39. **Desvio de mercadorias, produtos, matérias-primas**
- *transferências* fictícias para filiais, lojas, depósitos, ou destes para a *matriz*, da mesma pessoa jurídica ou firma individual, com baixa no estoque central ou da remetente, sem *entrada* no estabelecimento destinatário;
- a prova do fato exige levantamento especifico de estoques.

40. **Dívidas de contribuintes com a Receita Federal**
- *quitação* por computador;
- a fraude para sua consumação exige *colaboradores* que tenham acesso (*interna corporis* na Receita Federal, ou empresa de processamento de dados) aos códigos e programas, o que caracterizará o conluio, independentemente da eventual caracterização de formação de quadrilha ou bando técnico. O *desmanche ou desmonte* da trama sofisticada exige a participação conjunta de engenheiros eletrônicos especializados em informática, engenheiros de computação com larga experiência, Policia Federal e Receita Federal, trabalhando no máximo sigilo, além de busca e apreensão de programas nas empresas beneficiadas (com mandado judicial para tal). É um caso tipico de *estelionato* contra a Fazenda Nacional.

41. **Doações a entidades, associações, institutos**
- prova da efetividade;
- contemporaneidade: pagamento ou recebimento na entidade;

– contabilização: doador(a) recebedora;
– destino ou aplicação na recebedora;
– remuneração a dirigentes da recebedora, padrão de vida;
– tipos de recebedoras, com denominações *piedosas*, tais como, exemplificadamente, sem pertinência com denominações coincidentes: *Casa dos Bons Velhinhos, Lar dos Descamisados, Casa dos Órfãos Desamparados; Refúgio dos Órfãos, Abrigo dos Abandonados pela Sorte, Creche dos Inocentes, Lar dos Enjeitados, Abrigo do Menor Abandonado, Creche dos Enjeitados, Casa da Mãe Joana* etc.;
– entidades ditas filantrópicas;
– venda de recibos de doações;

42. **Declaração de Operações Imobiliárias (DOI)**
– diligências junto aos proprietários de imóveis, cujos nomes figuram nas informações dos cartórios;
– confronto e análise entre as informações dos cartórios e os elementos constantes da declaração de bens e rendimentos entregues à Receita Federal;
– art. 15 do Decreto-lei nº 1.510, de 27.12.1976; art. 71 da Lei nº 9.532/97; IN-SRF nº 50, de 30.10.1995 (DOU-I de 22.12.1995, pp. 21.839/841);
– as informações supra têm interesse fiscal, quando, figurando pelo menos uma pessoa física, caracterizem:
– aquisição ou alienação de bens imóveis (estes definidos pelo Código Civil).
– origem dos recursos para a compra, pela pessoa física ou jurídica.

43. **Doleiros** (grandes e permanentes, habitualidade *profissional*)
– origem dos recursos movimentados mensal e anualmente;
– bens fora da declaração apresentada à Receita Federal;
– maiores *clientes* institucionais (políticos, altos dignatários dos três poderes, grandes empresários, contrabandistas de armas, grandes receptadores, grandes traficantes, altos dignatários de templos e cultos religiosos, etc.);
– quebra do sigilo bancário: Poder Judiciário, Banco Central, Polícia Federal e Receita Federal;
– patrimônio real, concreto e confronto com a declaração de rendimentos. A quebra do sigilo telefônico e fiscal, por ordem judicial, é medida absolutamente necessária para o sucesso.

44. **Eleição de políticos** (doações para)
– doações feitas a políticos ou a partidos políticos;
– contabilização na empresa doadora;
– origem dos recursos doados: lícitos, caixa 2, notas frias, exterior;
– capacidade financeira do doador, pessoa física;
– valores doados e não contabilizados pela empresa;
– contabilização da doação, pelo recebedor e declaração do TRE, TSE;
– destino das *sobras de campanha.*

45. **Empreiteiras de obras públicas**
- doações a políticos: origem dos recursos e contabilização;
- licitações vencedoras; ver "Construtoras";
- receitas de medições efetivadas e faturadas;
- receitas de obras e serviços concluídos;
- levantamento junto às estatais (sociedades de economia mista, autarquias, empresas e fundações públicas, administração direta): pagamentos de faturas;
- preço orçado na concorrência e preço reajustado; contabilização pela empreiteira, das receitas de cada obra ou serviço; ART do CREA, para cada obra ou serviço;
- preços de obras e serviços similares, na praça local, considerando material empregado, classe da obra, local, acabamento etc.;
- comparar com os preços da obra, na licitação e seus reajustes. Ver "Superfaturamento de obras e serviços";
- receita declarada ao imposto de renda.

46. **Empregados de televisões**
- residem em mansões isoladas ou em condomínios fechados, ambos de alto luxo.

47. **Especulação financeira**
- doleiros, gerentes de bancos e financeiras;
- investidores estrangeiros;
- títulos de renda fixa; cadernetas de poupança;
- depósitos em ouro (certificados de investimento);
- origem dos recursos financeiros aplicados no período;
- declaração de bens e rendimentos apresentada no período à Receita Federal; lavagem de dinheiro sujo?

48. **Esquemas de extorsão ou corrupção ativa**
- montados com a conivência de autoridades;
- omissão dolosa em fiscalizá-los e puni-los;
- negócios com tarifas, preços públicos, permissões, autorizações, concessões etc.

49. **Estoques de produtos, mercadorias, matérias-primas**
- fotografias com data no negativo, conjuntamente com outros elementos (*v.g.* levantamento específico), servem de provas (STF, RTJ 151/899-902);
- furtos ou roubos exigem abertura de inquérito policial;
- diferenças, quebras, evaporação, perdas, exigem laudo pericial técnico (engenheiro da especialidade, farmacêutico industrial, químico industrial superior etc.);
- mercadorias, produtos imprestáveis ou vencidos exigem vistoria fiscal, antes da baixa do estoque;
- estoques *fictícios ou fantasmas*: o volume físico necessário para a estocagem ocuparia um espaço gigantesco em metros cúbicos (m^3), totalmente incompatível com o local dos armazéns, depósitos, lojas da empresa ou alugados. São estoques inexistentes, física e concretamente, e que se *acumulam*, como *bola de neve*, ano a ano, apenas na contabilidade e nos balanços patrimoniais;

– cabe ao fisco, além do levantamento específico, para detectar diferenças, vendas sem notas, desvios etc., verificar pessoalmente os locais onde estão os estoques, nomeadamente em datas próximas ao encerramento do exercício social da empresa (pessoa jurídica ou firma individual), medindo o local e confrontando com documentos do imóvel, além, obviamente, de fotografá-los em vários ângulos.

50. **Evasão de divisas**
– remessas para o exterior, vultosas (Conta CC5/68);
– causa comprovada da remessa;
– paraísos fiscais, filiais, associadas, coligadas;
– contabilização no Brasil dos lucros ou rendimentos no exterior;
– pagamento de importações *piratas* de firmas frias no exterior; cheques de viagem emitidos no Brasil;
– quebra do sigilo bancário, em relação a bancos que intermediaram a remessa para o exterior, emitentes dos cheques de viagem, em ação conjunta: Poder Judiciário, Polícia Federal, Banco Central e Receita Federal.

51. **Fraudes cambiais**
– operações cambiais fictícias: *importador* adquire moeda aceita nos mercados internacionais para pagamentos, no exterior, de compras fictícias;
– simula uma operação normal e séria, revende a moeda adquirida, com lucro real, não o declarando ao imposto de renda;
– a operação simulada só é possível com a intermediação de uma instituição financeira autorizada pelo Banco Central;
– remessas para o exterior, em pagamento de importações fictícias, com a participação de uma instituição financeira;
– quebra do sigilo bancário: Poder Judiciário, Receita Federal, Banco Central e Polícia Federal.

52. **Fraudes com cartões internacionais** (inclusive *clonados*)
– dinheiro eletrônico, sem pagamento de impostos;
– compras fictícias no exterior (área de equipamentos eletrônicos, utilidades domésticas), por intermédio de uma *filial de papel* de empresa sediada no Brasil;
– a empresa no Brasil não é autorizada pelo Banco Central, como instituição financeira, mas divide o dinheiro das *compras* com o *consumidor*;
– a fraude é viabilizada, pela existência com toda a aparência de legalidade, no exterior (especialmente no *primeiro mundo*);
– não há pagamento de qualquer imposto nesse tipo de fraude;
– quebra do sigilo bancário e fiscal: Poder Judiciário, Banco Central, Receita Federal, Polícia Federal.

53. **Fraudes fiscais. Operações interestaduais simuladas. ICMS. Exemplos de fraudes**
– *remessas* para a Zona Franca de Manaus, mas as mercadorias ou produtos são vendidos em São Paulo, Rio;

- *exportações* fantasmas para o exterior, isentas de ICMS;
- compras simuladas (notas frias), de matérias-primas com créditos fiscais de ICMS. Supressão e redução de imposto;
- transferência para terceiros dos créditos falsos, em pagamento de produtos, mercadorias;
- importações subfaturadas, com pagamento *por fora*;
- remessas de produtos para filiais de multinacionais em outros países, com taxações menores ou com isenções de impostos (*paraísos fiscais*);
- exportações reais, porém, subfaturadas, com depósitos em bancos no exterior, da diferença;
- sacoleiros que, disfarçados de turistas, estudantes, viajantes para tratamento de saúde, trazem mercadorias do exterior, revendem-nas aqui, sem pagamento de impostos, gerando patrimônio sonegado. É o descaminho aerotransportado;
- remessas fictícias de produtos e mercadorias para outros Estados, com alíquotas interestaduais de ICMS baixas (7%, *v.g.*, Norte, Nordeste), mas com a venda das mesmas para Estados onde o ICMS seria de 12% nas remessas, permitindo com essa fraude fiscal, através de simulação, um ganho não tributável de 5%; é caso de redução de imposto;
- pagamentos por empresas, de notas frias, que são reembolsadas, como *despesas* feitas por seus empregados e vão, assim, reduzir o lucro e o imposto de renda.

54. **Galerias de arte** (*marchands*, etc.)

- exposição de quadros famosos, caros, telas, esculturas etc.;
- documentos idôneos que comprovam a origem lícita e a propriedade dos expositores, portadores, *marchands*, herdeiros etc.?
- venda de obras de arte;
- comissão auferida pela galeria, pelo *marchand;*
- aquisição e venda de obras pela galeria ou *marchand;* lucro obtido: valor da venda, menos custo da obra;
- comissões ou percentagens pagos a intermediários, leiloeiros; escrituração contábil analítica ou livro caixa analítico?
- declaração de imposto de renda apresentada à Receita Federal. Ver "Arrematantes habituais".

55. **ICMS maior que as vendas contabilizadas**

- salvo erro contábil comprovado, caracteriza omissão de vendas, ou anormalidade fiscal grave, que deve ser investigada.

56. **Imóveis alugados ou arrendados para a pessoa jurídica**

- de sócios, acionistas, diretores, sócios-gerentes, controladores ou parentes, locados para a pessoa jurídica;
- valor do aluguel pago ou creditado, em relação ao preço de mercado da zona, região, praça; metragem, tipo de construção, acabamento, utilização etc.;
- ver também: "Declaração de operações imobiliárias (DOI)".

57. **Imóveis cedidos em comodato**
– interesse ou relação negocial entre o comodatário e o proprietário ou procurador;
– comodato gratuito?
– comodato com prazo certo e determinado, ou prazo indeterminado?
– relação de parentesco entre o proprietário e o comodatário.

58. **Imóveis alugados ou arrendados por particulares**
– valor do arrendamento ou aluguel mensal, e preço de mercado para imóvel similar (área, zona, acabamento, utilidade etc.);
– declaração de imposto de renda do proprietário e do locatário

59. **Imóveis vendidos no ano**
– prova da propriedade do vendedor;
– capacidade financeira do comprador;
– valor de mercado, do imóvel, à época.

60. **INSS/FGTS**
– **e**mpregados não registrados;
– empregados considerados *autônomos*, sem comprovação de sua inscrição no ISS e na prefeitura local, e no órgão de registro da profissão, ou sindicato da classe;
– empregado considerado *avulso*: atividade do mesmo, em função da atividade preponderante da empresa, habitualidade, dependência econômica, subordinação hierárquica, horário, etc.;
– pagamento de verbas salariais, *por fora*, com caixa 2, com cheques dos sócios, de parentes, familiares, terceiros;
– examinar extratos bancários da empresa, levantar espécie de atividade, número mínimo de pessoas para cada função, checando as pessoas que ali trabalham (fotografias e vistoria);
– registro de empregados com remuneração inferior a efetivamente paga (salários, comissões, prêmios, gratificações);
– qualquer arbitramento unilateral, feito pela fiscalização, fora das normas do art. 148 do Código Tributário Nacional, e das hipóteses da Lei nº 8.212/91 (art. 33, § 3º), sem anterior intimação ao contribuinte para comprovar os elementos indiciários obtidos com a auditoria contábil na empresa, é nulo; podendo, conforme as circunstâncias materiais, caracterizar o abuso de poder (mormente não sendo o fiscal contador legalmente habilitado: parte final da alínea *h* do art. 4º da Lei Federal nº 4.898/65), em concurso formal com o excesso de exação (art. 20 da Lei Federal nº 8.137/90).

61. **Instituições beneficentes**
– receita auferida com doações recebidas;
– receita de atividades econômicas ou beneficentes próprias;
– contabilização de todas as receitas no período;
– remuneração dos dirigentes;
– padrão de vida dos dirigentes, *status* social, residência;

– eventual disfarce ou simulação, com a verdadeira atividade da *instituição* ilícita, albergando estelionatários, escroques já condenados ou procurados pela polícia.

62. **Instituições financeiras** (autorizadas pelo Banco Central)
– **a**ssaltos a agências, dependências, postos bancários, com roubo de grandes quantias em *dinheiro vivo*: prova concreta, idônea e contemporânea da existência material e física do numerário no local assaltado, e inquérito policial obrigatório, com oitiva de gerentes, subgerentes, vigilantes, pessoal de carros fortes, tesoureiro etc. Não havendo o inquérito, põe-se em dúvida o fato;
– seguro para cobertura e contabilização do valor recebido;
– despesas não operacionais, reduzindo o imposto de renda;
– despesas particulares de executivos, *controllers*, diretores, controladores, parentes e familiares, no país e no exterior, contabilizadas como despesas da instituição;
– custos, gastos e despesas, sem comprovantes idôneos, pertinentes, coincidentes e contemporâneos;
– revisão contábil de contas, de saldos, de lançamentos, em confronto com a documentação respectiva, no período;
– análise contábil das despesas, custos, gastos mais elevados, em comparação com períodos anteriores: causa ou origens; nomeadamente, se houve encerramento de agências, de postos, de dependências, de redução na inflação;
– agências assaltadas várias vezes?
– triagem do pessoal que trabalha nas agências ou postos bancários assaltados várias vezes?
– antecedentes do pessoal que trabalha nas agências ou postos assaltados várias vezes;
– providências concretas e eficazes tomadas pela direção do banco?

63. **Jogadores de futebol, de voleibol, de tênis, de basquete etc.**
– renda mensal auferida: salário, comissões, percentuais em receita, em bingos, em esportes, em grifes;
– renda declarada ao imposto de renda;
– patrimônio do jogador como pessoa física;
– compatibilidade do patrimônio com a renda declarada;
– *status* social em que vive o jogador, caracterizando evidências concretas e materiais de renda auferida ou consumida, incompatível com a renda efetivamente declarada ao imposto de renda?
– prêmios recebidos por partidas: valores no ano e os declarados ao imposto de renda;
– participação monetária efetiva do jogador, nas transferências de clubes, mormente para os clubes milionários do exterior;
– confronto com a declaração do imposto de renda; contratos firmados com os clubes onde joga;
– pagamentos a intermediários, ditos de empresários; declaração do empresário ao imposto de renda;
– doações feitas no ano. Verificação quanto ao destino da doação, isto é, o seu emprego efetivo;
– prova material da entrega ou tradição da doação.

64. **Jogo do bicho** (grandes bicheiros)
- atividades econômicas paralelas ou conexas (lícitas ou não);
- movimentação de apostas, na *central* já acumulada, mensal e anual;
- número de pessoas físicas que *cooperam*: cambistas, fixos, olheiros, alcagüetes e gansos;
- renda declarada à Receita Federal; bens fora da declaração;
- padrão de vida, sinais exteriores de riqueza;
- quebra do sigilo bancário: Poder Judiciário, Banco Central, Receita Federal e Polícia Federal;
- ver CTN, arts. 3º e 26 da Lei nº 4.506/64.

65. **Lavagem de dinheiro sujo**
- dinheiro de origem suja, ilícita, criminosa (rede de prostituição nacional ou internacional; narcotráfico; pedofilia explorada através de canais internacionais de comunicação eletrônica, de álbuns fotográficos com computação gráfica; contrabando de café, de ouro, de diamantes, de produtos eletrônicos, de armas pesadas e munições; grandes fraudes contra o fisco e a previdência social (INSS); fraudes cambiais; assaltos milionários no exterior etc.), que é empregado no Brasil, em negócios lícitos, como compra de imóveis construídos (mansões, apartamentos de luxo, prédios, lojas, armazéns, depósitos), de aviões, de indústrias, de instituições financeiras por intermédio de pessoas bem relacionadas junto às autoridades responsáveis; de empresas insolventes, falidas, para recuperá-las; fazendas e empreendimentos agropecuários etc.;
- origem comprovada do numerário aplicado no Brasil;
- composição dos sócios, acionistas e suas atividades e residências anteriores;
- quebra do sigilo bancário: Poder Judiciário, Polícia Federal, Receita Federal, com abertura de inquérito policial obrigatório, para oitiva de todos os envolvidos direta ou indiretamente (aqui incluídos os mentores e executores do tráfico de influência, os intermediários e *executivos* no Brasil, os locadores de imóveis para o grupo). Ver "Loterias e sorteios".

66. **Latifúndios improdutivos**
- grandes propriedades rurais que não geram qualquer produto: agrícola, pecuário, frutícola, ano a ano;
- declaração à Receita Federal, como *terra nua*;
- origem das rendas e rendimentos do proprietário, que reside em mansões, chácaras de luxo, fazendas de recreio ou sítios de lazer. Tem carros importados, casas na praia, faz turismo no exterior etc.

67. **Loterias e sorteios**
- ganhadores de grandes prêmios, cartões premiados, sorteios diversos;
- adquiridos de terceiros, para lavagem de dinheiro; esquentar dinheiro sujo, de origem ilícita (corrupção, tráfico de influência, suborno etc.)?

68. **Lucro presumido**
- disposições atuais sobre o tema: arts. 25, 51 e 54 da Lei nº 9.430/96; arts. 13 a 16 e 18 a 20 da Lei nº 8.541/92; arts. 44 e 45 da Lei nº 8.981/95.

69. **Lucro real das pessoas jurídicas, obrigadas a tributação**
- disposições atuais sobre o tema: arts. 5º, 7 a 11, 49 a 55 da Lei nº 8.541/92; arts. 36 a 43 da Lei nº 8.981/95, com os acréscimos das leis nºs 9.065/95 e 9.249/95.

70. **Marcas de fama (grifes famosas)**
- proprietários: *socialites*, colunáveis, atores, atrizes, cantores, artistas que cedem seu nome para os produtos e serviços. A cessão pode ser do *nome artístico*;
- levantamento nas indústrias que exploram diretamente a marca ou o nome do artista, da artista; do apresentador, da apresentadora de TV; do cantor, da cantora etc., do faturamento, dos impostos, das contribuições sobre o faturamento, dos pagamentos aos cessionários da marca ou do nome, ou aos participantes nos resultados da marca, do nome, do produto ou da grife;
- retenção do imposto de renda de fonte (IRF) nos pagamentos às pessoas físicas, quando devido;
- empresas constituídas pelos titulares das marcas, da grife, do nome cedido. Regularidade da contabilidade; declarações de rendimentos apresentadas como pessoa jurídica e como pessoa física.

71. **Narcotráfico**
- ver "Lavagem de dinheiro sujo", "Crime organizado" e "Doleiro de grande porte".

72. **Notas paralelas ou clonadas**
- duas notas ou notas faturas com as mesmas séries, características de impressão gráfica, mesmas numerações, que são utilizadas para dar cobertura fiscal a mercadorias, produtos ou serviços. Uma é registrada normalmente, a outra não, gerando vendas sem notas, caixa 2, remessas para o exterior, depósitos bancários, compras de propriedades imobiliárias, carros importados etc., originando, inclusive, sinais ostensivos de riqueza;
- identificar gráfica confeccionadora;
- a detectação da fraude fiscal exige levantamento específico e auditoria contábil de profundidade.

73. **Obrigações** (passivo circulante e longo prazo)
- que figuram nos balancetes ou balanços patrimoniais, como contas a pagar, fornecedores, obrigações a pagar e contas similares, por vários meses, ou mesmo anos;
- exame junto ao credor, da origem e liquidação;
- proceder ao levantamento de caixa, dia a dia, mês a mês, para detectar eventual *estouro de caixa* (saldos credores dentro do exercício social); ou *passivo fictício*: obrigações pagas num exercício, que continuam no passivo do balanço final do exercício, como a pagar;
- para imposto de renda, o fato pode caracterizar omissão de receitas.

74. **Omissão de compras de mercadorias/insumos de produção**
- ver "Conhecimentos de transporte";
- entradas de insumos de produção, que somados aos estoques inventariados no período anterior, são menores que os necessários à produção do exercício social seguinte;

- entradas de mercadorias de revenda que, somadas aos estoques inventariados no período anterior, são menores que as vendidas no exercício social seguinte;
- necessário levantamento específico de estoques (caso das mercadorias de revenda); e levantamento de custos da produção, produtos fabricados no exercício, e quantidade de insumos consumidos ou utilizados no mesmo exercício, além do levantamento específico de estoques, no caso da indústria;
- levantamento, junto a fornecedores, dos insumos de produção industrial e fornecedores das mercadorias de revenda;
- identificar notas fiscais ou notas-faturas não lançadas no registro de entradas de mercadorias e no livro diário;
- o arbitramento fiscal (base de calculo do ICMS, IPI e do lucro tributável pelo IRPJ), não pode ser unilateral, mas, há de guardar estrita conformação formal e material com as regras do art. 148 do Código Tributário Nacional, o que obriga, dentro da garantia do *due process of law*, ao contraditório pleno, na via administrativo-fiscal. Ver "Levantamento específico de estoques".

75. **Omissão de receitas**
- pagamentos maiores que as disponibilidades do período fiscalizado (saldo disponível anterior, mais recebimentos do período = saldo para cobertura dos pagamentos);
- origem dos recursos *extra*, além das disponibilidades?
- empréstimos de terceiros: *factoring*, agiotas?
- suprimentos de caixa, por sócios?
- aumentos de capital em dinheiro?
- recebimentos não contabilizados?
- reflexos no IRPJ, IPI, ICMS, ISS. No caso do IPI, ICMS, ISS, o fisco deve proceder a levantamentos contábeis-fiscais, para comprovar, respectivamente, a saída de um produto tributado sem a emissão da nota fiscal, com o respectivo débito (IPI); uma circulação econômica ou jurídica de mercadorias tributadas pelo ICMS; ou uma efetiva e concreta prestação de serviços tributados pelo ISS (ou, constitucionalmente, pelo ICMS).

76. **Omissões e fraudes na declaração do imposto de renda**
- bens e rendimentos não declarados;
- ver "Bens fora da declaração";
- Decreto-lei nº 433/69, art. 3º, parágrafo único (Lei nº 9.250/95, art. 25, § 1º);
- rendimentos auferidos e não declarados, quando obrigatória a sua inclusão no ajuste anual da pessoa física;
- inclusão de bens novos, com a redução do valor dos antigos (*maquiagem* na declaracão da pessoa física).

77. **Pagamentos não contabilizados** (no diário)
- para efeitos do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ): art. 40 da Lei nº 9.430/96.

78. **Paraísos fiscais**
- instalação de firmas associadas, coligadas, controladas ou filiais, em países onde as alíquotas dos impostos são um mínimo possível;

– finalidade e atividade das co-irmãs?
– remessa de dinheiro para as empresas no exterior;
– finalidade das remessas de moedas estrangeiras para esses países (dólares americanos, libras esterlinas, florins);
– retorno dos lucros ali auferidos, no mesmo período subseqüente às remessas, proporcionalmente ao *quantum* remetido?

79. **Passivo fictício**
– sobre o tema: art. 40 da Lei nº 9.430/96.
– Ver, ainda, "Obrigações, item 73 retro".

80. **Partidas contábeis mensais, no diário (desclassificação de escrita)**
– acarreta a desclassificação de escrita (que perante o imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ), passa a contabilidade a ser inidônea e imprestável para tributação pelo lucro real), quando o livro diário é escriturado, copiado, ou produzido por programa de computador, e os lançamentos insertos neste livro são feitos mensalmente (geralmente no último dia do mês), com lançamentos englobados (regra geral), tais como:
  – São Paulo, 30 de novembro de 1997
    Caixa a Duplicatas a receber
    Recebido no mês 11.97..... R$ 10.000,00
    Fornecedores a Caixa
    Pago durante o mês 11.97..... R$ 5.000,00

  A partida mensal exige obrigatoriamente a manutenção em ordem rigorosamente cronológica dia a dia, durante o mês, de livros diários auxiliares, que como o diário geral, devem ser registrados na junta comercial ou cartório de títulos e documentos, conforme se tratar de empresa industrial, comercial, prestadora de serviços comerciais ou de sociedades de profissionais liberais e outras atividades sem qualquer cunho mercantil.

  Esses livros diários auxiliares têm geralmente as seguintes finalidades e denominações:

  a) *Caixa Diário,* onde são registrados dia a dia, no mês, todas as entradas que representem numerário (recebimentos em dinheiro, em cheques, em ordens de pagamento, em remessas bancárias); pagamentos (pelas mesmas *vias* ou *meios*), apurando-se diariamente os saldos e disponibilidades, que, para efeito de estouro de caixa ou passivo fictício, devem compreender também bancos com movimento, depósitos de saque à vista ou com aviso etc.;

  b) *Diário de Bancos,* onde é registrada, dia a dia, toda a movimentação bancária com os bancos com quem a empresa mantém operações;

  c) *Diário de Fornecedores,* onde são registrados todos os débitos pelos pagamentos e os créditos pelos fornecimentos de bens (mercadorias, produtos, matérias-primas etc.), sempre dia a dia, com individualização;

  d) *Diário de Clientes,* onde são registradas, dia a dia, todas as duplicatas emitidas, ou faturas de prestação de serviços, com individualização por clientes, valores etc.; bem como os recebimentos dos respectivos créditos;

  e) *Diário de Compras,* onde são registradas, dia a dia, todas as compras da empresa, para distribuição por *centros de custos,* ou movimentação via da conta almoxarifado, ou estoques;

f) *Diário de Custos*, onde são registrados, dia a dia, todos os insumos que compõem os custos da produção, fabricação, serviços prestados, mercadorias vendidas, para distribuição por *centros de custos* ou departamentos;

g) Diário de *Despesas Gerais*, onde são registradas, dia a dia, todas as despesas gerais pagas ou incorridas, para futuro rateio entre os *centros de custos*, proporcionalmente.

É importante que todos os lançamentos tenham clareza, precisão e vinculação com o documento que lhe deu origem. Isso é fundamental.

Mantidos os diários auxiliares, devidamente legalizados e escriturados diariamente, com clareza, concisão e precisão, inclusive com o emprego das contas constantes do plano de contas da empresa, no fim de cada mês, é levantado o balancete, com o movimento dos diários cujo resumo é inserido no diário geral. No final do exercício social, são encerrados, contabilmente.

A exigência de partidas diárias, isto é, que todos os lançamentos contábeis devem ser feitos dia a dia, no mês em que ocorreram as respectivas operações, transações, compra e venda, pagamentos, recebimentos, prestações de serviços etc., não é nova, e, portanto, não admite qualquer desconhecimento ou desculpa, seja do titular da firma individual, do sócio-gerente, do diretor, ou do contabilista responsável técnico pela contabilidade (escrituração mercantil, balanços, contas de resultado etc.), aí compreendido o escritório de contabilidade.

A obrigação para todas as empresas (pessoas jurídicas, firmas individuais), associações, institutos, instituições etc., está prevista, expressamente, na seguinte legislação federal:

- Código Comercial Brasileiro, arts. 10 e nºs; 11, 12, 14, 15, 23 e 25.
- Decreto-lei federal nº 486, de 3.3.1969 (DOU-I de 4.3.1969), arts. 1º ao 5º, 8º, 10º e 16.
- Decreto federal nº 64.567, de 22.5.1969 (DOU-I de 26.5.1969), arts. 1º, 2º, 4º, 5º, 8º a 11, 14 e 15.
- Decreto-lei federal nº 1.598, de 26.12.1977 (DOU-I de 27.12.1977, arts. 7º, §§ 1º a 4º, 9º e parágrafos.
- Lei federal nº 6.404, de 15.12.1976 (DOU-I de 17.12.1976), arts. 176 a 187.

Para maiores detalhes, o assunto foi tratado minuciosamente pelo autor, em obras anteriores: *Da Prova Pericial*, t. II, pp. 889/903 e *Tributos e Contribuições*, t. III, pp. 173/177.

Desclassificassão da escrita – atividade privativa dos auditores fiscais da Receita Federal, quando em fiscalização do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) obrigada à tributação pelo lucro real – significa: *desconsiderar, desprezar, considerar imprestável toda a contabilidade do contribuinte*, para que a tributação seja feita em determinado exercício social (ou em mais de um), pelo arbitramento do lucro tributável (sem qualquer dedução, abatimento, depreciação, amortização) sobre a receita bruta total auferida no exercício social pelo contribuinte, apurada pelo fisco federal, é aplicado um percentual, resultando daí o lucro tributável. Deve obedecer ao art. 148 do Código Tributário Nacional e normas da legislação do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ).

É medida sempre *in extremis*, de uma gravidade ímpar, pois penaliza a empresa, e por isso mesmo, antes de ser aplicada exige sempre que os auditores fiscais da Receita Federal intimem por escrito o contribuinte, via do seu representante legal, marcando-lhe o prazo máximo permitido pela legislação federal vigente para a espécie, a fim de que o contribuinte apresente os livros diários devidamente escriturados, copiados ou feitos por processamento de dados, já devidamente legalizados no registro competente (junta comercial ou cartório de títulos e documentos), bem como os diários auxiliares, quando for empregado o método empírico das partidas mensais, além dos documentos que deram origem a todos os lançamentos no diário.

Somente quando a escrituração não permitir de forma alguma que o fisco apure com exatidão o lucro real do exercício social, é que tem lugar a desclassificação da escrita. Porém, se se trata de dúvida sobre *estouro de caixa* ou *passivo fictício* que apresentam indícios veementes de sua existência e evidências materiais comprovadas, se o fisco, mediante análise e verificação da conta caixa, não consegue montar o caixa do exercício, pela total confusão, omissão de elementos, escrita confusa, desordenada, falta de documentos, o fato torna-se grave e pode determinar a desclassificação da escrita, porque vai refletir nas receitas auferidas, restando então saber se todas foram contabilizadas no diário, se não há evidência de recebimentos não contabilizados.

Simples atraso na escrituração do diário ou diários auxiliares, pequenas falhas ou erros contábeis, folhas do diário a copiar, ou a montar (encadernar), no caso do diário por processamento de dados, desde que existam todos os documentos que deram origem aos lançamentos, não constituem motivos para a desclassificação de escrita, pois permitem ao fisco federal confrontar os elementos declarados com os existentes na empresa e verificar a exatidão do lucro declarado.

Mas certas fraudes fiscais, desorganização total, motivam o emprego desse meio extremo, entre as quais destacamos:

- escrita atrasada há anos, com o diário totalmente em branco, nesse longo período, após a entrega das declarações de rendimentos do contribuinte;
- a inexistência de documentação idônea que comprove as receitas auferidas em determinado exercício social;
- a manutenção comprovada (pela apreensão) de duplicidade de escrituração ou escrita paralela;
- a omissão da contabilidade, em relação aos depósitos bancários, que ficam *por fora* da escrituração, impedindo sua integração com o diário; e registros de inventários totalmente em branco;
- a omissão de percentual elevado das receitas, que assim não integram a escrituração dos livros fiscais e dos diários;
- *a emissão sistemática e habitual* de notas frias, notas calçadas, notas espelhadas, notas paralelas, notas-sanfonas em *grande volume*, acarretam a total perda da credibilidade nos registros fiscais ou contábeis; e constituem, por outro lado, *receitas paralelas*, caixa 2 etc.;
- a omissão sistemática e habitual em vários exercícios, de estoques que vão formar *reservas ocultas*, dar origem ao caixa 2, permitir a formação de patrimônio

clandestino dos proprietários ou remessas ilegais para o exterior etc.; mas exige levantamento específico;

– a grande quantidade de lançamentos de valor vultoso, de custos, despesas ou gastos, no livro diário, sem a existência material e física dos documentos que deram origem aos assentos contábeis, são casos concretos, exemplificadamente, que dão à Receita Federal o direito de arbitrar o lucro real e desclassificar a escrita. Exigem, porém, sempre, intimação escrita, anterior à desclassificação.

Os conhecimentos técnicos contábeis-fiscais são muito importantes, porque demonstram que somente em casos *in extremis,* como medida absolutamente inevitável e inarredável, pode o fisco federal desclassificar a escrita, desprezar a contabilidade, para arbitrar o lucro para efeitos do imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ).

Logo, se o auto de infração resultando do arbitramento como medida de vindita, de *acerto de contas*, ou por mera comodidade do fisco, e comunicado ao Ministério Público, obviamente que este não poderá denunciar o agente por sonegação fiscal, baseado numa peça açodada, fora do *due process of law,* e o *arbitramento*, em si mesmo, não caracteriza sonegação fiscal.

É uma sanção de cunho administrativo-fiscal, que a lei federal que disciplina cobrança e a fiscalização do imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ) mantém, como meio de obrigar o contribuinte sujeito ao lucro real (e que não pode optar pelo lucro presumido) a cumprir as normas legais do direito comercial, que o submetem ao dever de manter contabilidade organizada e em dia.

Sobre desclassificação de escrita e arbitramento de lucro para efeitos do imposto de renda da pessoa jurídica:

1. Súmula nº 76 do Tribunal Federal de Recursos, em vigor, *ex vi* da decisão do Supremo Tribunal Federal na RTJ 141/665.
2. Lei federal nº 8.541, de 23.12.1992, art. 5º, cujos incisos elencam quais as pessoas jurídicas que estão sujeitas ao lucro real. Inexistente a escrituração completa na forma das leis comerciais, a sanção é a tributação pelo lucro arbitrado.
3. Lei federal nº 8.981, de 20.1.1995, cujo art. 36, em seus incisos, elenca quais as pessoas jurídicas que estão sujeitas ao lucro real. E o art. 47 dispõe sobre o lucro arbitrado, sendo aplicável também a parte final do item 2 retro ("inexistente a escrituração...").
4. Lei federal nº 9.430, de 27.12.1996, art. 27, dispõe sobre o lucro arbitrado.
5. CTN, art. 148, que dispõe sobre a avaliação contraditória e é a regra básica por excelência a ser observada pelo fisco federal.

81. **Prejuízos diversos em empresas**

a) apropriação indébita feita por empregados, autônomos, representantes comerciais, vendedores, diretores, parentes ou familiares (cf. art. 47, § 3º, da Lei nº 4.506/64);
b) desfalques em geral (cf. art. 47, § 3º, da Lei nº 4.506/64);
c) furtos de mercadorias, produtos, bens, matérias-primas, peças e acessórios, computadores, vídeos, máquinas e equipamentos de produção ou serviços etc., por empregados, prepostos, diretores ou gerentes e terceiros, isoladamente, ou em conluio com as pessoas exemplificadas (cf. art. 47, § 3º, da Lei nº 4.506/64):

– roubos de cargas, de cofres, de numerário, de jóias;
– o inquérito policial é obrigatório, para comprovar o fato, o valor subtraído, identificar quando possível os autores, co-autores e partícipes;
– à empresa cabe comprovar, material e documentalmente, os valores objeto do ilícito;
– havia seguro cobrindo esses ilícitos?;
– incêndios: causa, origens, responsáveis;
– enchentes e inundações: causas, origens;
– casos fortuitos (fato da natureza);
– nos casos de incêndios, inundações, enchentes, fatos da natureza, é exigida perícia técnica para determinar causas, origens, montante dos danos, extensão e grandeza do evento, eventuais responsáveis;
– força maior (eventos com participação humana, como movimentos de massa, multitudinários). Comprovação do fato, com jornais, boletins de ocorrência, extensão dos danos (saques, incêndios, destruições);
– ainda nos casos de incêndio, inundações, enchentes, força maior, caso fortuito, deve ser verificada a existência de seguro, o recebimento e a contabilização, para evitar duplicidade de ressarcimento: uma pelo recebimento do seguro, outra pelos prejuízos contabilizados.

82. **Produtor rural**
– rendimentos ínfimos declarados à Receita Federal;
– residência em mansões, sítios, chácaras, etc.;
– manutenção do *status social* e *modus vivendi;* custeio de veículos importados; criação de cavalos de raça, iates; apartamentos de luxo em praia ou ilhas particulares; viagens ao exterior;
– origem dos recursos necessários;
– os fatos retro evidenciam sinais exteriores de riqueza, renda auferida ou consumida (Lei nº 8.021/90, art. 6º e parágrafos).

83. **Profissionais liberais. Pessoas físicas, escritórios, clínicas**

1. Arquitetos, engenheiros, geólogos, físicos, químicos:
– projetos elaborados;
– implantação de sistemas, métodos, serviços, automação;
– assessoria técnico-econômica prestada;
– estudos e planejamento técnico-econômico;
– pareceres técnicos e laudos periciais.
2. Cirurgiões-médicos
– cirurgias de estética, da intimidade.
3. Dentistas e cirurgiões-dentistas
– cirurgias realizadas, próteses de luxo;
– serviços técnicos prestados.
4. Advogados, em geral:
– **Magistrados de 1º e 2º grau aposentados, que advogam**;

5. **Advogados militantes:** pareceres elaborados e fornecidos a terceiros; assistência, assessoria jurídica permanente a empresas; honorários (pró-labore) recebidos de clientes; honorários de sucumbência, recebidos em juízo da parte vencida.
6. **Falencistas e concordatários:** honorários recebidos em títulos; levantamento no fórum e junto às empresas.
7. **Criminalistas:** Honorários recebidos dos réus.
8. **Advocacia empresarial: c**ontratos mantidos entre o escritório e empresas ou pessoas físicas (executivos de grandes e médias empresas); assessoria jurídica permanente, mediante paga mensal de um valor ajustado contratualmente;

   Elaboração de pareceres jurídico-tributário, jurídico-obrigacional (contratos), cobrados por fora, se não previstos no contrato; assistência jurídica permanente, mediante a paga já citada;

   Identificação dos clientes (empresas de médio e grande porte, executivos de multinacionais, ou grandes grupos empresariais nacionais) junto às empresas e ao escritório de advocacia;

   Análise e verificação contábil:

   a) dos serviços efetivados (prestados) durante o ano, empresa por empresa; executivo por executivo;
   b) remuneração efetivamente recebida;
   c) contabilização da mesma e declaração ao imposto de renda;

   Quebra do sigilo bancário: Poder Judiciário, Receita Federal, Polícia Federal e Banco Central.
9. **Auditoria independente** (empresa de): contratos mantidos entre a sociedade de auditores independentes e as empresas auditadas periodicamente;

   Quantidade de pareceres e certificados de auditoria emitidos no exercício social (ver "Auditoria e perícia contábil");

   Estudos contábeis-econômicos de reestruturação, organização e métodos, racionalização de procedimentos administrativos;

   Implantação de manual de rotinas e serviços administrativos e operacionais;

   Assessoria contábil-fiscal permanente, via dos auditores externos, às empresas contratadas;

   Cobrança de honorários, mensais ou por hora de trabalho, do auditor externo; levantamento e identificação das empresas contratadas;

   Honorários profissionais pagos pelas empresas contratadas à sociedade;

   Profissionais legalmente habilitados no Brasil, como contadores? Receita auferida no exercício social, comprovada;

   Contabilização da mesma e declaração ao imposto de renda;

   Quebra do sigilo bancário: Poder Judiciário, Polícia Federal, Receita Federal e Banco Central;

   Pareceres ou certificados de auditoria, que omitam fatos relevantes, ou declarem uma situação econômica, patrimonial, financeira, totalmente diversa da verdadeira, por ineficiência, por auditagem errada ou por amostragem, encobrindo omissões de receitas, notas frias, falsidades ideológicas nos livros, balanço patrimonial com contas ativas ou passivas fictícias, lançamentos com valores vultosos nos livros, sem os documentos idôneos, contemporâneos e coincidentes, são peças contábeis também ideologica-

mente falsas, que geram responsabilidade penal (e civil perante sócios enganados e acionistas ludibriados), seja pelo delito de falsidade ideológica, seja também pela formação de quadrilha ou bando, se o número de envolvidos (autores, co-autores, partícipes, beneficiários) ultrapassar o mínimo exigido pela lei penal.

Há que ser verificada a co-autoria na sonegação fiscal, que foi possível pelo acobertamento do auditor externo, com a sua conduta omissiva em não denunciar as fraudes fiscais de que teve conhecimento, quando da auditagem na empresa, quando da revisão das contas, do balanço patrimonial e de resultados contábeis, em confronto com os documentos que originaram os lançamentos nos livros fiscais e nos livros contábeis da empresa auditada. Auditoria sem esse *confronto*, é nula e imoral.

São individualmente responsáveis penais:

a) quem assinou os pareceres e os certificados de auditoria;
b) quem ordenou, supervisionou tecnicamente, como auditor-chefe, supervisor de auditoria; ou revisou tais trabalhos;
c) quem se beneficiou dessas peças, seja junto ao fisco, seja junto aos sócios, bancos, fornecedores, acionistas.

A responsabilidade penal não elide a responsabilidade simultânea: civil e profissional, esta perante o CRC e a CVM (aqui, quanto às companhias abertas, com ações negociadas nas bolsas de valores). No caso de instituições financeiras, a responsabilidade do auditor é perante o Banco Central.

Tributação das Sociedades de Profissionais Liberais. Incidência do Imposto sobre Serviços (ISS)

As alíquotas benéficas do ISS, a que se refere a Lei Complementar Nacional nº 56/87, em vigor desde 1º.1.1988, recepcionada pelo art. 156, III, *in fine* (EC nº 3/93) da Constituição Federal de 1988, cuja tabela taxativa substituiu as constantes dos Decretos-leis nºs 406/68 e 834/69, só se aplicam quando os serviços profissionais forem prestados, individual e pessoalmente, pelos sócios das sociedades de profissionais liberais.

Alíquota comum sobre a Receita Bruta (ISS)

Logo, se essas sociedades assumem a forma de verdadeiras empresas, que embora não praticando atos de comércio, contratam empregados, assistentes, auxiliares, pessoal técnico-operacional, ficando os seus sócios apenas na parte diretiva, enquanto a prestação de serviços é feita não por eles, individual e pessoalmente, mas por prepostos, empregados, elas devem ser tributadas pelas alíquotas do ISS sobre a receita bruta auferida mensalmente, consoante item específico da tabela taxativa anexa à citada lei complementar ou de outra que a substitua ou modifique a atual 56/87.

O mesmo tratamento será aplicado a essas sociedades, quando:

1º) Ela não for formada por sócios legalmente habilitados no Brasil, devida e regularmente registrados nos órgãos federais fiscalizadores das respectivas profissões liberais, já regulamentadas por leis federais (CF, arts. 5º, XIII, 22, XVI), tais como: CREA, para engenheiros, agrônomos, meteorologistas, geólogos, arquitetos etc.; CRC, para contadores e técnicos em contabilidade; CRQ, para químicos e engenheiros químicos, estes obrigatoriamente registrados também no CREA, técnicos químicos; CRMV, para médicos veterinários e zootecnistas; CRF, para farmacêu-

ticos, farmacêuticos industriais; CRM, para médicos, inclusive com especialidades reconhecidas pelo CFM (psiquiatria, etc.), CRB, para biólogos, bioquímicos; COFITO, para fisioterapeutas e terapeutas ocupacionais; CRO, para dentistas, cirurgiões-dentistas (odontólogos); CRP, para psicólogos em geral, psicólogos-clínicos; COREN, para enfermeiros, auxiliares de enfermagem e assistentes; OAB, para advogados etc;

2º) Terceirizar os seus serviços essenciais, o desenvolvimento e a execução de suas atividades primordiais, isto é, o próprio exercício da profissão para a qual estão qualificados os sócios dessas sociedades;

3º) Os sócios não integrarem uma mesma categoria profissional, isto é, tiverem profissões diversas, sem qualquer afinidade, ou mesmo se existente esta no plano estritamente profissional correlato, a lei federal vedar a associação (caso de advogado com outra profissão).

Imposto sobre a Renda

Se pelo Decreto-lei federal nº 2.397, de 21.12.1987, com vigência no exercício de 1988, as sociedades civis de prestação de serviços profissionais, exercidas por profissões já regulamentadas por lei federal estavam isentas do imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ), a partir do exercício de 1997 passaram a ser tributadas por essa forma (Lei nº 9.430/96, art. 55).

Conceitos e definições

Prevalece a regra dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, no sentido de que os conceitos e definições relativos às tarefas, trabalhos, atividades profissionais de cunho técnico, científico, contábil, especializado, constantes de cada lei federal que regulamenta uma profissão no Brasil, prevalecem sempre sobre a lei tributária, que para fins de exigência, cobrança, lançamento e constituição do crédito tributário, não pode substituir, modificar ou alterar os conceitos e definições da lei federal que regulamentou a profissão, muito embora esta última lei tenha cunho marcantemente de direito público, o que não afasta a exegese teleológica dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, na interpretação do art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil (LICC).

10. Clínicas de luxo

– cirurgias de estética, embelezamento, intimidade (restauração himenal);
– cirurgias restauradoras de lesões, acidentes, queimaduras; cirurgias penianas (síndrome de Peyronie, de impotência física), cirurgias de mudança de sexo, implantação de pênis, aumento do mesmo:
– montar caixa mensal;
– comparar: receitas do período, disponibilidades existentes, custos e despesas necessárias para a manutenção da fonte e produção das receitas, e o que foi declarado.

84. **Projetos** (escritórios ou empresas de)

– pesquisas de mercado, de *marketing*, de produto;
– pesquisas políticas e campanhas políticas;

- publicidade e propaganda de lançamento de produtos ou serviços;
- reestruturação, reorganização, automação, reengenharia de empresas, setores, atividades ou grupos de empresas;
- técnicos de engenharia, de geologia;
- levantamento de contratos, propostas, orçamentos junto às fontes, clientes, usuários ou utilizadores dos custos necessários, não reembolsados, para a execução dos serviços;
- detalhamento dos componentes desses custos efetivados;
- auditagem de veracidade dos documentos comprobatórios desses custos não reembolsados;
- receita auferida e contabilizada no período.

  Destino ou divisão da sobra final ou resultado líquido final:

  a) valor total recebido por projeto, por fonte, no mesmo período;
  b) valor total dos custos pagos, não reembolsados, por projeto, por fonte e no mesmo período;
  c) saldo líquido final do período;
  d) divisão ou destino do numerário.

85. **Projetos culturais ou educativos**

- que gozam da redução ou dedução do imposto de renda, em favor do financiador ou doador das quantias para implantação, efetivação concreta e material do projeto;
- projeto fantasma que é pago, sem qualquer verificação da idoneidade moral, profissional e da capacidade pedagógica da empresa ou pessoa apresentante do projeto, bem como das garantias reais para a implantação e efetivação concreta do projeto, com a possível participação, conivência ou concordância de executivos do financiador (empresa que patrocina o projeto):
- tratando-se de estelionato, não constitui despesa, custo, nem gasto operacional, não sendo dedutível do imposto de renda da pessoa jurídica do financiador ou doador. A dedução deve ser glosada e aplicada a multa máxima, além da comunicação do fato à Polícia Federal para abertura de inquérito policial, devendo ser ouvidas as pessoas da empresa doadora ou financiadora e os beneficiários do numerário pago, via da quebra judicial do sigilo bancário:
- a não implantação concreta do projeto de forma integral, descaracteriza a dedução como custo, despesa proporcionalmente à parte não efetivada concretamente, obrigando à glosa e tributação dessa parte.

86. **Prejuízos e perdas não dedutíveis**

- ver “Projetos culturais ou educacionais”.
- todo pagamento de custo, despesa ou gastos que, após auditoria contábil ou perícia contábil extrajudicial, caracterize concreta e comprovadamente estelionato, golpe, não é dedutível, mormente se não for aberto inquérito policial.

87. **Promiscuidade fiscal**

- várias pessoas jurídicas, filiais, representações, escritórios, no mesmo lugar (local), sem qualquer separação; ou em saletas, quando há interdependência entre os estabelecimentos, ou entre as respectivas atividades ou empresas, inclusive com empréstimos não contabilizados de dinheiro, mercadorias, produtos, bens. Lei nº 7.492/86, art. 17.

88. **Propriedades imobiliárias urbanas**
- mantidas em nome de amantes, parentes, familiares, testas-de-ferro, empregados, que não são declaradas, ou não geram renda;
- incorporadas ao capital de empresa, como integralização ou realização de aumentos. Origens e prova da propriedade e declaração do sócio, acionista;
- recebidas como pagamento de corrupção passiva, concussão, corrupção ativa, tráfico de influência rotulado de *lobby*, fora da declaração de bens;
- levantamento e identificação, pelas comunicações feitas pelos cartórios (Declaração de operações imobiliárias (DOI), mensal).

88. **Propriedades rurais de pessoas físicas**
- produção agropecuária, vendas, receitas do período; declaração à Receita Federal;
- elemento técnico (perícia de engenheiro agrônomo), de ser ou não produtiva a propriedade (especificação da espécie que pode ser produzida, ou da total inviabilidade econômica de investimentos para torná-la produtiva) (custos maiores que as receitas, durante longos anos).

89. **Prostituição de alto luxo**
- agências que recrutam executivos de grandes empresas;
- programas milionários (R$ 3.000,00 a R$ 10.000,00), por encontro íntimo;
- comissão recebida pela agência ou participação no *faturamento*;
- bens e rendimentos declarados à Receita Federal;
- patrimônio adquirido, fora da declaração de bens;
- receita tributável e renda auferida tributável, não declarada (cf. art. 26 da Lei nº 4.506/64; art. 3º do CTN).

90. **Quitação passada *em branco***
- o recebedor (empresa credora, representante comercial, vendedor, ou vendedor-viajante, comissário mercantil) dá quitação do valor recebido (duplicata, letra de câmbio, nota promissória), mas deixa a data do recebimento em branco;
- a firma individual ou a pessoa jurídica, então, coloca a data que mais lhe convier, isto é, que permita contabilizar, quando o caixa tiver saldo suficiente para suportar a saída;
- há no caso conluio e falsidade ideológica dupla relativa à pessoa que recebeu e deixou de colocar a data real e efetiva do recebimento; e a relativa à pessoa que colocou uma data ideologicamente falsa no documento de quitação, para contabilizá-lo na data falsa;
- o tema está relacionado com o *estouro de caixa* e o *passivo fictício*, quando as quitações forem feitas pelas pessoas exemplificadas, isto é, fora das quitações feitas por instituições financeiras.

91. **Rendimentos recebidos antecipadamente**
- por conta de serviços a serem prestados;
- valor global dos serviços, finalidade para o usuário.

92. **Receita bruta inferior aos *gastos gerais*** (custos)
- se os custos incorridos, isto é, aí incluídos os já pagos e os a pagar, no mesmo período, ou exercício social examinado, e que são necessários e pertinentes à geração das receitas

e à manutenção da fonte produtora delas (pessoas jurídicas ou firma individual), são superiores à receita bruta total auferida e contabilizada no mesmo período dos custos incorridos, o fato constitui, em princípio, uma anomalia contábil que deve ser investigada em profundidade pelo fisco, mediante revisão das contas de custos e de receitas (auditoria contábil nos lançamentos e nos documentos que originaram receitas e custos, no livro diário, em se tratando de empresa tributada pelo lucro real). Tal anomalia pode resultar de erros e lapsos contábeis: recebimentos de receitas não contabilizados, receitas auferidas e não contabilizadas, embora emitidos os documentos fiscais, o mesmo em relação às vendas; custos contabilizados duas vezes, contas não reconciliadas, etc. *Lucro presumido*: art. 45, I, II e III, parágrafo único. Lei nº 8.981/95.

– positivada pela auditoria contábil que não ocorreram erros, nem falhas ou vícios de escrituração no período, nas contas que registraram as receitas e os custos, e que estes efetivamente são superiores àquelas, o contribuinte deve ser intimado por escrito, com o maior prazo possível, para comprovar as causas ou origens do fato anômalo, se não estiverem presentes hipóteses concretas, que também são anômalas, tais como:
  a) a empresa está em início de operações;
  b) a empresa está ainda em implantação, organização;
  c) foram feitos investimentos para a reestruturação, a automação de setores;
  d) casos fortuitos ou de força maior, devidamente comprovados idônea e contemporaneamente (perícia técnica: ver "Prejuízos diversos");
  e) em virtude de gravíssima crise inflacionária, os preços subiram astronomicamente, em relação às receitas.
– não existindo nenhuma dessas hipóteses, nem sendo comprovada a verdadeira causa da anomalia, a diferença é considerada exclusivamente para efeitos de imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) ou firma individual, como omissão de receita, incidindo a regra geral: 50% do valor é tributado na pessoa jurídica (PJ), ocorrendo nas pessoas jurídicas não sociedades anônimas a tributação reflexa. São *usos* do imposto de renda.

93. **Receita contabilizada como custo, despesa ou gasto**

– dedução (redução) do lucro em duplicidade: uma pela não contabilização da receita na conta credora de resultado, específica à natureza do crédito; outra pelo débito indevido, o que era crédito virou débito;
– essa irregularidade só pode ser considerada como fraude fiscal, após o minucioso exame do fato: se não se trata de receita comum à atividade da empresa, mas de fato excepcional, que o documento de origem confuso, obscuro, ambíguo, conduziu ao erro contábil do lançamento.

  Fora daí, uma vez intimado o contribuinte, se este não apresenta de imediato prova da causa do erro grave, tem-se como falsidade ideológica o lançamento contábil, sendo responsáveis pelo delito-meio (além do crime de sonegação fiscal, se houve supressão ou redução no imposto devido); quem ordenou o lançamento fraudulento, quem o efetivou (contador da empresa, responsável técnico do escritório de contabilidade), e quem auditou as contas de resultado e o balanço patrimonial, da data em que ocorreu o fato delituoso. Causa do fato: *falta* ou *incompetência* da auditoria contábil, externa ou interna.

94. **Receitas, serviços e vendas estornados**
- receitas estornadas devem ser objeto obrigatório de investigação contábil de profundidade pelo fiscal federal (IPI, IRPJ), pelo fisco estadual e Distrito Federal (serviços tributados pelo ICMS) e pelo fisco municipal (ISS), desde o primitivo lançamento contábil do crédito, até o débito na conta que antes havia sido creditada ou estornada;
- não sendo detectado o fundamento contábil válido e eficaz que motivou o estorno (isto é, a anulação do crédito total ou parcial anterior), cabe ao fisco respectivo intimar o contribuinte via do seu representante legal (art. 20 do CC), para comprovar documental, idônea e contemporaneamente o fato que deu motivo ao estorno;
- o estorno meramente escritural, sem qualquer causa relevante que o fundamente e o justifique, implica, no caso, em redução da receita e, conseqüentemente, do lucro tributável pelo imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), ou de um dos impostos que incide sobre a receita (ICMS sobre serviços prestados, ISS ou IPI, este excepcionalmente, já que as *vendas anuladas* serão estudadas adiante);
- todas as contas que registraram anteriormente a receita ora estornada devem ser analisadas, individualmente, em confronto com os documentos que embasam os lançamentos de crédito e débito.

95. **Receptadores** (grandes)
- **a**tividade real exercida, como *disfarce* ou *faixada*;
- legalização junto às repartições fiscais competentes;
- omissão da fiscalização dos impostos devidos;
- compra de carga roubada;
- compra de jóias roubadas ou furtadas;
- compra de objetos de roubo ou furto;
- contabilização de todas as operações de compra;
- venda para comerciantes estabelecidos, dos produtos do furto ou roubo:
- jóias, peças e acessórios do desmanche de veículos;
- mercadorias em geral; produtos farmacêuticos, produtos químicos; componentes eletrônicos; cosméticos, perfumes;
- s*tatus* social, *modus operandi*, *modus vivendi;*
- *g*astos pessoais, residência, círculo de *amizades* em repartições oficiais; presentes no Natal, distribuídos às crianças pobres do bairro, onde opera e apresenta o disfarce de filantropo, benemérito.
- equiparação à pessoa jurídica, como comerciante habitual, que compra coisas móveis e as revende, com lucro;
- declaração de rendimentos à Receita Federal (PJ e PF);
- quebra do sigilo bancário fiscal e telefônico: Poder Judiciário, Receita Estadual e Federal, Polícia Civil e Federal e Banco Central. Sobre *equiparação*, ver "Arrematantes".

96. **Reembolso de despesas ou rendimentos pagos?**
- pagamentos a vendedores, pracistas, viajantes, propagandistas, divulgadores, relações públicas, inspetores e auditores que viajam;
- natureza real do pagamento: reembolso de despesas efetivadas e comprovadas com documentação idônea, contemporânea e pertinente, relacionada com a atividade da empresa

e com uma das pessoas acima exemplificadas e sua função, ou pagamento de rendimentos disfarçados?

97. **Reservas ocultas (estoques sonegados)**
- estoques de produtos fabricados, de matérias-primas, de produtos intermediários, de mercadorias de revenda, subavaliados?
- estoques dos bens, não inventariados, nem contabilizados? Valor atual, a preço médio de custo dos bens;
- valor atual do lucro médio total, com a venda dos mesmos; impostos postergados, ilegalmente;
- suprimentos de caixa efetuados com o produto das vendas dos bens? Integralização de capital, com o produto das vendas dos bens? Remessas para o exterior, com o produto das vendas dos bens? Distribuição entre os sócios, os dirigentes, os controladores do capital, do produto das vendas dos bens?
- formação do caixa 2?

98. **Revenda de combustíveis e lubrificantes**
- diferença entre quantidade adquirida das distribuidoras e a informada como vendida (DNC);
- contabilização das quantidades adquiridas, por espécie, quantidade e fornecedores (distribuidoras ou fabricantes no caso dos lubrificantes);
- considerar taxa de evaporação, no caso da gasolina.

Diferenças apuradas entre:
- quantidades, espécies adquiridas, contabilizadas como vendidas, já considerados os estoques iniciais e finais e a taxa de evaporação normal; e quebra para lubrificantes, óleos, etc.
- não existentes provas documentais idôneas, contemporâneas da abertura de inquérito policial relativo a furtos, roubos, caso fortuito, força maior, ou perdas extraordinárias consideram-se omissões de receitas as diferenças provadas. A *intimação* é obrigatória;
- **Roubo de cargas, desmanches. Ver "Receptação".**

99. **Sacoleiras ou sacoleiros**
- testas-de-ferro de comerciantes ou contrabandistas;
- movimento de compras e vendas, mensais e anuais e pagamentos de impostos. Mantêm empregados? Leis Sociais?
- montante anual da *economia paralela* ou *invisível*;
- concorrência desleal com comerciantes estabelecidos e com industriais nacionais;
- quebra do sigilo bancário: Poder Judiciário, Polícia Federal de fronteiras; Receita Federal e Estadual, Banco Central.

100. **Saídas de mercadorias, produtos**
- valores registrados a maior no livro de registro de saídas de mercadorias e contabilizadas a menor no diário;
- valores lançados no livro de registro de saídas de mercadorias e valores constantes da declaração anual de ajuste;

- valores informados na GIA, na DIPJ e valores constantes do registro de saídas de mercadorias e livro diário;
- as diferenças não identificadas devem ser objeto de intimação do fisco (ICMS, IPI, IRPJ) e de levantamento específico de estoques, para detectar fato tributável: saída de produto industrializado (IPI), circulação econômica de mercadorias (ICMS), omissão de receitas (IRPJ);
- simples diferenças entre os registros não comprovam saída de produto industrializado, nem circulação de mercadorias, para efeito de IPI e de ICMS.

101. **Saldo credor de caixa ou *estouro* de caixa**
- ocasionados por erros de somas, erros nos transportes;
- entradas (dinheiro, cheques, ordens de pagamentos) não contabilizadas nas datas respectivas;
- recebimentos contabilizados a menor, *especialmente*: duplicatas a receber, suprimentos de caixa, aumentos de capital em dinheiro, vendas à vista, vendas antecipadas, desconto de títulos em banco, transferências de filiais etc.;
- pagamentos lançados em duplicidade, ainda que em datas diferentes, tendo por base o mesmo documento e o mesmo valor, o mesmo fato contábil;
- recebimentos lançados a menor;
- recebimentos lançados como pagamentos (débitos considerados como créditos);
- cheques emitidos, lançados duas vezes como saídas;
- compras a prazo, lançadas no caixa, como pagas a vista;
- pagamentos lançados a maior: cheques emitidos e dados como saídos, sem a correspondente entrada em caixa;
- diferença entre o saldo físico e o saldo contábil;
- vales referentes a adiantamentos de *pró-labore*, salários, honorários, comissões de autônomos, para despesas de viagens, creditados à caixa (saídas), sem a contabilização dos débitos nas contas respectivas.

102. **Selos de controle do IPI** (falta de)
- prova idônea, contemporânea e pertinente da causa da falta dos selos de controle adquiridos na repartição;
- intimação ao contribuinte, para comprovar a falta dos selos;
- levantamento específico de estoques, para detectar possível saída de produtos industrializados, inclusive dos importados, que obrigatoriamente devem ser selados (bebidas alcoólicas etc.), sem a emissão da nota fiscal;
- esta verificação é privativa dos auditores fiscais da Receita Federal (salvo emenda constitucional que suprima o IPI, perdendo sentido os selos de controle), e o seu resultado, positivadas diferenças de estoque (saídas a maior), deve ser comunicado ao fisco do ICMS, para efeito de levantamentos, em relação a este imposto.
- a saída positivada, sem emissão da nota fiscal, reflete no imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ) e no PIS, Cofins, CSLL.

  Devem ser provados idoneamente: inutilização de selos, perdas, extravios, produtos selados e devolvidos, etc.

103. **Sigilo fiscal** (quebra do)

– quando absolutamente necessária, o que exige demonstração fundamentada, requisitada pelo Ministério Público para:
  a) instruir o inquérito policial em andamento;
  b) complementar elementos e dados da denúncia, em relação a outros acusados (fatos conhecidos depois de apresentada a acusação).
– determinação da quebra:
– exclusivamente pelo juiz criminal competente, em decisão fundamentada, sobre e em que consiste a absoluta necessidade; a finalidade; qual o vínculo ou elo entre os elementos protegidos pelo sigilo fiscal (CTN, arts. 197, parágrafo único e 198; CF, art. 5º, XII), como os constantes da declaração de bens e rendimentos da pessoa física apresentada à Receita Federal e os elementos indiciários constantes da representação criminal do fisco federal, estadual, do INSS ou do ISS. Lei nº 4.595/64, art. 38, § 1º.

104. **Sigilo telefônico**

– certas atividades ilícitas, efetuadas através de verdadeiros bandos, só podem ser detectadas com sucesso, para posterior investigação fiscal, através da quebra do sigilo telefônico;
– atividades de doleiros, de desmanches ilegais de veículos, de roubo organizado de cargas, de contrabando de armas pesadas e munições, de *desova* de contrabando; redes de prostituição de alto luxo, extorsão, seqüestro, etc.;
– sem o perfil telefônico identificatório dos partícipes ou componentes do bando, as dificuldades serão grandes;
– também as chamadas *máfias* do dinheiro público agem em bandos, e a quebra do sigilo telefônico é um meio de a elas chegar, sem alardes.
– Determinação Judicial: a quebra exige mandado judicial.

105. **Sinistros recebidos de seguradoras**

– contabilização integral, no livro diário, dos valores recebidos, em contrapartida da baixa dos bens indenizados;
– depósito em conta corrente de sócios, diretores, acionistas, controladores do capital, parentes, familiares ou terceiros, inclusive outras pessoas jurídicas;
– embora o valor do seguro recebido seja uma verdadeira indenização, isto é, tem a natureza jurídica de um ressarcimento de perdas dos bens sinistrados e irrecuperáveis, ou com a vida útil totalmente prejudicada, sendo assim, mera recomposição do patrimônio desfalcado, perdido, tornado inútil, inservível, não deve ser considerado *lucro*, nem aumento de riqueza nova, nem acréscimo do patrimônio, portanto, inexistente qualquer conotação de receita tributável pelo imposto de renda de pessoa jurídica; mas os valores recebidos perdem essa natureza jurídica e passam a constituir rendimentos tributáveis, se distribuídos entre os sócios, acionistas, diretores, gerentes, controladores do capital, ou mesmo a prepostos, parentes, familiares; se o seguro total recebido não é contabilizado como reserva especial na pessoa jurídica ou firma individual, nem é utilizado para compra de bens do ativo permanente ou do giro da empresa, sendo *dividido* entre as pessoas acima exemplificadas.

– deve ser investigada:
  a) diferença de vulto entre o valor segurado e os bens cobertos pelo seguro, do ativo permanente, em confronto com os valores da contabilidade;
  b) diferença de vulto entre o valor segurado e as mercadorias, produtos, matérias-primas seguradas, em confronto com o ativo circulante contábil.

106. **Subavaliação de estoques**
– comprovada a prática, através da análise dos custos médios de cada espécie de item componente dos estoques exemplificados, à vista dos documentos fiscais de aquisição e entrada (em determinado exercício social), sendo recomendada diligência junto a fornecedores, em caso de dúvida, o contribuinte deve ser intimado pelo fisco (federal, auditores fiscais), para comprovar o fato relevante. E em matéria de imposto de renda da pessoa jurídica, a tributação no exercício social em que ocorreu o fato (que se repercutiu na apuração do lucro tributável, constitui fraude fiscal a ser punida com multa máxima), só pode atingir a diferença que a subavaliação proporcionou, no diferimento ou postergação ilegal do valor que integraria o lucro tributável no exercício social em que ocorreu o ilícito fiscal;
– como não houve saída de produto industrializado, não há repercussão, por ora, no IPI; e também, não tendo ocorrido nenhuma circulação de mercadorias, ainda não houve repercussão no ICMS;
– cabe aos auditores fiscais da Receita Federal verificar em profundidade, se essa prática vinha ocorrendo em outros exercícios sociais, inclusive para a formação de "Reservas ocultas". Veja este verbete neste roteiro.

107. **Supressão de impostos. Máquinas registradoras. Fitas**
– *utilização de máquinas registradoras*, em substituição de notas de venda a consumidor, com o registro no livro de saídas de mercadorias, não existindo as *fitas da máquina*, para comprovar o valor real das vendas tributadas e o das vendas isentas do ICMS, obriga ao levantamento específico de estoques;
– vendas por cartão de crédito, não contabilizadas;
– vendas sem emissão de notas fiscais, quando obrigatórias;
– notas fiscais emitidas, mas não registradas; com reflexos fiscais;
– os fatos exigem levantamento específico de estoques e levantamento indiciário (vendas no varejo de calçados, roupas, medicamentos, drogas, perfumes etc.);
– ver, neste capítulo, "Quadros demonstrativos" para os levantamentos;
– ver, também, nesta obra, "Vendas disfarçadas de transferências", "Vendas de veículos de passeio", "Vendas simuladas", *e* "Zona Franca de Manaus".

108. **Suprimentos de caixa para efeitos do imposto de renda**
– origem comprovada da fonte, diversa da empresa, com documentação idônea, contemporânea e coincidente:
– reinvestimentos na empresa, de lucros, dividendos em dinheiro, *pró-labore ou* honorários de diretor?
– a coincidência se refere à data e valores: aquisição da disponibilidade econômica e a efetivação do suprimento;

- local ou banco onde estavam depositados, guardados os recursos disponíveis que geraram os suprimentos?
- prova da efetiva tradição ou entrega do numerário, cheque (art. 620 do CC);
- prova idônea cabal da capacidade financeira do supridor;
- declaração de rendimentos e bens entregues à Receita Federal, no período imediatamente anterior ao suprimento;
- auditoria contábil de profundidade para detectar eventual omissão de receitas nos exercícios sociais anteriores ao suprimento, alcançando o próprio exercício social em que se efetivou a entrega do numerário ou cheque.

109. **Templos e cultos religiosos em geral**
- culto de religião, espiritismo, umbanda, quimbanda, ou empresa de cunho econômico, com atividades empresariais lucrativas?
- exploração de rádio, televevisão, jornal, indústria, comércio de artigos ligados ao ramo religioso acima exemplificado?
- receita auferida nessas atividades;
- receita oriunda de doações de fiéis;
- remuneração dos pastores, dirigentes, colaboradores, controladores do capital das empresas:
- contabilidade organizada; declarações apresentadas à Receita Federal?
- impostos devidos sobre atividades estranhas ao culto religioso ou ao templo, recolhidos?
- declaração de rendimentos e bens dos pastores, dirigentes, controladores do capital das empresas, entregues à Receita Federal: compatibilização do nível de vida, da renda consumida, do *status* social, residência, com os valores constantes da declaração?

110. **Terceirização**
- serviços prestados por terceiros (empresas)?
- natureza e utilidade efetiva para o tomador dos serviços;
- capacidade, equipamentos necessários, pessoal, local, do prestador dos serviços;
- confronto físico entre nota fiscal dos serviços prestados e cobrados e local, coisa, utilização, emprego dos serviços para o tomador de serviços;
- a terceirização envolve os mesmos serviços, beneficiamento, industrialização, operações técnicas, que o tomador pratica ou utiliza? Qual, então, o porquê, a finalidade da *terceirização*?
- rastrear pagamentos feitos ao *terceirizador* e os benefícios para a empresa tomadora ou utilizadora desse sistema, em termos de economia de impostos, de mão-de-obra, leis sociais, aluguel, custos fixos de manutenção etc.;
- sócios comuns à empresa prestadora de serviços e à tomadora dos serviços;
- atividade preponderante da tomadora de serviços e natureza dos serviços, beneficiamento, industrialização terceirizada.

111. ***Top model* (agências de modelos masculinos e femininos)**
- agências comerciais de manequins, modelos:
- faturamento mensal bruto, originado por:
  - desfiles, com a locação das modelos;

  - comerciais de televisão, com a utilização das modelos;
  - intermediação entre patrocinador e grifes dos desfiles; ou junto aos patrocinadores dos comerciais de televisão;
- contabilização da receita bruta auferida no exercício social, com verificação junto às fontes (empresas que se utilizaram da agência, direta ou indiretamente);
- declaração apresentada à Receita Federal;
- manutenção das modelos (empregadas), frente às leis sociais e seus encargos. Verificar: horário, exclusividade, período que permanece *à disposição*, dependência econômica etc.

112. **Veículos**
- operação *ponte*;
- entrada e venda de veículos, sem registros;
- receita omitida.

113. **Venda de veículos novos de passeio**
- sob o disfarce de se tratar de *material bélico*, ou de uso militar, equiparado àquele;
- saídas sem o débito do IPI;
- circulação de mercadorias, sem o débito do ICMS;
- verificar, mediante perícia de engenharia mecânica de produção automobilística, qual a verdadeira finalidade e utilização do veículo, assim *classificado*;
- positivada a supressão dos impostos acima mencionados, ocorre uma fraude fiscal e um conluio, que devem ser objeto de aplicação de multa máxima, nomeadamente porque o ardil da imunidade não protege contra crime (sonegação fiscal, com o ilícito da fraude e do conluio).

114. **Vendas anuladas**
- ver, nesta obra, "Receitas estornadas";
- normalmente a anulação de uma venda se dá simultaneamente com o cancelamento da respectiva nota fiscal, e com o estorno simultâneo dos débitos fiscais, incorporação dos bens móveis ao estoque. É obrigatório que todas as vias da nota fiscal estejam juntas, coladas ou grampeadas nos blocos ou talonários respectivos de onde foi emitida a nota cancelada, ou na sanfona, nas emissões por processamento de dados, aí incluída a nota fiscal-fatura;
- a devolução da mercadoria, produtos, bens móveis, matérias-primas, materiais intermediários deve fazer-se acompanhar de carta justificando os motivos, a qual fica arquivada na empresa que emitiu a nota fiscal de venda;
- ausentes esses dados e elementos do procedimento normal, a operação perde a sua seriedade e deve ser investigada e intimadas a empresa vendedora e emitente da nota fiscal e a compradora. Em se tratando de devolução de consumidor não contribuinte (pessoa física, instituições financeiras, seguradoras etc.), há necessidade de a empresa vendedora munir-se de uma declaração firmada pelo consumidor, dos motivos concretos da devolução, bem como do cheque ou recibo de pagamento do valor anteriormente recebido (ou do cancelamento da venda por cartão de crédito, por financiamen-

to direto ao consumidor etc.). Documentos de identidade do consumidor final, por xerox, se fazem necessários para a idoneidade da devolução e do cancelamento da nota, tíquete de caixa etc.

115. **Vendas disfarçadas de *transferências***
– gado, café, grãos, frutas, matérias-primas, materiais de construção, combustíveis e lubrificantes, mercadorias e produtos em geral;
– prova da efetiva transferência: levantamento de estoques;
– exame e análise dos documentos, escrituração nas empresas, e liquidação da transação; notas de entradas e saídas.

116. **Vendas recebidas antecipadamente** (entrega futura)
– data do recebimento do adiantamento por conta de vendas, para entrega futura;
– prazo para a entrega dos produtos, bens de produção, equipamentos, máquinas sob encomenda, mercadorias etc.
– diligência fiscal junto à encomendante e à vendedora, para verificação da tradição efetiva;
– transferência do valor recebido antecipadamente, para a conta de vendas;
– conta passiva *adiantamentos de clientes* ou *recebimentos antecipados*, ainda em aberto. Motivos;
– postergação ou diferimento ilegal da receita do exercício social, com reflexos no IRPJ, no IPI, no ICMS;
– recebimentos antecipados por conta de serviços a realizar;
– realização dos serviços e transferência de antecipação para a conta de serviços prestados (receitas efetivadas no exercício social);
– diligência fiscal junto ao tomador dos serviços.
Ver: "Adiantamentos de Clientes".

117. **Vendas simuladas (ICMS)**
– operações interestaduais de circulação de mercadorias, simuladas pelo vendedor:
– são emitidas notas fiscais para *clientes* estabelecidos em Estados onde o ICMS devido na origem e destacado na nota fiscal tem as alíquotas, por exemplo, de 7% ou 12% e as alíquotas internas são de 17% ou 18% no próprio Estado remetente ou nos da mesma região (SP, PR, SC, RS);
– as mercadorias, porém, são vendidas, efetivamente, para clientes do próprio Estado, ou de outro onde a alíquota é maior que 7%, 12%;
– com esse expediente, o Estado de origem dos produtos, matérias-primas e mercadorias (geralmente: açúcar, arroz, confecções, bebidas industrializadas alcoólicas etc.) tem prejuízo, pela simulação da venda (falsidade ideológica na nota fiscal do vendedor), que declara ser para o cliente *x* no Estado quando, na realidade, a mercadoria ficou no próprio Estado onde está estabelecido o vendedor, ou seguiu para Estado com alíquota maior que a interestadual exemplificada de 7%, 12%.
– assim, ao invés de o Estado, onde circulou a mercadoria, receber um crédito de 17% ou 18%, recebê-lo-á em percentuais inferiores: 7% ou 12%, por exemplo, o pagamento é *por fora.*
– a fraude fiscal pode ser detectada:

a) pelo *seguimento das vendas*, isto é, o *patrulhamento* pelo fisco do Estado de origem, para verificar o verdadeiro itinerário, destino e destinatário das mercadorias e produtos saídos do Estado de origem;
b) pela diligência fiscal de constatação junto aos compradores ou adquirentes dos produtos, mercadorias, mediante auditoria contábil em seus livros, depósitos, armazéns, lojas, supermercados. Deve ter constatação física de estoques (inclusive mediante fotografias com datas nos negativos). Cabe, aqui, *levantamento* de estoques;

– é um expediente que caracteriza conluio, em sendo positivado o pleno conhecimento do fato, pelo comprador ou adquirente.

118. **Viagens de turismo**

– pessoas que não declaram rendimentos à Receita Federal, ou apresentam declarações nos anos anteriores à viagem, com rendimentos ínfimos;
– não têm qualquer negócio, comércio, indústria ou prestação de serviços no exterior;
– origem lícita dos recursos necessários ao custeio desse turismo ao exterior, muitas vezes, abrangendo várias pessoas de uma mesma família, ou com longa duração.

119. **Zona Franca de Manaus** (ZFM) (Simulação dolosa)

– produtos fabricados ou montados fora da Zona Franca de Manaus;
– etiquetas e rótulos dando como fabricados na Zona Franca de Manaus, com os benefícios fiscais de IPI, ICMS, IRPJ;
– prova do registro e da efetiva industrialização na Zona Franca de Manaus, com conhecimentos de transporte (rodoviário, aéreo, fluvial, marítimo), da zona franca até São Paulo, Rio de Janeiro etc., com pagamentos do frete, contabilizacão das compras pelo destinatário estabelecido em outro Estado;
– diligência junto à Suframa-Manaus, para constatação da efetiva industrialização dos produtos (montagem) na Zona Franca de Manaus, a regularidade da indústria, da remessa, estabelecimento adequado;
– envolvendo as operações mais de um Estado, o concurso e colaboração da Polícia Federal torna-se absolutamente necessário;
– remessas de matérias-primas, materiais intermediários, para a Zona Franca de Manaus, oriundos de outros Estados;
– prova material da efetiva internação na zona franca, por certidão ou atestado da Suframa, e meios de transporte utilizados da origem até a zona franca; pagamento de frete;
– esta simulação dolosa em documentos fiscais caracteriza nítida falsidade ideológica (crime-meio), que tem por objetivo sonegar impostos que seriam devidos normalmente sobre os produtos industrializados em São Paulo, Rio, Minas, Paraná etc., mas são considerados (pela simulação), como fabricados na Zona Franca de Manaus, usufruindo dos incentivos fiscais, inclusive da isenção de alguns impostos.
– em 12.8.1997, o Diário Oficial da União (seção I, p. 17.301), publicou o Convênio ICMS nº 78, de 25.7.1997, disciplinando o Sistema Integrado de Informações entre as Fazendas dos Estados e Distrito Federal (SINTEGRA/ICMS), relativas às operações interestaduais com mercadorias. Por que não foi criado antes?

53. CAIXA DA PESSOA FÍSICA. Profissional liberal como exemplo

Período-base: 1998. Entradas de Caixa. Exercício financeiro de 1999

53.1. Fontes ou origens

1. Rendimentos tributáveis declarados, líquidos, em 1998 ..... R$
2. Rendimentos tributados só na fonte, líquidos, em 1998 ..... R$
3. Rendimentos isentos ou não tributados, líquidos, em 1998 ..... R$
4. Saldos bancários disponíveis em 31.12.1998 ..... R$
5. Restituição do imposto de renda ex. 1997 ..... R$
6. Saldo cadernetas de poupança em 31.12.1998 ..... R$
7. Alienação de bens de capital no ano de 1998 ..... R$
8. Ganhos da sorte (loterias, etc.), no ano de 1998 ..... R$
9. Doações recebidas em dinheiro, no ano de 1998 ..... R$
10. Empréstimos bancários contraídos, líquido, em 1998 ..... R$
11. Empréstimos de outras pessoas físicas, líquido, 1998 ..... R$
12. Empréstimos de parentes, líquido, em 1998 ..... R$
13. Renda líquida de aluguéis ou arrendamentos, em 1998 ..... R$
14.
15.
16.
17. Total das entradas de caixa no ano de 1998 ..... R$

Caixa da pessoa física. Profissional liberal como exemplo
Período-base: 1998. Gastos compulsórios pagos. Exercício financeiro: (saídas de caixa) 1999

53.2. Natureza do gasto ou despesa (exemplos)

1. Estudo de dependentes (custo total do ano) ..... R$
2. Planos de saúde, odontológicos, hospitais e médicos ..... R$
3. Psicólogos, terapeutas, fisioterapeutas ..... R$
4. *Manutenção do escritório no ano de 1998*:
   - Pessoal ..... R$
   - Leis sociais ..... R$
   - Materiais ..... R$
   - Aluguéis de imóveis e equipamentos ..... R$
   - Telefone, fax ..... R$
   - Outros ..... R$
5. *Investimentos no escritório no ano de 1998*: .....
   Máquinas, equipamentos, móveis e utensílios (*leasing* com opção de compra) ..... R$
   Ampliações de imóveis (pagamentos efetuados no ano) ..... R$
   Outros (móveis, utensílios, arquivos, computadores etc.) ..... R$

6. Manutenção pessoal e da família no ano 1998 ..... R$
7. Manutenção de veículos, sítios, chácaras ..... R$
8. Bens adquiridos fora do exercício da profissão (ex: veículos) ..... R$
9. Viagens no Brasil e no exterior ..... R$
10. Manutenção de clubes ..... R$
11. Gastos extraordinários ou de emergência ..... R$
12.
13.
14.
15. Total dos gastos compulsórios no ano ..... R$

54. PATRIMÔNIO A DESCOBERTO OU AUMENTO DO PATRIMÔNIO SEM ORIGEM NA DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA (IRPF)

Em tema de imposto de renda de pessoa física (IRPF), caracteriza-se como *patrimônio a descoberto* ou aumento do patrimônio da pessoa física sem a origem declarada dos recursos suficientes para esse aumento, o que conduz à premissa *juris tantum* de omissões de rendimentos na declaração da pessoa física, quando num determinado exercício os bens que compõem o patrimônio físico, corpóreo ou intangível do contribuinte (e seus dependentes ou cônjuge, quando constantes de sua declaração), têm valor que supera ou ultrapassa os recursos declarados no mesmo período.

Vejamos um exemplo de *patrimônio a descoberto*:

Patrimônio líquido (isto é, já deduzido das dívidas a serem pagas e que constam da declaração)

em 31.12.1999	R$ 280.000,00
(-) Patrimônio líquido em 31.12.1998	R$ 110.000,00
Aumento do patrimônio em 1999	R$ 170.000,00

I – Origens dos recursos para o aumento:

a) renda líquida declarada referente ao ano de 1999	R$ 60.000,00
b) Saques na caderneta de poupança em 1999	R$ 10.000,00
c) Restituição do IRPF em 1999	R$ 5.000,00
d) Resgate de títulos em 1999 (valor líquido)	R$ 20.000,00
e) Líquido na venda de ações em bolsa em 1999	R$ 15.000,00
f) Empréstimo de João Cacete, em 1999	R$ 30.000,00
Total	R$ 140.000,00
II – Patrimônio *a descoberto* em 31.12.1999	R$ 30.000,00

O contribuinte será intimado pela Receita Federal a justificar e comprovar documental, idônea e contemporaneamente a origem dos recursos suficientes para a aquisição do patrimônio. Se não conseguir provar de maneira cabal, por documentos idôneos e contem-

porâneos, o acréscimo ou *patrimônio a descoberto* de R$ 30.000,00, será tributado como omissão de rendimentos tributáveis pelo imposto de renda. Neste caso, ocorrerá o crime de sonegação fiscal.

55. SIGILO BANCÁRIO, TELEFÔNICO E FISCAL

55.1. Desvirtuamento do sigilo

Temos por certo que a Constituição Federal não pretendeu criar um sistema rígido, intransponível e um mecanismo de proteção ao grande delinqüente (o grande *especulador* de bolsas, que, na maioria das vezes, não declara ao imposto de renda a origem dos recursos com que *opera*; o grande *receptador*; o grande desmanche; os grandes *doleiros*; os exploradores do tráfico internacional de prostituição; os grandes contrabandistas de armas; os grandes golpistas da previdência social; os *bandidos de colarinho branco*, que como administradores públicos, em cargos eletivos ou executivos, amealharam grandes fortunas, sem origem lícita e honesta; os grandes autores de remessas para o exterior, como desvios de divisas, através de expedientes como a famigerada conta legal, dita CC5/68; os verdadeiros donos do tráfico de entorpecentes etc.), de forma a criar uma verdadeira *Fortaleza Europa*, a pretexto de assegurar a privacidade, a intimidade, a vedação do acesso aos bancos de dados, ou às fontes financeiras, em poder do sistema financeiro nacional (SFN). E a essa *lista* supra, acrescente-se a lavagem de dinheiro sujo.

Explicitamente, o sigilo bancário não pode ser considerado integrante absoluto dos arts. 5º, X, XII, *dados*, e XXXIII, da Constituição, por falta de previsão clara, direta e expressa em seu texto, sendo tal *integração* fruto da opinião dos intérpretes da Magna Lei, mormente porque o tema também está vinculado à lei complementar nacional exigida expressamente pelo art. 192 e parágrafos da Constituição, que, entre outros temas, deverá disciplinar o sigilo bancário, quando deve e pode ser quebrado pelo Judiciário, em substituição à previsão do art. 38 e parágrafos da Lei federal nº 4.595/64.

Assim, não se concebe que alguém pugne pela manutenção de um sigilo bancário como óbice absolutamente intransponível ao acesso às contas bancárias, aos depósitos em ouro, para proteger os delinqüentes exemplificados; a *lavagem de dinheiro sujo*; as *doações* a políticos carreiristas; os esquemas em estatais; ou para cercear o direito da fiscalização da Receita Federal; enfim, para proteger o grande sonegador.

Se a corrente que defende *com unhas e dentes* o sigilo bancário para proteger atividades ou pessoas exemplificadas, ou a própria sonegação fiscal, a evasão de divisas, a *lavagem do dinheiro sujo*, a formação do *caixa 2* etc., o cerceamento do acesso pela Polícia Federal e Receita Federal às contas bancárias, tiver êxito, ela deseja no íntimo que o Brasil se transforme num megaparaíso de bandidos refinados, ou, defende um *sistema*, do qual tira vantagens financeiras, ou mesmo participa; ou, finalmente, que o Brasil seja a sede de máfias.

Não há direitos absolutos frente aos interesses públicos relevantes, nem poderia o sigilo bancário se constituir em uma muralha impenetrável, para proteger interesses inconfessáveis, *pessoas acima de qualquer suspeita*, políticos inescrupulosos, *et caterva*. Assim, nesta linha, o sigilo não se presta para proteger ex-governadores, ex-prefeitos, ex-diri-

gentes de estatais (autarquias, fundações públicas, empresas públicas, sociedades de economia mista), que entraram no cargo público pobres e dele saíram com grandes fortunas sem origem lícita, sempre zombando da Lei nº 8.429/92.

55.2. Ministério Público (requisição direta)

Sem determinação de lei complementar nacional (disciplinando o art. 192 e parágrafos da CF), o Ministério Público não pode por ausência de poderes expressos e especiais (que a Lei nº 8.625/93 não lhes concedeu), requisitar, diretamente, a quebra do sigilo bancário, extratos de contas correntes bancárias e demais elementos em instituições financeiras. Para instruir inquérito policial já instaurado, onde aqueles elementos sejam fundamentais – o que deve ser justificado relevantemente pelo Ministério Público, a fim de que a quebra do sigilo não se transforme num poder de massacrar, de fazer devassas abusivas, sob o disfarce da *legalidade* e da titularidade da ação penal – o Ministério Público peticionará perante o juiz competente, cabendo a este, prudente e equilibradamente, diante do caso concreto e das razões relevantes, efetivar a quebra do sigilo bancário e a requisição dos elementos estritamente necessários, precisando no ofício: (1) o nome dos investigados, sua identificação completa, os períodos em que se fazem necessários os elementos em poder da instituição financeira, (2) o número do inquérito policial, ou do processo penal já em curso. Essas cautelas e prudências visam simultaneamente:

a) evitar que o cargo e as atribuições deste se transformem numa ameaça permanente contra qualquer cidadão; e partir daí, a vindita, o desvio e o abuso de poder passem a orientar a quebra do sigilo bancário, desenfreado, como verdadeira devassa, para penetrar a fundo, na vida particular do cidadão, mormente se este não registra desabonos de natureza infamante, nem danos contra o erário da Fazenda Pública;

b) o exercício regular do direito à quebra do sigilo bancário, sempre pautado dentro da estrita necessidade de coleta de elementos, sem extravasamentos, o que caracterizará o próprio abuso do direito no exercício do cargo ou *munus* público, gerando o direito à reparação por danos morais, decorrentes do abuso de autoridade;

c) evitar que a quebra se transforme numa norma genérica de conduta, quando é mais que certo que ela é medida sempre *in extremis;* e depende sempre da preexistência de um processo penal em andamento ou de um inquérito policial já instaurado, nunca, jamais, para a instauração de um ou de outro;

d) impedir que o processo penal se forme com prova ilícita: a quebra do sigilo bancário, sem autorização judicial (STJ, RHC nº 6.566-PR, 5ª T., DJU-I de 17.11.97, p. 59.650). Contra a quebra direta, pelo MP: STF, RTJ 169/700-703, 2ª T.

55.3. Inteligência das decisões abaixo:

STJ, HC nº 2.352-8-RJ, 5ª T., Ministro Assis Toledo, DJU-I de 9.5.1994, p. 10.882; AG nº 95.762-MG, DJU-I de 26.11.1996, p. 46.545. Sobre o tema, ver, também, CTN, arts. 197, II e seu parágrafo único, 198 e seu parágrafo único; art. 38 e parágrafos da Lei nº 4.595/64 (STJ, HC nº 2.019-7-RJ, DJU-I de 9.5.1994, pp. 10.881-882).

55.4. Processo administrativo-fiscal

Observadas as cautelas a que se referem o Código Tributário Nacional, arts. 197, II e parágrafo único, 198 e seu parágrafo único; e o art. 38 e parágrafos da Lei Federal nº 4.595/64, instaurado o processo administrativo-fiscal ou previdenciário, e dentro dos pressupostos a que aludimos em "Ministério Público", retro, o juiz requisitará a quebra do sigilo bancário e demais informações e elementos em poder de instituições financeiras (extratos de contas, depósitos de valores, depósitos de ouro, caução de títulos etc.) (STJ, REsp nº 37.566-5-RS, 1ª T., j. em 2.2.1094, *Boletim da AASP* nº 1.912, p. 261j). Ver: "Medida cautelar. Efeito Suspensivo a RMS"; STJ, REsp nº 152.455-SP, 2ª T., DJU-I de 15.12.1997, p. 66.371-372, exigindo situação excepcional.

55.5. Ministério Público Federal

Como visto em "Ministério Público" (STF, Inq. nº 907-5-DF, DJU-I de 6.10.1994, p. 26.679).

55.6. Tribunal Regional ou Superior Eleitoral. Membros do Congresso Nacional

Nem o Tribunal Regional Eleitoral, nem o Tribunal Superior Eleitoral podem requerer ou determinar a quebra do sigilo bancário, ou a requisição de elementos em poder das instituições financeiras, quando se referir a membros do Congresso Nacional (deputados federais, senadores), já eleitos, diplomados e empossados, ainda que as informações digam respeito a eventuais delitos de abusos de poder econômico, durante a campanha em que se elegeram ou reelegeram.

Tal competência, enquanto vigente a Constituição, sem alterações pertinentes é do STF; somente o Supremo Tribunal Federal pode determinar a quebra do sigilo bancário ou requisitar elementos em poder de instituição financeira (STF, Recl. nº 511-9-PB, Plenário, v.u., DJU-I de 15.9.1995, p. 29.506).

55.7. Prefeitos municipais

Por identidade de razão com o julgado anterior, somente o Tribunal de Justiça do Estado ou do Distrito Federal tem competência para a quebra do sigilo bancário ou para a requisição de elementos em poder da instituição financeira, mesmo em se tratando de abuso do poder econômico em campanha (CF, art. 29, incisos VIII; e X, na redação da EC nº 1/92). *Crimes "federais"*: TRF da Região. *Crimes eleitorais*: TRE.

55.8. Governador de Estado e do Distrito Federal

Se a quebra do sigilo bancário diz respeito à sonegação fiscal (crime comum, e não de responsabilidade), ela só poderá ser determinada pelo Superior Tribunal de Justiça (CF, art. 105, I, *a*).

55.9. Inquérito policial

Considerando que o sigilo bancário não é um direito absoluto, cedendo lugar ao interesse público relevante e à própria verdade real que deve presidir o processo penal e sua boa e correta instrução, o Superior Tribunal de Justiça manteve quebra de sigilo bancário para instruir inquérito policial, que havia sido determinada pela Justiça competente (AgRg no Inq. nº 187-DF, Corte Especial, v. u., DJU-I de 16.9.1996, p. 33.651).

No mesmo sentido: STF, RTJ 157/44-50, Pleno, um voto vencido, com a nota de que "a quebra do sigilo bancário não afronta o art. 5º, X e XII, da Constituição Federal".

55.10. Justiça Federal. Tributos e contribuições federais

Compete privativamente à Justiça Federal autorizar a quebra do sigilo bancário nos casos de inquéritos policiais já instaurados, ou de complementação de instrução do processo penal em curso, nos crimes tributários, previdenciários e da seguridade social, aí compreendidos:

a) a apropriação indébita de IPI, IRF, CPMF, IOF, INSS e demais tributos ou contribuições federais de fonte;

b) sonegação fiscal de tributos ou contribuições federais, tais como FGTS, INSS, Funrural, ITR enquanto federal, imposto de importação, IPI, imposto de renda, imposto de exportação e demais tributos e contribuições federais: PIS, Cofins;

c) falsidade ideológica, falsificação material, uso de documento falso, conexos com os delitos supra;

d) contrabando e descaminho;

e) evasão de divisas, exportações fantasmas, fraudes cambiais, etc.

Essa competência tem raízes no atual art. 109, inciso IV, da Constituição Federal, e não é objeto da delegação a que se refere o § 3º do mesmo artigo. A *competência originária* é do Tribunal Regional Federal da Região. (Cf. art. 108, I; e Prefeitos Municipais).

55.11. Justiça Estadual

A quebra do sigilo bancário, em se tratando de crimes de competência estadual, relativamente aos tributos e contribuições dos estados e municípios, será determinada pelo juiz competente para julgá-los, em 1º grau, ou do tribunal competente, originariamente, ou em grau de recurso (TJ, TACRIM).

55.12. Abuso de poder. Ministério Público. Sigilo bancário

Caracteriza abuso de poder do Ministério Público a requisição de informações diretamente ao estabelecimento bancário ou instituição financeira, gerando o direito ao pedido de *habeas corpus* pelo prejudicado.

A requisição de informações só pode ser feita através do Poder Judiciário e, ainda assim, em decisão fundamentada relevantemente, e que se destine a processo já instaurado (inteligência da decisão do STJ, RHC nº 5.065-MG, 3ª T., DJU-I de 29.9.1997, p. 48.228).

55.13. Sigilo bancário. Execução fiscal

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o RMS nº 7.275-SP (2ª T., DJU-I de 10.3.1997, p. 5.941), deu provimento ao recurso do contribuinte executado pelo fisco, para repelir o excesso de poder do juiz estadual, que determinou a penhora em conta bancária, de mero devedor do ICMS, quebrando o sigilo bancário, fora dos parâmetros do art. 38 da Lei federal nº 4.595/64, e a *contrario sensu* das garantias do art. 5º, XII, da Constituição, mesmo porque, se a empresa não tinha bens penhoráveis, a providência adequada seria então a penhora em até 30% do faturamento líquido mensal, obedecidas as regras específicas do art. 11, § 1º, da Lei nº 6.830/80, independente da concessão de parcelamento da dívida pela procuradoria em juízo, o que obstaria a penhora sobre o faturamento, enquanto o acordo fosse cumprido.

A decisão obstativa do Superior Tribunal de Justiça é um marco histórico, que impede a prática de qualquer desvio, abuso ou excesso de poder especialmente quando se trata de providências que beneficiam o hiper contra o hipossuficiente, tudo à deriva da Constituição Federal e da própria Lei nº 6.830/80, isto é, do *due process of law*.

55.14. Medida cautelar. Efeito supensivo a RMS. Requisição da Receita Federal a banco. Art. 38 e parágrafos da Lei nº4.595/64. CTN, arts. 197, II, parágrafo único e 198 e parágrafo único

Determinado banco impetrou mandado de segurança para desobrigar-se de informar à Receita Federal dados e elementos concretos relacionados com contribuinte sob fiscalização e cliente do banco.

Denegada a segurança originária, foi manejado o recurso ordinário em mandado de segurança (RMS) e pedida medida cautelar ao Superior Tribunal de Justiça, com o mesmo objetivo: obter efeito suspensivo para desobrigar o banco de prestar os informes solicitados formalmente, tendo sido denegada a liminar na MC nº 464-DF (DJU-I de 29.4.1996, p. 13.498).

55.15. CPMF. Informações das instituições financeiras

O Ministro da Fazenda, ao editar a Portaria nº 106 (DOU-I de 19.5.1997, p. 10.252), dispondo sobre as informações que as instituições financeiras devem prestar à Receita Federal quanto à arrecadação da contribuição provisória sobre movimentação financeira (CPMF) (Lei nº 9.311/96), deu garantia expressa de que a Receita Federal não poderia usar

ou utilizar-se dos dados, para fins de fiscalização ou de constituição de crédito tributário a qualquer título ou modalidade (art. 3º, invocando o sigilo fiscal, disciplinado nos arts. 197 e 198 do CTN), referente a outros *tributos ou contribuições* que não a própria contribuição provisória.

55.16. Sigilo bancário. Quebra. Procedimento fiscal

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial nº 22.824-8-CE (RSTJ 88/65-76), decidiu que a norma do art. 8º e seu parágrafo único da Lei federal nº 8.021/90, que trata da quebra do sigilo bancário, não é auto-aplicável, dependendo de normas específicas do Ministro da Fazenda, não podendo, portanto, ser aplicada automaticamente pelos auditores fiscais da Receita Federal, ou autoridades fazendárias federais, salvo, sempre, por ordem específica de juiz federal.

Lembramos, contudo, que uma antiga portaria do Ministro da Fazenda disciplinou a requisição de informações dos bancos: GB-18, de 23 de janeiro de 1969, através do chefe da repartição fazendária federal local (cf., ainda, a Portaria nº 493, do Ministro da Fazenda, DOU-I de 6.12.1968, disciplinando a fiscalização dos depósitos bancários).

55.17. Sigilo fiscal. Quebra. Competência

A competência para requisitar informações fiscais, cópias de declarações de rendimentos e bens, à Receita Federal, nos casos dos tributos e contribuições federais, é da Justiça Federal, para a instrução de inquéritos policiais em andamento, ou processos penais em andamento, ou suas complementações, em se tratando de crimes relativos aos tributos e contribuições federais.

Nos crimes relativos a tributos e contribuições estaduais, a competência é da justiça comum dos estados, mesmo que se refiram a delitos contra estes ou contra os municípios (tributos e contribuições municipais). A requisição será para a Secretaria de Fazenda (estado) ou de Finanças (município).

Pode a Receita Federal vedar acesso ao Tribunal de Contas da União, quando este investiga corrupção, tomadas de contas, enriquecimento ilícito no exercício de cargos ou funções ou em auditoria e inspeções?

Para nós, não, pois o Tribunal de Contas da União tem competência específica constitucional para esses encargos e misteres, mas para a Receita, sim. É o que aconteceu no Processo nº 2.002045/96-88, publicado no DOU-I de 12.9.1996, pp. 18.050-055.

55.18. Sigilo telefônico. Quebra

Considerando que o sigilo garantido pela Constituição Federal não é, nem jamais poderia ser absoluto a proteger crimes, bando ou quadrilha, crimes organizados, sonegação

fiscal e golpes contra a previdência, contra o patrimônio público, o juiz, ou o relator nos processos originários, pode determinar a quebra do sigilo telefônico, desde que a decisão seja motivada relevantemente e demonstrado que sem ela não se obterá nenhum êxito. É o caso de:

a) seqüestros de pessoas, mormente para extorsão;
b) seqüestros de pessoas para fins políticos, por vingança, acertos de contas etc.;
c) rapto de bebês recém-nascidos;
d) tráfico de bebês;
e) contrabando de armas e munições pesadas;
f) tráfico de tóxicos;
g) receptação de cargas roubadas;
h) grandes doleiros;
i) empreitadas de pistoleiros;
j) crimes hediondos ou por bando ou quadrilha;
k) excepcionalmente: emissão habitual de notas frias.

Com *reservas*, sobre o tema da quebra do sigilo telefônico, cf. STF, HC nº 75.232-2, liminar, DJU-I de 16.4.1997, pp. 13.273-274; DJU-I de 30.4.1997, pp. 16.300-301; HC nº 75.287-0, liminar, DJU-I de 30.4.1997, pp. 36.301-302. Confira, ainda, a Lei Federal nº 9.296/96.

56. PARCELAMENTO INTEGRAL DA DÍVIDA ANTES DO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. Prova formal e cabal do pagamento das parcelas

A prova do pagamento das parcelas – mormente a partir da segunda, quando o documento de arrecadação já deve mencionar o número do processo administrativo – há de vincular cada parcela recolhida ao número do processo de parcelamento no documento de arrecadação.

Essa vinculação há de ser perfeita, para que se tenha a mais absoluta certeza do acordo entre a Fazenda Pública e o contribuinte, o que elimina e descaracteriza o dolo dos responsáveis penais, desnaturando por sua vez, o *animus nocendi, o animus lucrandi* no delito de sonegação fiscal, ou o *animus habendi rem sibi* no crime de apropriação indébita fiscal ou previdenciária. Ver, no capítulo I, "Parcelamento antes da denúncia".

Daí que, se o pedido de parcelamento integral do débito é feito e ocorre de imediato o recolhimento da primeira parcela, antes do recebimento da denúncia do Ministério Público (o que a jurisprudência do STJ tem aceito como causa extintiva da punibilidade ou elisiva do dolo), é preciso que não haja a menor dúvida sobre se a dívida objeto do parcelamento se refere ao imposto sobre produtos industrializados (IPI) (do período e valor); ou ao ICMS (do período e valor). *Cada parcela quitada deve expressar o que foi recolhido.*

Elemento importante na autenticação do banco recebedor é a data, dia, mês e ano, bem como o número de autenticação do banco, para que, pelo número, colocado automaticamente pela máquina autenticadora, se verifique a hora em que foi efetuado o recolhimento, já que a denúncia pode ter sido recebida no mesmo dia, mas posteriormente ao recolhimento.

57. CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL E CONEXOS. Competência para julgar. ICMS

Não se tratando de crime contra o patrimônio, na exegese e na ética do Código Penal, não há espaço para o Tribunal de Alçada Civil ou Criminal com competência criminal (art. 108, IV, *a*, da Loman), mesmo porque a pena do crime de supressão ou redução de tributos ou contribuições é de reclusão, e o Tribunal de Alçada Criminal só julga delitos com pena de detenção, exceto os contra o patrimônio, que não é o caso da sonegação fiscal, tratada em leis especiais (4.729/65 e 8.137/90).

Sonegação fiscal de tributos e contribuições, estaduais ou municipais (incluído o DF), é de competência originária ou recursal do Tribunal de Justiça dos Estados e do Distrito Federal.

58. IMPORTAÇÃO PARA INDUSTRIALIZAÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO. Base de cálculo do ICMS. Inconstitucionalidade. Imposto não devido

Nas importações de mercadorias e produtos que se destinem à comercialização ou à industrialização, o valor do IPI não pode ser incluído na base de cálculo do ICMS, por ofender o art. 155, § 2º, inciso XI, da Constituição, sendo inconstitucional o art. 24, § 1º, nº 4, da Lei paulista nº 6.374/89 (STF, RE nº 204.725-2-SP, 1ª T., DJU-I de 12.9.1997, p. 43.741, com a invocação do precedente do Pleno: RE nº 191.648, onde essa inconstitucionalidade foi declarada, mas, a Fazenda Pública continuou a exigir o imposto com base em lei inconstitucional).

Se o dispositivo da lei local que autorizava a inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS, para majorar o valor deste último, foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, tem-se que essa declaração, após a sua publicação, retroage sempre *ex tunc*, alcançando a lei desde a sua vigência, tolhendo-lhe os efeitos no nascedouro, o que tem como conseqüências imediatas:

a) quem pagou com base na lei estadual írrita, deve pedir o indébito de volta, ou requerer a compensação com dívida de igual natureza, líquida, certa e vencida;

b) os agentes do fisco ou a sua administração tributária e fazendária (Procuradoria da Fazenda), não podem mais exigir o procedimento írrito, nem lavrar autos de infração, já que a não-inclusão do IPI na base de cálculo deixa de ser obrigação do contribuinte. Essa exigência do fisco ou da fazenda caracterizará, por outro lado, o excesso de exação em concurso formal com o abuso de poder (art. 20 da Lei nº 8.137/90 c/c a alínea *h* do art. 4º da Lei nº 4.898/65);

c) qualquer processo penal com fulcro nesse tema deverá ser arquivado de imediato, pela total impossibilidade jurídico-constitucional de seu prosseguimento, a qual caracterizará também o abuso de poder do juiz, com o seu prosseguimento; e nenhuma denúncia poderá ser feita ou recebida com base inconstitucional;

d) tratando-se de decisão de ordem pública cogente, ela vale *erga omnes* tão logo publicada na seção I do Diário da Justiça da União (DJU), independentemente de reso-

lução do Senado Federal suspendendo sua eficácia, já que a declaração de inconstitucionalidade sempre retroage *ex tunc,* fulminando o ato, a lei ou o seu dispositivo desde a sua vigência.

59. ERRO DO CONTRIBUINTE. Declaração errada. Fato gerador inexistente. Imposto indevido. GIA – DIPJ

A declaração feita pelo contribuinte, em formulário oficial padronizado e entregue em bancos autorizados ou nas repartições fazendárias, embora seja uma confissão de dívida, quando nela há declaração de saldo devedor de impostos ou contribuições sociais a ser recolhido pelo contribuinte, admite, porém, prova em sentido contrário, isto é, a confissão apriorística de dívida é sempre *juris tantum* e não *jure et jure.* O mesmo se aplica à declaração do imposto de renda de fonte (DIRF) e a qualquer outra declaração.

Daí que o erro do contribuinte declarando-se devedor da Fazenda Pública, em existindo erro no *an debeatur* (por ausência da ocorrência do fato gerador, ou fato gerador inexistente), ou no *quantum debeatur* (erro no cálculo, na alíquota, na base de incidência ou de cálculo, no valor tributável etc.), não gera direitos para a Fazenda Pública receber ou locupletar-se daquilo que o contribuinte não lhe deve.

Mas cabe ao próprio contribuinte provar quando, onde e quanto, relativamente ao erro, o que fará através de auditoria contábil de reconstituição de escrita contábil e fiscal, trabalho técnico privativo de contador. Os casos mais comuns são:

a) erro material em valores, como nos exemplos do *quantum debeatur* retro;

a) fato gerador de um imposto que pertencendo à fazenda A, foi declarado à fazenda B (caso do ISS com o ICMS);

c) fato gerador inexistente, não ocorrido;

d) caso de suspensão ou de diferimento de imposto, que é considerado erroneamente como fato gerador e incidência imediata;

e) alíquota errada, o que resultará num imposto maior que o devido (se o contribuinte aplicar uma alíquota maior que a devida). No caso exclusivo do imposto sobre produtos industrializados (IPI) ou do imposto de renda na fonte (IRF), a cobrança do primeiro na nota fiscal ou o desconto em relação ao segundo obrigam o contribuinte a recolher aos cofres federais o que cobrou na nota fiscal ou o que descontou de terceiros;

f) erros nos transportes de valores ou nas somas, etc.

Os erros, devidamente comprovados documentalmente e pela auditoria contábil, não podem originar o crime de sonegação fiscal, nem o de apropriação indébita. Eles serão corrigidos na escrituração fiscal e na contabilidade do contribuinte, se pessoa jurídica, com embasamento na auditoria contábil.

Em se tratando de pessoa física, o erro deverá ser corrigido com a retificação da declaração à Receita Federal.

O erro do contribuinte não pode penalizá-lo, nem criar-lhe obrigação no plano tributário, previdenciário, da seguridade social e também no plano penal relacionado com a ordem tributária, previdenciária ou da seguridade social.

Sobre erro do contribuinte, em declaração à fazenda, temos, *ad exemplificandum*, as seguintes decisões do Supremo Tribunal Federal: RE nº 102.939-SP, 2ª T., RTJ 112/884-887, RE nº 101.093-SP, 1ª T., RTJ 126/213-215, RE nº 104.767-SP, 1ª T., RTJ 122/298-299 e RE nº 107.111-SP, 2ª T., RTJ 117/413-415.

Em ocorrendo denúncia de contribuinte, por suposto crime (o que só pode acontecer se houver precipitação do Ministério Público em denunciar abusivamente, sem requerer a abertura do inquérito policial com a obrigatória realização da perícia contábil conclusiva), estando presente o erro do contribuinte (via de seus prepostos), o defensor deverá demonstrá-lo com a prova documental respectiva e a falada auditoria contábil já na *defesa prévia*, e aí requerer a realização da perícia contábil em juízo, para provar a improcedência total ou parcial da denúncia.

Silenciando o juiz, agora em sede de *alegações finais*, com fulcro nos arts. 5º, LV e LVII da Constituição e arts. 158 e 176 do Código de Processo Penal, reiterará o pedido de realização da perícia contábil.

Se ainda assim não for realizada a perícia contábil, e sobrevir sentença condenatória, esta será nula e totalmente inconvalidável, o que dará azo ao *habeas corpus* para tal fim.

Caracteriza a nulidade:

a) cerceamento de defesa e quebra do contraditório;

b) ofensa às garantias do art. 5º, LV e LVII, da Constituição;

c) negativa de vigência dos arts. 158, 176, 399 e 499 do Código de Processo Penal;

d) falta completa de fundamentação da sentença.

Em sede de apelação criminal, deverá ser enfocado o inciso III do art. 386 do Código de Processo Penal, para que a absolvição do réu seja com base nesse dispositivo.

60. VENDAS PARA CAMELÔS, AMBULANTES OU SACOLEIROS. Comércio irregular. Cautelas na operação

O industrial ou atacadista que vende para camelôs, ambulantes ou comércio irregular, deve munir-se de todas as cautelas possíveis, emitindo notas fiscais regulares com o nome dos compradores, sua perfeita identificação (cédula de identidade, inscrições na prefeitura, no ISS etc.), a fim de que não venha a ser acusado de incentivar ou fomentar a sonegação fiscal, seja pelo subfaturamento, seja pela emissão de notas brancas, seja pela ausência da identificação total do comprador como exposto acima, seja pela emissão de notas paralelas ou frias ou mesmo notas-sanfonas.

A previsão do art. 11 da Lei nº 8.137/90 não admite, nessa parte, qualquer justa causa elisiva para o vendedor, posto que lhe cabe cercar-se de todas as garantias e cautelas, em face do próprio volume de compras feitas pelos camelôs, ambulantes ou comércio irregular, aí incluídos os sacoleiros, o que por si só já faz crer na revenda de mercadorias e não uma compra para uso próprio ou consumo.

Por outro lado, o industrial ou atacadista deve ter sempre à mão, em se tratando de período recente (um, dois ou três anos), as notas fiscais de venda, isto é, os talonários ou blocos de notas ou as *sanfonas* com as cópias autênticas das notas fiscais de vendas feitas,

para exibi-las de pronto aos agentes do fisco, que, para isso, devem sempre intimar o contribuinte por escrito, com prazos nunca inferiores a cinco, dez, quinze ou vinte dias, conforme o período e a quantidade de documentos a serem exibidos.

61. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. Sonegação fiscal

Embora já tenhamos falado em várias oportunidades da possibilidade e da viabilidade da sonegação fiscal em relação às contribuições sociais, cabe aqui fazer um resumo geral dos casos que acontecem às centenas e aos milhares, em face da vultosa carga tributária, asfixiando as atividades produtivas, que foi prestigiada de todas as formas possíveis pelo Constituinte (ou aventureiro?), que elaborou a Carta de 1988.

1. Empregado *não registrado.* A falta de registro do trabalhador que mantém vínculo laboral, dependência econômica, subordinação hierárquica, trabalho habitual etc., acarreta, automaticamente, a sonegação fiscal de fundo de garantia (FGTS) e contribuições previdenciárias da empresa e do empregado;

2. Receitas *sonegadas* (subfaturamento, vendas sem notas, vendas não registradas em máquinas registradoras, vendas com notas brancas, serviços prestados sem a emissão da nota fiscal etc.):

a) acarretarão redução ou a supressão do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), com o reflexo na contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL);

b) acarretarão o não recolhimento do PIS e da Cofins, sobre a parcela da receita sonegada.

3. Vendas do produtor rural *sem notas.* A pessoa jurídica que não emitiu a nota fiscal, certamente não recolherá o Funrural, enquanto este for devido.

Em se tratando de pessoa física, produtor rural, o não recolhimento da contribuição especial sobre a produção agrícola, a que se refere a Lei nº 8.212/91, ainda dificultará, grandemente, a fiscalização do INSS. Art. 25, I e II, na redação da Lei nº 9.528/97.

62. DESTAQUE DO IPI E DO ICMS NA NOTA FISCAL

O destaque do ICMS ou do IPI na nota fiscal e na escrituração dos livros fiscais e contábeis da empresa, estando corretas as respectivas alíquotas, a base de cálculo, valor tributável ou de incidência, mesmo que sobrevenha eventual atraso no recolhimento do imposto (saldo devedor apurado no livro respectivo, a favor da fazenda), não pode caracterizar sonegação fiscal do *quantum* em atraso, porque estão ausentes o dolo específico ou qualquer fraude fiscal. O que era devido ao Estado ou à União foi escriturado, não houve omissão dolosa.

E, eventual erro no destaque, na escrituração, não provando o fisco o dolo do contribuinte para reduzir ou suprimir o imposto, não caracteriza o delito de sonegação fiscal.

A sonegação fiscal exige sempre dolo específico e a prática de uma fraude fiscal para possibilitar aquela, fraude essa que vem representada por um crime-meio, onde sobressai o *falsum* em todas as suas modalidades e formas.

63. FATOS FISCAIS RELEVANTES COM EVENTUAIS REFLEXOS NO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL

63.1. Adiantamento de clientes

É normal e constitui verdadeiros *usos e costumes*, em determinados ramos de atividades, que o cliente, adquirente ou usuário encomendante, efetue um adiantamento de numerário (via cheques) ao fornecedor ou fabricante, ou mesmo, ao prestador de serviços, tais como sói acontecer nas atividades a seguir exemplificadas:

a) fabricantes de máquinas e equipamentos de produção ou para uso exclusivo do encomendante, cujo processo de fabricação e entrega do produto dura meses;

b) serviços técnicos de elaboração de projetos de geologia ou de engenharia consultiva de grandes empreendimentos, com duração média ou longa;

c) projetos completos para instalação de usinas, complexos químicos, plantas industriais complexas; petroquímicas; usinas nucleares;

d) estudos de viabilidade técnico-econômica, por escritórios de engenharia ou geologia;

e) construção de obras de arte (engenharia, tais como: grandes pontes, viadutos, complexos viários, rodovias de grande extensão, ferrovias etc.).

Os prestadores de serviços ou fabricantes exemplificados, recebem como *adiantamentos* de clientes, valores expressivos, que são creditados em conta específica, como, por exemplo, *adiantamento de clientes*, *serviços a executar* ou *obras em andamento de clientes*, devendo, na conclusão da obra ou serviço, serem apropriadas as receitas respectivas, creditadas em contas específicas de resultados a débito da conta de *adiantamentos ou similares*, que é uma conta transitória.

A apropriação das receitas efetivadas pode também ser feita, à medida que os serviços são entregues e emitidas as respectivas notas fiscais ou faturas dos serviços prestados.

O mesmo procedimento tem sido praxe também nos casos em que a indústria ou os grandes atacadistas compram plantações ou culturas a serem colhidas dentro de meses (safra fundada), afim de garantir a manutenção de estoques e insumos de produção e segurarem os preços. Este procedimento pode, em tese, caracterizar abuso do poder econômico. Neste caso, o adiantamento do numerário é feito para o produtor rural ou a empresa que produz os hortifrutigranjeiros, ou mesmo leite e seus derivados.

O procedimento de contabilização é idêntico ao já visto, mudando apenas a denominação da conta credora das receitas.

Cabe ao fisco *diligenciar* (e não partir da presunção fiscal apriorística de que todos *adiantamentos* ou *recebimentos* antecipados já foram liquidados e não houve a apropriação das receitas nas contas de resultados contábeis), e efetuar uma auditoria contábil, *conciliando* a conta de adiantamentos de clientes, para *detectar*, à luz dos respectivos contratos firmados entre a empresa que adiantou o numerário e a que recebeu (ou o produtor rural, pessoa física), e dos prazos normais que vigoram para a entrega dos produtos, das máquinas ou equipamentos, ou a conclusão das obras ou a prestação dos serviços, a *efetivação* das receitas, bem como a sua correta apropriação nas respectivas de contas de resultado, a débito da conta de adiantamentos de clientes, ou conta similar.

A natureza contábil da conta de adiantamentos é de uma *conta corrente gráfica* de natureza transitória.

Constituirá fraude fiscal, por omissão dolosa – o que exige prova cabal e documental idônea, a cargo exclusivo do fisco – a não apropriação das receitas já efetivadas (serviços prestados e concluídos, obras concluídas, equipamentos e máquinas já fabricados e entregues ou postos à disposição do encomendante), nas contas de resultado do exercício em que tais eventos se consumaram, sem que as contas de resultados contábeis positivos (receitas auferidas) registrassem os valores faturados, isto é, para os quais deveria ter ocorrido a emissão da nota fiscal ou da fatura, o que vai também e simultaneamente descaracterizar a exatidão dos balanços patrimoniais, que omitem os créditos a receber, ou mesmo os valores recebidos (depositados em bancos ou em contas de dirigentes, parentes ou controladores do capital).

As peças contábeis (balanços patrimoniais e contas de resultados contábeis) tipificarão, então, o delito de falsidade ideológica, cuja finalidade será a supressão ou a redução dos impostos e contribuições devidas legalmente, ou a sua postergação ilegal.

O tributo mais visado, de modo geral, é o imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), em relação à receita auferida e efetivada em determinado exercício, que é postergado ilegalmente, posto que, embora os serviços já estivessem concluído, as obras entregues, as máquinas e equipamentos fabricados, eles não foram faturados, não houve emissão de notas fiscais ou de faturas e, conseqüentemente, os livros contábeis não receberam os respectivos lançamentos obrigatórios do fato modificativo do patrimônio (aumento do patrimônio, não registrado). O mesmo se aplica ao IPI, ao ICMS, ao ISS se não existe isenção.

Obviamente que contribuições sociais que incidem sobre a receita bruta ou faturamento são reduzidas pela postergação ilegal (PIS, Cofins, CSLL).

Todo o trabalho de prova de que as receitas foram auferidas num determinado exercício, mas não contabilizados nele, constitui ônus exclusivo do fisco, por se tratar de fato constitutivo do seu direito de lançar e de constituir o respectivo crédito tributário pelo auto de infração (CTN, arts. 113, § 1º, 114, 116, I, c/c os arts. 142 e 144).

Nos trabalhos de auditoria contábil serão observados sempre, em cada caso concreto:

a) as particularidades ou peculiaridades do processo produtivo, ou da espécie e natureza dos serviços prestados, ou das obras de arte de engenharia;

b) os usos e costumes normais da atividade, bem como as regras de direito privado que regem seus contratos (CTN, arts. 109 e 110);

c) a época das colheitas, conforme o produto, a região produtora, as variáveis meteorológicas comprovadamente ocorridas na região ou lugar das plantações, tais como: chuvas torrenciais ou seca prolongada, calor excessivo, frio intenso, vendavais, tornados ou furacões, enchentes e inundações de grandes proporções e que não eram previsíveis, por não serem repetitivas, pragas etc.;

d) os preços correntes na praça, na região, para detectar subfaturamento.

63.2. Apropriação de receitas. Trabalhos concluídos. Conseqüências

Em contabilidade, apropriar receitas significa efetivar a receita, registrando-a em conta de resultados positivos do exercício, que pode ter qualquer denominação, como, por

exemplo, receitas de obras e serviços prestados, obras concluídas e entregues, serviços prestados e vendas de produtos etc.

Nos casos ora estudados, a receita estava diferida e devia ser apropriada no momento em que:

a) a obra foi concluída;

b) os serviços foram ultimados, considerando-se prestados;

c) a produção das máquinas ou equipamentos foi terminada;

d) os produtos hortifrutigranjeiros foram colhidos e entregues, ou postos à disposição do adquirente atacadista ou industrial.

Portanto, a não apropriação de uma receita efetivamente já auferida, em face da realização ou da conclusão de uma obra, serviço, do acabamento de uma máquina ou equipamento sob encomenda ou da colheita da safra, constitui uma omissão dolosa, em tese, já que a conseqüência será a postergação do imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ) e das contribuições sociais exemplificadas, pela ausência da receita auferida na conta de resultado contábil do exercício, além dos reflexos no IPI, no ICMS, no ISS, conforme o caso de cada um.

A conta de *adiantamentos de clientes*, embora de natureza contábil, tem íntima ligação e nexo de causalidade com fatos que podem tipificar supressão ou redução de receitas, de lucro, de faturamento, no exercício em que os fatos contábeis deviam ter sido apropriados.

63.3. Atividades ilícitas. Responsabilidades fiscal e penal. Separação

Como já foi abordado neste capítulo, as atividades ilícitas, tais como: indústria e comércio de tóxicos e afins, serviços de distribuição de tóxicos, disque-pó, comércio de descaminho ou de contrabando, jogos de azar, desmanches ilegais de veículos automotores, tratores e semelhantes, fabricação de artefatos de pólvora ou explosivos não autorizados, aluguel ou arrendamento de armas pesadas e respectivas munições para assaltos a carros fortes, bancos ou liberação de presos etc., mesmo quando exploradas com aparência de normalidade e regularidade, através de firmas ou *empresas de fachada*, sob a aparência do *bom direito*, têm sua tributação normal, em face de ocorrência de fatos geradores dos impostos que incidem sobre as operações de circulação de mercadorias (ICMS), sobre as saídas tributados na forma da tabela anexa à Lei Complementar nº 56/87 (antigo DL nº 834/69) pelo ISS, e sobre o lucro líquido, arbitrado no caso da inexistência de escrituração contábil regular (IRPJ), bem como, sofrem ainda a incidência da Cofins e do PIS, sobre o faturamento ou receita bruta e da contribuição social sobre o lucro (CSLL), com base na previsão dos arts. 3º e 118, 126 e seus incisos do Código Tributário Nacional c/c o art. 26 da Lei nº 4.506/64, este explícito quanto ao imposto de renda, independentemente da responsabilidade penal dos dirigentes de fato das firmas ou empresas, sejam elas regulares, irregulares ou de fato, estejam registradas no registro do comércio (juntas comerciais) ou cartórios de títulos e documentos ou não; haja exploração econômica em nome de firma individual de fachada ou regularizada, ou as operações se processam no conjunto fechado de sociedades familiares, de aparentados ou mesmo num grupo de estranhos.

Há que se separarem as responsabilidades. A fiscal em relação ao direito do fisco de cobrar, lançar, exigir os tributos e as contribuições legalmente devidas, como demonstrado

acima, da responsabilidade penal, que se refere aos delitos tipificados no Código Penal, nas leis especiais penais, ou nas leis especiais fisco penais (8.137/90 e 8.212/91).

Responsabilidades distintas reclamam processos próprios e distintos, em esferas distintas: na responsabilidade fiscal, o processo está a cargo da administração tributária (e previdenciária quanto aos empregados, obviamente mantidos sob dependência econômica e subordinação hierárquica em funções habituais, mas não registrados, bem como o FGTS); e na responsabilidade penal, o processo estará a cargo do Ministério Público que irá requerer a instauração do competente e obrigatório inquérito policial prévio e anterior à ação penal pública incondicionada, pela Polícia Federal, nos crimes *federais* (IPI, IRPJ, Cofins, PIS, INSS, CSLL) e pela polícia civil estadual, nos crimes *estaduais e municipais* (ICMS, ISS).

A tributação, por sua vez, não constitui sanção do ato ou de qualquer atividade ilícita, de qualquer profissão dedicada ao delito, posto que aí estão as pessoas (agentes ativos) a delinqüir, em caráter habitual, como meio de vida ou profissão; além do que, o direito repudia e não sanciona o ato ilícito civil, muito menos o ilícito penal, mesmo porque os direitos-garantia da livre empresa, da livre iniciativa, da economia em regime de mercado ou de livre concorrência, não se aplicam às atividades econômicas ilícitas, ainda que estas estejam camufladas sob o manto da licitude, como sói acontecer com as empresas de fachada, que exercem regularmente atividades lícitas para encobrir atividades ilícitas que sempre preponderam sobre as primeiras e geram receitas ou lucros maiores, sem pagamento de impostos ou contribuições.

A Constituição Federal – salvo a famigerada imunidade do art. 228 – não contêm nenhuma outra criando o *direito de delinqüir*, mesmo que os agentes do ilícito penal sejam diplomatas aqui acreditados ou credenciados, cônsules estrangeiros, senadores ou deputados federais e estaduais. Todo aquele que pratica crime tipificado anteriormente *é um delinqüente.*

Ademais, seria uma iniqüidade gritante, uma injustiça aberrante, imoral e teratológica, deixar de tributar as atividades ilícitas, bem como deixar de onerar com o imposto de renda de pessoa física (IRPF) os componentes dos bandos ou quadrilha, enquanto as atividades lícitas são gravadas normalmente pelos impostos e contribuições mencionados e as pessoas físicas sofrem o ônus do imposto de renda devido. O princípio da isonomia constitucional ruiria por terra, relegando-se ao mais completo desprezo, tanto o art. 5º, *caput*, 1ª parte, quanto o inciso II do art. 150, ambos da Constituição.

63.4. Algumas atividades ilícitas, porém, lucrativas. Enumeração

Sujeitam-se às responsabilidades tributária e penal, independentes, autônomas, os agentes comprovadamente responsáveis, que explorem atividades mercantis ou econômicas, porém, delituosas, e lucrativas, de que são exemplos atuais:

a) o *roubo de cargas*, especialmente de matérias primas, materiais de aplicação na indústria; eletro-domésticos, eletro-eletrônicos, alimentos, medicamentos e drogas, perfumes e cosméticos, tecidos e confecções, cigarros, bebidas estrangeiras, carne bovina resfriada, fios de cobre etc. com venda pelo receptador, sem impostos;

b) o *tráfico* de armas pesadas e respectivas munições, que são destinadas ao arrendamento para assaltantes comuns; venda para o tráfico de entorpecentes; venda para assaltan-

tes de bancos, de carros fortes e de delegacias para soltar presos. Armas oriundas do exterior, sem que nenhuma autoridade brasileira tenha moral, competência e força para impedir seu ingresso no território nacional. É um comércio lucrativo, sem o pagamento de impostos e contribuições;

c) a *fabricação* clandestina de remédios falsos, que são distribuídos e vendidos ao público em geral;

d) o *desmanche* ilegal de veículos novos, para a venda de peças, partes, sem pagamento do ICMS, do IRPJ, da Cofins, do PIS etc.;

e) o *tráfico* de entorpecentes e tóxicos, que tem como grande consumidores a elite, os frequentadores das colunas sociais, as pessoas da classe média alta. Daí, a quase impossibilidade de combater a droga, mesmo porque vozes altas não admitem o confronto: forças armadas *versus* tráfico...;

f) a *usura* pecuniária, proporciona juros escorchantes ou extorsivos aos agiotas, que formam grande patrimônio paralelo, fora da declaração de bens, sem pagamento do imposto devido.

Todas estas atividades ilícitas, econômicas, lucrativas, podem sofrer a tributação legal e normal *ex vi* dos arts. 3º e 43 do CTN; 26 da Lei Federal nº 4.506/64, c/c art. 25, § 1º, da Lei Federal nº 9.250/95 e 51, § 1º, da Lei Federal nº 4.069/62.

Jurisprudência sobre a tributação das atividades ilícitas: STJ, HC nº 7.444-RS, 5ª T., DJU-I de 3.8.1998, p. 268 e STF, HC nº 77.530-RS, 1ª T., DJU-I de 18.9.98, p. 7.

63.5. Renda e rendimento com origens criminosas. Apropriação Indébita de bens ou valores. Desfalques em empresas privadas ou estatais. Furto ou estelionato contra a previdência social. Aposentadorias falsas. Propinas. Corrupção passiva

Por identidade de razão, como visto em "Atividades ilícitas", as rendas derivadas de crimes, ou os rendimentos com a mesma origem, devem ser tributadas pelo imposto de renda, na forma da legislação federal em vigor, seja em relação preponderante das pessoas físicas titulares das disponibilidades econômicas ou jurídicas (CTN, art. 43, c/c os arts. 3º e 118 e incisos; e Lei nº 4.506/64, art. 26), seja, também, excepcionalmente, em relação às pessoas jurídicas (sonegação fiscal, apropriação indébita fiscal ou previdenciária, lucro com atividades ilícitas já exemplificadas etc.).

As responsabilidades, como vimos, são sempre duas, independentes: a fiscal e a penal, esta sempre dos agentes pessoas físicas.

63.6. Cautelar de indisponibilidade fiscal. Bens imóveis, títulos e valores mobiliários, depósitos bancários oriundos de delitos

Cabe a cautelar de indisponibilidade fiscal, em relação ao patrimônio comprovadamente oriundo de delitos, esteja ele em nome de pessoa física ou jurídica, o que deve ser feito logo após a perícia contábil extrajudicial ou a auditoria contábil, ambas a cargo do fisco, inclusive para instruir o pedido de instauração do competente e indispensável inquéri-

to policial, a ser requerido pelo Ministério Público Federal, no caso dos crimes *federais*, especialmente em relação ao IR, IPI, Cofins, PIS, CSLL; ou pelo Ministério Público estadual no caso do ICMS e do ISS.

A cautelar específica, no caso, visa garantir a própria execução fiscal, a liquidação da dívida e impedir que os agentes responsáveis fiscais e penais transfiram, onerem ou delapidem o patrimônio oriundo de delitos fiscais ou penais, tão logo tenham conhecimento da ação fiscal, e muito antes da própria denúncia ou da condenação penal. A cautelar de indisponibilidade dos bens, valores (patrimônio oriundo do crime), deve preceder ao inquérito e à denúncia, sob pena de nenhum efeito produzir.

63.7. Ativos fictícios. Balanços patrimoniais falsos. Ativo permanente e circulante

Balanços patrimoniais de empresas com contabilidade organizada podem registrar, isto é, indicar a existência de ativos permanentes que não mais existem: seja por terem sido dados aos sócios, dirigentes, controladores do capital ou aos acionistas, em pagamento de lucros ou de créditos na pessoa jurídica, seja porque foram desviados da empresa, inclusive para a constituição de firmas novas ou para integralização de capital em firmas já existentes, seja porque o desvio, na verdade, é uma delapidação do patrimônio social representado pelos ativos permanentes, pelos dirigentes, acionistas, sócios, controladores do capital, que assim dissolvem irregularmente a sociedade, sem solver suas dívidas (fisco, bancos, fornecedores, empregados, etc.).

São atos em que, via de regra, e geralmente, não há emissão de notas fiscais, nem qualquer registro na contabilidade dando notícia do destino dos ativos que continuam, porém, a aparecer nos balanços.

Da mesma forma e com o mesmo procedimento, bens que integram o ativo circulante podem ser vendidos (emprestados, cedidos), sem emissão de notas fiscais e o numerário da venda é distribuído entre os dirigentes, acionistas, sócios ou controladores do capital. Obviamente que a contabilidade da empresa nada registra.

Em ambos os casos, a auditoria contábil procedida pelo fisco do ICMS, relativamente aos ativos circulantes, e pelos auditores fiscais da Receita Federal, em relação ao ativo permanente e ao ativo circulante, já que em relação a ambos há interesse do imposto de renda, com a inevitável constatação física dos bens que compõem ambos os ativos – o que implica em lavratura, no ato, do auto de constatação – detectará quais os ativos permanentes que continuam nos balanços patrimoniais, embora não mais existam, o mesmo ocorrendo com os ativos circulantes, cuja inexistência, obviamente, não será acusada pela contabilidade.

O fato fiscal da inexistência de bens que compõem o ativo circulante (matérias-primas, mercadorias de revenda, produtos fabricados ou em fabricação, materiais de consumo ou uso na indústria e quaisquer outros bens de comércio), interessa então para o fisco do ICMS. Por exemplo, circulação tributada pelo imposto, sem a emissão da nota fiscal, sem o destaque do gravame e sem o seu pagamento.

E, para efeitos do imposto de renda, a inexistência de bens no ativo permanente e no circulante pode representar omissão de receitas, dação em pagamento de créditos, restituição de capital etc.

Qualquer exigência de tributo, porém, exige prévia auditoria contábil que comprove a inexistência do respectivo bem, sua destinação e a que título ele saiu do circulante ou do permanente, tudo em contraditório pleno e amplo, mormente tendo-se em vista a exegese do art. 148 do Código Tributário Nacional.

O relatório da auditoria contábil necessária servirá até para instruir o pedido de abertura de inquérito policial, por solicitação do Ministério Público federal ou estadual.

63.8. Desvio de bens pelos sócios, acionistas, dirigentes, empregados

A comprovação do fato exige instauração de inquérito policial, inclusive para a baixa na contabilidade, e ação judicial contra os responsáveis. Sem o inquérito, a empresa ficará *a descoberto* com o fisco (ICMS, IRPJ, IPI), não tendo, assim, qualquer elemento probatório contra os responsáveis, nem elementos legais para a sua defesa administrativa, judicial ou criminal.

63.9. Furto ou roubo de bens e valores. Apropriação indébita

Cabe à empresa vítima adotar a mesma providência do item precedente.

63.10. Balanços patrimoniais falsos

Se os ativos circulantes ou permanentes continuam a figurar nos balanços patrimoniais, embora não mais existam por uma causa já exemplificada, essas peças contábeis, em tese, configuram falsidade ideológica, que terá por fim fraudar o fisco, os credores, bancos fornecedores, sócios, acionistas e terceiros de boa fé. A apuração será feita em inquérito policial, inclusive a autoria, co-autoria ou participação.

63.11. Avaliação de estoques. Coisas móveis destinadas à mercancia. Omissão de estoques

Existindo regras legais que contenham normas impositivas para a avaliação de estoques – mormente nas datas dos encerramentos dos balanços patrimoniais e das contas de resultados contábeis – o contribuinte, via de sua contadoria e auditoria, deve aplicá-las, em obediência ao princípio da legalidade (CF, art. 5º, inciso II).

Porém, se essas regras causam distorções, aberrações ou anomalias gritantes, provocando lucros fictícios ou fantasmas e, conseqüentemente, resultados eqüidistantes da verdade contábil, concreta e real (como aquelas oriundas de leis imorais: 7.730/89, 7.738/89 e 7.799/89, que descaracterizaram as regras do direito comercial para efeito de aumento do lucro tributável pelo imposto de renda, mutilando aberrantemente as normas dos arts. 177 a 187 da Lei nº 6.404/76, e violando as normas cogentes dos arts. 109 e 110 do CTN), seja

porque as regras sobre avaliação de estoques são totalmente genéricas, alheias à espécie, natureza ou peculiaridades dos estoques de determinadas empresas, não considerando, por exemplo, perdas normais em face de clima, temperatura e variáveis incontroláveis da natureza (caso fortuito); taxas de evaporação normal; quebras e diferenças normais e próprias das matérias-primas ou produtos, do que resultará uma quebra na produção, que aquelas normas aleatórias ou genéricas não prevêem, não levam em conta, dando por isso mesmo ao fisco um *direito pelas vias oblíquas ou obtusas* de não considerá-las e vir a cobrar pretensas diferenças de imposto de renda da pessoa jurídica, cabe ao contribuinte recorrer à via administrativo-fiscal pela consulta formulada antes do encerramento das peças contábeis, expondo as distorções que as normas legais acarretarão nos seus balanços patrimoniais e nas contas de resultados contábeis, em decorrência das suas peculiaridades: seja da matéria-prima utilizada, seja de outros insumos de produção, seja do próprio processo produtivo ou de fabricação ou de eventuais casos fortuitos etc.

Discordando da resposta do fisco, deve-se recorrer de imediato ao Judiciário, com a ação declaratória de inexistência de relação jurídico-obrigacional, em relação às distorções que a avaliação dos estoques provocará, pela aplicação nas normas legais genéricas, aleatórias, expondo com clareza, concisão e precisão, os procedimentos corretos normais para seus estoques, as peculiaridades ou particularidades a que nos referimos, requerendo na própria inicial, justificadamente, a perícia técnica a ser produzida em juízo, em contraditório pleno, pelo engenheiro da especialidade das matérias-primas, dos produtos ou mesmo do processo de produção, se este é o determinante das anomalias decorrentes da aplicação das normas legais.

A ação visa obter, via de sentença declaratória, o acertamento judicial da relação de incerteza objetiva entre a resposta do fisco, ou entre a aplicação das normas legais e os procedimentos avaliatórios corretos, que devem ser aplicados na avaliação dos estoques da autora, em face de alguma das particularidades apontadas.

Se o direito deve ser sempre o bom senso aliado à lógica e à razão, frutos da própria inteligência humana, a lei não poderia conter normas esdrúxulas que viessem a provocar prejuízos não dedutíveis e o conseqüente pagamento do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) sobre um lucro inexistente, sobre a aquisição de uma disponibilidade econômica imaginária (art. 43 do CTN), decorrentes da não dedutibilidade das perdas, da taxa de evaporação, das quebras normais das matérias-primas, dos outros insumos de produção, seja pela normalidade dos mesmos, seja em função do próprio processo produtivo, seja eventualmente em face do falado caso fortuito, por obra da natureza (frio, geadas, temperaturas elevadas, chuvas torrenciais, mudanças bruscas nas condições atmosféricas etc.).

Como não cabe ao contribuinte modificar a lei, resta-lhe, pois, o caminho retro apontado.

Nos casos complexos, em que as normas legais não podem ser aplicadas, por serem, na espécie concreta de cada caso, totalmente esdrúxulas e impertinentes (não se tratando aqui das distorções que acabamos de estudar), caberá a aplicação obrigatória das normas do art. 148 do CTN – a avaliação contraditória, onde o fisco e o contribuinte procurarão o meio termo para chegar a um consenso racional, sobre a avaliação dos estoques, de formas a atingir um valor mais próximo da realidade e da verdade econômica e contábil –, procedi-

mento este que exige auditoria contábil a ser produzida em contraditório pleno por contadores habilitados: do fisco e do contribuinte.

Sendo impossível o consenso, caso venha o fisco a impor uma avaliação unilateral, e partindo desse procedimento autue o contribuinte, restará o caminho judicial da falada ação declaratória.

Vale ressaltar e mesmo repetir, não pode o fisco, unilateralmente, avaliar estoques, criando métodos, sistemas ou fórmulas para exigir diferença de impostos ou contribuições sobre fatos geradores que não ocorreram, o que equivale a cobrar imposto sem causa econômica ou jurídica, o que iguala-se a cobrar imposto e contribuições sem lei, porque esta é expressa em exigir a ocorrência e a prova da materialidade do fato gerador definido na norma legal de cada tributo ou contribuição. Confiram-se, a propósito e especificamente, as normas gerais de direito tributário que regem o tema (CF, arts. 24, § 1º e 146 e especificamente os arts. 113, § 1º, 114, 116, I, 142 e seu parágrafo único e 144 do CTN). Critérios de avaliação atuais, ver arts. 292 a 298 do RIR-99.

Se o contribuinte não pode unilateralmente, sem amparo em medida judicial concedida, aplicar critérios diversos dos estabelecidos em lei federal, também o fisco não pode impor regras a seu talante, fora dos preceitos legais, sob pena de nulidade de seus atos (lançamento, inscrição na dívida ativa, cobrança judicial: art. 37, *caput*, 5º, II e 150, I).

No ensejo, é cabível a lição de Hely Lopes Meirelles: "ninguém adquire direitos (agindo) contra a lei" (ob. cit., p. 150, nota 12).

As omissões de estoques, provadas de maneira cabal por auditoria contábil, procedida em revisão de lançamentos no diário e nos livros fiscais, à vista de conhecimento de transporte, conhecimento de frete, notas fiscais de compra, e que foram omitidas dos inventários, devem ser adicionadas aos resultados de cada exercício onde ocorreram, com a cobrança das diferenças do imposto de renda e multas máximas.

63.12. Fisco do ICMS. Procedimentos obrigatórios

Todos os procedimentos mencionados se aplicam integralmente aos agentes fiscais de rendas, auditores fiscais do ICMS, já que as normas legais que os disciplinam são de caráter nacional, por constarem expressamente do Código Tributário Nacional e da Lei Complementar Nacional, por disciplinar normas gerais de direito tributário, na exegese dos arts, 24, § 1º, 59, II e 146, sendo também aplicáveis em toda a sua plenitude ao fisco do ICMS as normas cogentes e de ordem pública dos artigos específicos do mesmo Código: 113, § 1º, 114, 116, I, 142 e seu parágrafo único e 144, c/c os arts. 292 a 298 do atual regulamento do imposto de renda.

A conseqüência da inobservância do Código Tributário Nacional, pelo fisco do ICMS, será a invalidade e a ineficácia dos seus procedimentos, dos autos de infração lavrados, da exigência de ICMS, multas, juros, correção monetária, o mesmo sucedendo com os respectivos processos administrativos-fiscais, com a inscrição do crédito írrito na dívida ativa e sua posterior cobrança judicial ou execução fiscal (Lei nº 6.830/80). Confira, por exemplo, os arts. 586 e 618, I, do Código de Processo Civil.

Se a inobservância carrega a seu débito as conseqüências administrativas-fiscais e legais supra, resta ainda para os agentes do fisco efeitos penais a seguir elencados.

63.13. Excesso de exação. Abuso de autoridade

Os procedimentos dos agentes do fisco, efetivados contra a previsão dos dispositivos supra mencionados do Código Tributário Nacional ou das normas legais federais sobre avaliação de estoques, para exigir diferenças de imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) ou do imposto sobre a circulação de mercadorias (ICMS) e consectários legais, além de ineficazes e inválidos administrativamente, não produzindo nenhum efeito em favor da Fazenda Pública, acarretarão para os agentes autores de tais procedimentos írritos os delitos de excesso de exação (art. 20 da Lei nº 8.137/90), em concurso formal com o delito de abuso de poder (alínea *h* do art. 4º da Lei nº 4.898/65).

63.14. Base de cálculo reduzida. Princípio da não-cumulatividade. Manutenção do crédito fiscal das entradas

Pode o fisco do ICMS exigir o estorno dos créditos fiscais relativos às entradas de insumos de produção ou de mercadorias de comércio, quando as saídas são tributadas pelo mesmo imposto, no caso da legislação estadual atribuir ao produto ou à mercadoria, nas saídas, base de cálculo reduzida, isto é, a alíquota de ICMS incidirá sobre um valor menor que aquele pertinente à operação, isto é, menor que o preço da venda?

Muito embora os Estados e o Distrito Federal possam legislar via de suas casas legislativas, sobre seus tributos (CF, arts. 24, I e 155, I, II e III), há de se ter em conta, preponderantemente que:

a) o princípio da não-cumulatividade é um direito garantia pleno, assegurado pela Constituição Federal (art. 155, § 2º, I), que não pode ser, em hipótese alguma, mascarado, cortado, elidido, tolhido, substituído por qualquer convênio ICMS, por qualquer lei estadual, nem mesmo por lei complementar nacional;

b) esse direito-garantia, assegurado plenamente a todos os contribuintes do ICMS, só pode ser alterado, modificado ou até revogado por uma emenda constitucional, dentro da hierarquia das normas jurídicas (art. 59 da CF);

c) assim, são absolutamente inoperantes e ineficazes quaisquer disposições em contrário, quer de convênios ICMS celebrado pelos Estados e Distrito Federal, sob a presidência do Ministro da Fazenda, quer de leis estaduais ou do Distrito Federal, que mitiguem, impeçam ou contenham empeços, punições, multas, no sentido de limitar a plenitude do princípio da não-cumulatividade, inclusive através de créditos presumidos, redução da base de cálculo;

d) o contribuinte do ICMS tem o direito impostergável, líquido e certo – enquanto vigente o citado dispositivo da Constituição –, de escriturar e utilizar integralmente os créditos fiscais do ICMS, pelas entradas de mercadorias de comércio, de revenda; ou pelas entradas de matérias-primas, materiais intermediários na produção, enfim, de coisas móveis destinadas ao comércio, sempre que as respectivas saídas sejam gravadas pelo mesmo

imposto, para que se mantenha equilibrada a equação jurídico-econômica prevista expressamente pelo art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição;

e) a previsão constante da legislação estadual ou do Distrito Federal, de redução da base de cálculo do ICMS nas saídas tributadas, ou de concessão de crédito presumido (quando a entrada não tem crédito fiscal), tem o único efeito de benefício fiscal ou incentivo fiscal que deve ser criado em função preponderantemente social-econômico, como acontece com mercadorias ou produtos de consumo popular obrigatório, pelas camadas sociais menos favorecidas, com baixo poder aquisitivo, sem o que nada justifica a sua concessão, salvo a de proteger determinados grupos ou seguimentos de contribuintes, que com o benefício passam a recolher menos ICMS;

f) em hipótese alguma, pois, o contribuinte pode ser obrigado a estornar os créditos fiscais legítimos no ICMS, decorrentes das entradas de insumos de produção ou de mercadorias de comércio, quando as respectivas saídas (produtos ou mercadorias) sejam tributadas, não podendo sequer haver compensação entre o percentual da redução da base de cálculo do ICMS, com os créditos fiscais que decorrem do princípio constitucional da não-cumulatividade, que não são benesses, nem favores, mas constituem, isto sim, um direito-garantia que deve ser exercido e garantido plenamente pelo Poder Judiciário.

Por identidade de razões, o mesmo critério deve prevalecer em relação ao imposto sobre produtos industrializados (IPI), onde também existe o princípio da não-cumulatividade (CF, art. 153, § 3º, II).

Daí que o Ministério Público deve ficar atento para comunicações de crimes, seja através de representações, seja através de cópias de auto de infração, tendo como causa o tema aqui exposto, que não pode dar origem à denúncia, já que esta não terá nenhuma causa de pedir válida e legítima, nem a recusa do estorno, nesta hipótese, constitui o delito de desobediência, muito menos o de sonegação fiscal.

63.15. Créditos fiscais de ICMS. Operações interestaduais. Crédito das diferenças. Documentos idôneos e válidos. Fraude fiscal ausente. Alíquotas interestaduais e internas

Tendo o contribuinte escriturado em seus livros as operações interestaduais, onde houve destaque do ICMS e o aproveitamento do crédito fiscal das diferenças entre as alíquotas de operações internas e operações interestaduais (estas v. g. 7%, 12%; aquelas 17%, 18%, 25%), nada tendo omitido do conhecimento do fisco, inclusive pelas informações na guia eletrônica, e sendo os documentos fiscais válidos e idôneos, não há que falar em fraude fiscal, elemento essencial do crime de sonegação fiscal (no caso, pela redução do ICMS, com os créditos fiscais, se ocorresse fraude fiscal), *inexistente* no caso concreto.

Neste caso, cabe ao fisco determinar o estorno do crédito relativo às diferenças, através de intimação ou notificação fiscal, marcando prazo certo e determinado, para que o estorno se concretize e seja escriturado nos livros fiscais e, simultaneamente, dentro do mesmo prazo *recolha* em guia especial os consectários legais pertinentes à mora do contribuinte: juros de mora, multa moratória, calculados sobre o valor atualizado e estornado, bem como o próprio *valor atualizado* do crédito.

A eventual autuação só poderá ocorrer após o exaurimento do prazo certo, marcado na notificação ou intimação fiscal, sem que o estorno tenha sido feito e escriturado, e os consectários legais tenham sido recolhidos juntamente com o valor do crédito fiscal indevido do ICMS, todos atualizados monetariamente, desde a época em que houve o aproveitamento do crédito não placitado na legislação estadual, consoante entendimento jurisprudencial em vigor.

Sobre o tema dos créditos fiscais de ICMS, ora abordados, confira: STJ, RHC nº 7.700-PR, 6ª T., DJU-I de 14.12.1998, p. 303; STJ, RHC nº 8.261-PR, 6ª T., DJU-I de 16.11.99, p. 227.

63.16. Depósitos bancários e fato gerador. Procedimentos relativos ao IR, ao ICMS, ao IPI e ao ISS. Nexo de causalidade. Prova. Ônus exclusivo do fisco

Cabe ao fisco, em relação ao imposto de renda, o ônus exclusivo da prova do nexo de causalidade – o que exige prova documental irrefutável ou demonstração inequívoca através de auditoria contábil de análise do patrimônio, da renda auferida ou consumida em confronto com as declarações de imposto de renda e de bens apresentadas à Receita Federal no período da auditoria – de que os depósitos bancários têm origem comprovada através dos procedimentos supra, em receitas, rendas, proventos, ganhos, rendimentos que não estando isentos, nem foram tributados exclusivamente na fonte, ficaram fora da declaração de ajuste anual do imposto de renda da pessoa física (IRPF).

Em se tratando de pessoa jurídica, o nexo de causalidade, como acima exposto, terá de demonstrar que os depósitos bancários se referem a receitas omitidas, vendas sem emissão de notas fiscais, recebimentos de duplicatas de clientes não entradas na caixa social, recebimentos de serviços prestados sem emissão de notas fiscais, subfaturamento etc.

Depósitos bancários, por si só, não caracterizam fato gerador de nenhum imposto ou contribuição, na atualidade.

A *prova* do nexo de causalidade entre o depósito bancário e a aquisição de uma disponibilidade econômica ou jurídica (art. 43 do CTN); ou entre aquele e o numerário da empresa (recebido, depositado em bancos e desviado pelos controladores do capital ou dirigentes), *a cargo exclusivo do fisco,* encontra apoio no princípio de direito segundo o qual cabe a quem alega direito, a prova do fato constitutivo (do mesmo direito). Como compete exclusivamente ao próprio agente da Fazenda Pública a atribuição privativa de lançar, de fiscalizar, de levantar, de lavrar auto de infração ou notificação fiscal e constituir o crédito tributário, cabe-lhe, por conseqüência lógica e mesmo natural, provar, materialmente, a existência do nexo de causalidade entre o depósito bancário e:

a) uma renda auferida ou consumida pela pessoa física titular do depósito ou deste feito em nome de parentes ou terceiros;

b) o auferimento de uma disponibilidade econômica, proveniente de uma renda, de um provento, de um ganho ou vencimento ou de um rendimento, sejam lícitos ou ilícitos, no caso da pessoa física do titular do depósito, ou deste, feito em nome de parentes ou terceiros;

c) a omissão de receitas, de vendas de bens, produtos, mercadorias ou serviços não contabilizadas pela empresa no seu diário, nem integrante das contas de resultados contábeis, no caso das pessoas jurídicas ou firmas individuais;

d) numerário respectivo, oriundo de recebimento de clientes, de contas e de duplicatas a receber etc., desviado pelos sócios, dirigentes ou controladores de capital, seja como lucros e dividendos em dinheiro, seja como pró-labore, sem a respectiva contabilização a débito dessas pessoas físicas ou jurídicas.

Cabe, enfim, nos exemplos dados, ao auditor fiscal da Receita Federal provar de maneira cabal e documentalmente, ainda que pela realização da auditoria contábil, a materialidade da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, a teor do art. 43 do Código Tributário Nacional, omitida do conhecimento do fisco e da contabilidade da empresa ou da declaração anual de ajuste da pessoa física e representada materialmente pelos depósitos bancários à margem da declaração ou da contabilidade.

A *prova* há de ser *líquida, certa e incontestável*, seja quanto ao *an debeatur*, isto é, a origem ou causa do depósito bancário, seja quanto ao *quantum debeatur*, isto é, o valor depositado, o que se refere, assim, à aquisição de uma disponibilidade econômica ou jurídica, tributável pelo imposto de renda e que foi omitida do fisco.

Se o contribuinte consumiu parte dos depósitos bancários em gastos pessoais, familiares, viagens ao exterior, cirurgias, hospitalizações, pagamento de dívidas, manutenção domiciliar, compra de bens de consumo duráveis, investimentos no mercado financeiro etc., tal *consumo* não desvirtua a eventual prova da aquisição de disponibilidade.

Tecnicamente o *consumo* é chamado de *renda auferida e consumida*.

63.17. Depósitos bancários. Causa e origens. Procedimento dos agentes fiscais (ICMS, IPI, ISS)

Se os depósitos bancários, por si só, não são fatos geradores do imposto de renda, embora para efeitos deste tributo tenham real e concreta importância, que é direta e imediata, já para os impostos indiretos, especialmente o ICMS, o IPI, o ISS, eles servem de ponto de partida, de parâmetro, para a realização de uma investigação contábil de profundidade, através de auditoria contábil, e nunca para sobre eles ser exigido um dos impostos.

Cabe, portanto, aos agentes fiscais, investigaram a causa ou a origem dos depósitos bancários, intimando o contribuinte para os necessários esclarecimentos escritos, só *podendo*, ou só tendo *legitimidade*:

a) o fisco do ICMS lançar, lavrar auto de infração, notificar ou constituir o crédito tributário referente a ao imposto, se comprovar de maneira documental e irrefutável a materialidade de uma circulação econômica ou jurídica de mercadorias, através da venda, da troca, do escambo, da permuta ou da transferência da propriedade delas, com o conseqüente recebimento do preço da operação, cujo valor foi depositado no banco; isto é, o depósito bancário certo e determinado se refere comprovadamente à uma circulação tributada de mercadorias do comércio ou da indústria, em operações habituais, da prática de atos de comércio. Exige-se, portanto, prova cabal.

Eventuais depósitos bancários que tenham origem comprovada em vendas esporádicas ou ocasionais de ativos permanentes, isto é, de bens não fabricados, nem comercializados pela empresa, não podem ser gravados pelo ICMS.

Cabe, pois, ao fisco do ICMS, provar, como ônus exclusivo seu, o nexo de causalidade entre o depósito bancário e uma circulação econômica ou jurídica de mercadorias, grava-

da com o imposto e que operou-se sem a correspondente emissão da nota fiscal, ou ainda, esta foi emitida, mas não lançada nos livros fiscais, nem na contabilidade, por se tratar de notas paralelas, de notas sanfonas ou decorrente de omissão culposa.

O procedimento dos agentes fiscais da Receita Federal, quanto ao IPI, segue o que foi exposto quanto ao ICMS, com a particularidade de que a prova cabal a cargo dos agentes deve vincular o depósito bancário à uma saída de produto industrializado tributado pela tabela anexa ao RIPI (TIPI), qualquer que seja o título em que se processe a saída, sendo relevante aduzir que produto industrializado tem seu conceito no art. 46 e seu parágrafo único do Código Tributário Nacional, e que a saída tributada pelo IPI deve ter sido paga à empresa e esta depositou o valor em banco, sendo, pois, o depósito, a causa ou a origem do recebimento;

b) o mesmo procedimento deverá ser observado pelo fisco do ISS, devendo provar que determinado depósito bancário tem origem ou causa numa efetiva prestação de serviços tributados pela lista anexa à Lei Complementar nº 56/87, sem a emissão da nota fiscal respectiva ou fatura de serviços prestados, e sem o registro nos livros fiscais, podendo, ainda, o depósito bancário, ter origem em emissão de notas paralelas, ou em notas fiscais que por omissão culposa não foram lançadas nos livros fiscais, ficando fora da tributação e do conhecimento do fisco.

63.18. Depósitos bancários. Origem no subfaturamento. Atividades ilícitas/marginais

Obviamente que os depósitos bancários podem ter como causa ou origem o subfaturamento de bens, mercadorias, produtos ou serviços, cujo valor não integrou o documento fiscal, nem foi lançado nos livros fiscais, nem na contabilidade da empresa.

Mas, como ao fisco é vedado empregar a presunção fiscal, pois todos os seus atos são sempre regrados e vinculados, isto é, devem obediência formal, ideológica e material à lei respectiva (CF, art. 37, *caput*; CTN, parágrafo único do art. 142), cabe ao próprio fisco o ônus exclusivo de provar que o depósito bancário tem causa ou origem em subfaturamento, o que exigirá um trabalho complexo e demorado de auditoria contábil (análise de preços similares ou de mercado na época para idênticos bens, serviços, mercadorias ou produtos, levando-se em conta a tradição, a qualidade e a eficiência da empresa e outras variáveis...).

O mesmo procedimento investigatório (auditoria contábil) será levado a efeito pelo fisco no caso dos depósitos bancários e sua vinculação com atividades ilícitas ou marginais (arts. 3º do CTN e 26 da Lei nº 4.506/64).

63.19. Depósitos bancários. Origem no superfaturamento.

No caso de obras públicas e serviços ou fornecimentos de bens, produtos ou mercadorias para empresas estatais, órgãos públicos da administração direta ou indireta, pode ocorrer que os depósitos bancários, isto é, parte deles, tenham origem em superfaturamento feito pela empresa fornecedora ou prestadora de serviços ou realizadora das obras obras públicas, quando o *over price* será repartido irmãmente entre os controladores do capital da

empresa particular ou seus dirigentes, os intermediários dos órgãos públicos ou estatais e os dirigentes ou políticos que conseguiram realizar o negócio com segurança e impunidade. Aqui, entrariam em jogo, além das implicações criminais fazendárias, tributárias, as da Lei Federal nº 8.429/92: a corrupção ativa, passiva, o tráfico de influência etc.

Ainda que a repetição seja cansativa, ela é necessária: o ônus da prova do depósito bancário ter origem ou causa em super-faturamento, é exclusivo do fisco, ou de quem argúi a origem (por exemplo, do Ministério Público na denúncia).

63.20. Depósitos bancários. Prova da origem. Levantamentos específicos de estoques.

Como amplamente estudado e demonstrado neste capítulo, cabe ao fisco do ICMS e do IPI efetuarem levantamento específico de estoques para detectarem, no caso, a origem ou a causa dos depósitos bancários:

a) circulação econômica ou jurídica de mercadorias gravadas com o ICMS, sem emissão de notas fiscais, com emissão de notas sanfonas ou paralelas, ou com subfaturamento;

b) saída tributada pelo IPI, sem emissão de notas fiscais, com emissão de notas paralelas ou sanfonas, ou com subfaturamento.

Ver, adiante, "Elementos indiciários de fatos fiscais".

63.21. Depósitos bancários. Fato gerador ficto ou presumido. Excesso de exação e abuso de autoridade

Constituirá excesso de exação, em concurso formal com o delito de abuso de autoridade, a exigência de impostos baseada única e exclusivamente em depósitos bancários, sem a prova cabal e irrefutável, documental, de que eles têm origem em fatos geradores destes impostos, a teor do parágrafo único do art. 142 c/c os arts. 3º, 43, 113, § 1º, 114, 116, 118 e 144, todos do Código Tributário Nacional, art. 37, *caput*, da Constituição e art. 26 da Lei nº 4.506/64.

63.22. Depósitos bancários. Art. 6º, § 5º, da Lei Federal nº 8.021/90. Exegese

Os depósitos bancários, por si só, como demonstramos amplamente nos tópicos anteriores, não constituem fatos geradores de impostos.

Servem de parâmetros ou indicadores, de *pontos-de-partida* ou de *referência*, como sinais exteriores de riqueza, se apresentam vulto; mas, não podem servir de presunção, por si só, da ocorrência de fato gerador, mormente do imposto de renda, já que sendo a atividade do fisco sempre regrada e vinculada à legalidade, isto é, à expressa previsão da lei tributária, o fato gerador deve ter sempre sua ocorrência e exteriorização provada materialmente pelo fisco, em homenagem aos dispositivos do direito federal alinhados em "Fato gerador ficto ou presumido".

Daí que, a exegese teleológica que se subsume do § 5º do art. 6º da Lei federal nº 8.021/90, há de conduzir o intérprete ou aplicador da lei à sua mensagem lógica, racional, dentro do bom senso, como deixa claro o art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil.

Assim, cabe ao fisco, como demonstramos amplamente neste tema dos depósitos bancários, provar de maneira cabal, documental e irrefutável, com provas lícitas, o nexo causal entre o depósito bancário determinado e a ocorrência de um fato gerador do imposto de sua competência fiscalizadora, para poder exigir o tributo, através de um lançamento correto, válido e eficaz, seja pelo auto de infração, seja pela notificação fiscal.

O direito de fiscalizar não significa o direito de agir arbitrariamente, ao bel talante, com desprezo ou alheamento às normas instrumentais que o direito coloca à disposição do próprio fisco, seja pelo Código Tributário Nacional, seja através da legislação específica de cada imposto constante do sistema tributário vigente.

63.23. Depósitos bancários. Intimação ao contribuinte. Procedimento obrigatório

No exercício da fiscalização de qualquer tributo, mormente do IR, do ICMS, do IPI ou do PIS, cabe aos agentes fiscalizadores procederem à intimação escrita dirigida ao contribuinte, onde marcarão prazos razoáveis (mínimo de cinco, máximo de vinte dias), para que ele forneça por escrito os esclarecimentos pertinentes, acompanhados de provas documentais lícitas que tiver, sobre a origem ou causa dos depósitos bancários.

Em se tratando de titulares de depósitos bancários, pessoas físicas, os agentes fiscais intimarão as mesmas e não as empresas de que são sócias, acionistas, diretores ou gerentes (art. 20 do CC). Nas firmas individuais, a intimação será para o seu titular.

Se os depósitos bancários estão em nome de pessoas jurídicas, as intimações serão feitas para a pessoa jurídica identificada, por intermédio do seus representantes legais ou, eventualmente, por intermédio de procurador com poderes expressos e especiais para receber intimações e notificações fiscais.

Confira, a propósito, CTN, arts. 194 e seu parágrafo único, 195 e seu parágrafo único, 197 e seu parágrafo único; Lei nº 4.595/64, art. 38, §§ 5º e 6º; Lei nº 8.021/90, art. 7º, §§ 1º e 2º e art. 8º e seu parágrafo único. Ver, nesta obra, “Fiscal não-contador”.

63.24. Recusa ou embaraço à fiscalização. Sigilo bancário. Quebra. Via apropriada

Ocorrendo recusa ou embaraço do contribuinte ou do banco à fiscalização – o que exige prova documental inequívoca da entrega da intimação escrita anterior ao representante legal do contribuinte ou do banco depositário, e o escoamento do prazo sem o fornecimento dos elementos bancários pedidos: contas bancárias, extratos –, caberá à administração fazendária onde serve o agente do fisco, *via de sua procuradoria*, requerer fundamentadamente o mandado judicial, fazendo prova da intimação e da anterior instauração do procedimento fiscal-administrativo (com a lavratura do termo de início de fiscalização e entrega de cópia ao contribuinte), e dos fatos que comprovadamente justificam a necessidade dos extratos de contas bancárias.

Este procedimento é o que melhor conjuga a conciliação e não quebra a harmonia entre o dever-poder da fiscalização e o interesse público e o sigilo bancário do contribuinte e do banco.

Em resumo: primeiro o agente do fisco lançará mãos das normas instrumentais que se subsumem dos arts. 195 e seu parágrafo único, 197 e seu parágrafo único do Código Tributário Nacional, c/c os arts. 38 da Lei nº 4.595/64 e art. 7º, §§ 1º e 2º e art. 8º e seu parágrafo único da Lei nº 8.021/90, após a instauração do procedimento administrativo-fiscal contra o contribuinte.

Não sendo atendido, quer pelo contribuinte intimado após a instauração do procedimento administrativo-fiscal, nem pelo banco depositário, caberá então a quebra do sigilo bancário, via judicial, como exposto.

Ver adiante, neste capítulo, "Fiscalização da Receita Federal", que complementa subsidiariamente o tema.

É importante que se anote: o sigilo bancário não é absoluto, nem se presta para acobertar sonegação fiscal, atividades ilícitas, peculato, corrupção ativa ou passiva, superfaturamento, subfaturamento, venda de notas frias, lavagem de dinheiro sujo, etc.

63.25. Sigilo bancário e atividades ilícitas. Remessa de numerário para o exterior

Quê lógica, bom senso, moralidade e legalidades haveria, por exemplo, se se pretendesse manter e garantir judicialmente o sigilo bancário de delinqüentes e marginais, que através do tráfico maciço de tóxicos, do tráfico maciço de armas pesadas e munições de importação proibida, de contrabando e descaminho em malas diplomáticas ou mesmo de lavagem de bilhões, tivessem, mantivessem ou fossem titulares reais ou aparentes de bilhões em depósitos bancários, com origem criminosa, embora essas pessoas físicas ostentassem e fossem de fato e de direito oficiais superiores ou generais das forças armadas, adidos militares de embaixadas estrangeiras no Brasil, embaixadores e primeiros-secretários (diplomatas) estrangeiros aqui acreditados, membros do Congresso Nacional, ministros de Estado ou integrantes e ocupantes de altos cargos nos poderes Legislativo, Executivo ou Judiciário e membros do Poder Judiciário?

Foi exatamente o sigilo bancário quem permitiu que se enviassem bilhões para o exterior, pelas contas CC5.

63.26. Diferença de estoques. Existência. Ônus da prova

Cabe exclusivamente ao fisco o ônus de provar a existência de diferença de estoques de produtos acabados, em fabricação, de matérias-primas, de outros insumos de produção, de materiais intermediários ou de consumo no processo produtivo, de mercadorias de revenda, de produtos agropecuários, estoques de gado de engorda, de abate etc.

Esse ônus decorre – como vimos – do fato que constitui o direito exclusivo do próprio fisco de lavrar o auto de infração, a notificação fiscal de lançamento e, assim, constituir o crédito tributário.

Para provar a materialidade da existência de diferenças de estoques, caberá ao fisco efetuar levantamentos específicos de estoques, considerando as taxas ou percentuais de quebra, de evaporação, perdas normais do processo produtivo ou dos materiais empregados na produção, consoante a natureza dos produtos, matérias-primas, insumos de produção etc., o que exige sempre conhecimentos técnicos ou especializados, que não os tendo o fisco, recorrerá obrigatoriamente à perícia técnica da engenharia especializada.

Neste capítulo o tema foi estudado com profundidade, sendo relevante aduzir que não pode o fisco unilateralmente proceder a levantamentos empíricos, aleatórios, sem o contraditório, para em seguida lavrar auto de infração, já que a exegese do art. 148 do CTN se aplica também neste caso: a avaliação contraditória, obrigatória.

Ocorrendo grandes diferenças entre os procedimentos do fisco e os elementos materiais do contribuinte, em face do emprego de métodos unilaterais pelo fisco, ao abrigo do empirismo e da aleatoriedade, a solução será o ingresso do contribuinte na via judicial, como foi estudado em "Avaliação de estoques", neste capítulo, o que não desobriga o contribuinte de requerer fundada e relevantemente a perícia técnica, em juízo – prova essencial e indispensável –, já que será o testemunho técnico quem emitirá o juízo de valor explícito e exato.

Sobre custo de aquisição, de produção, quebras e perdas, ver os arts. 289 a 291 do regulamento do imposto de renda de 1999 (RIR-99).

63.27. Diferença a menor nos estoques. Comprovação. Sonegação fiscal. Ocorrência

A regra geral em matéria de diferença de estoques é a de que estes estão a menor nos inventários e, conseqüentemente, nos balanços patrimoniais, com reflexo inevitável na contabilidade e nas demonstrações contábeis de resultados, mormente quando a empresa não mantém contabilidade de custos integrada à contabilidade geral, para, diária ou mensalmente, através da movimentação normal das contas representativas dos estoques, ir apurando os custos dos produtos ou das mercadorias vendidas, com os créditos nas contas dos estoques e a débito desses custos (RIR/99, art. 294, §§ 1º e 2º).

Estoques a menor vão também influir fiscalmente no lucro tributável, tendo interesse para o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e para o imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS).

Como o fisco não pode presumir ou criar fatos a partir de *juízos de ficção*, para exigir impostos e consectários legais, caberá, na hipótese em estudo, proceder à revisão contábil (auditoria contábil-fiscal), nas contas de custo dos produtos, das mercadorias de revenda, estoque de materiais de serviços ou almoxarifado, além do levantamento específico de estoque, se necessário.

Trata-se de trabalho eminentemente técnico-contábil de profundidade, que exige maturidade e experiência profissional, além, obviamente, do servidor público ser também contador experiente.

Positivada a diferença a menor, após a conclusão dos trabalhos supra, sempre em contraditório pleno (exegese do art. 148 do CTN), as contas de resultado do exercício e as de estoques finais, deverão ser alteradas, para receberem as diferenças, com os registros

necessários nos inventários e na contabilidade, e os indispensáveis ajustes nos balanços já encerrados e nas contas de resultados contábeis já encerradas.

Comprovado de maneira cabal o dolo do contribuinte (posto que a diferença não resulta de erro, lapso ou engano contábil ou fiscal), o que deve ser objeto de prova absolutamente irrefutável, que será obtida pela perícia contábil, exsurgirá, então, o crime de sonegação fiscal, uma vez que aí estará presente uma fraude fiscal, com o objetivo de reduzir ou suprimir o imposto.

63.28. Diferenças a maior nos estoques. Fraude fiscal. Comprovação. Hipóteses

Se as diferenças forem a maior, isto é, os estoques estão contabilmente a maior do que os físicos existentes – o que também pode ocorrer com a existência física maior que a contábil –, estaremos diante de irregularidades na escrituração fiscal ou contábil, que precisam ser detectadas e bem identificadas, porque tanto o fato pode resultar de erros de escrituração, de falta de estornos, que não caracterizam dolo por si só, como o fato pode se originar de omissões dolosas relativas aos estoques e aí estará presente uma fraude fiscal.

Aprioristicamente, porém, é vedado ao fisco e ao Ministério Público presumir a ocorrência de uma fraude fiscal, com o objetivo de sonegar impostos.

A auditoria contábil-fiscal será o meio próprio e adequado para detectar qual a causa ou origem da diferença a maior nos estoques, bem como a perícia contábil extrajudicial, relativa aos levantamentos específicos de estoques:

1º) Se a diferença está a maior na contabilidade, podemos ter como causa ou origem:

a) duplicidade de lançamentos na contabilidade, relativa à entradas;

b) devoluções a fornecedores que não foram contabilizadas, isto é, estoques não baixados contabilmente;

c) estoques baixados dos controles físicos do almoxarifado, por estarem vencidos, por terem sido destruídos, danificados, por eventos meteorológicos, enchentes, inundações, cupins, traças, produtos químicos ou corrosivos, evaporações, derramamentos, mas não baixados na contabilidade oficial;

d) estoques furtados ou roubados, emprestados, desviados por prepostos ou dirigentes, cujos fatos não foram objetos de registro (baixa) na contabilidade;

e) estoques vendidos ou utilizados na produção ou na prestação de serviços, que não foram baixados na contabilidade.

2º) Se a diferença a maior está nos estoques físicos, a causa ou origem pode ser:

a) compras sem notas, que obviamente não foram contabilizadas;

b) estoques que existiam, mas não foram objetos dos inventários normais, não figurando, pois, na contabilidade oficial, nem nos balanços patrimoniais, nem nas contas de resultados contábeis. São as chamadas *reservas ocultas*, que formam uma economia paralela dentro da empresa, mas fora de sua contabilidade. Este fato caracteriza, em tese, omissão dolosa e fraude fiscal, com intuito de sonegar, mas, não é prova material do crime de sonegação fiscal, como exposto adiante;

c) compras ou aquisições normais, com documentação fiscal idônea, que entraram na empresa, mas, por lapso ou omissão dolosa a ser apurada, não foram escrituradas nos livros fiscais, nem nos livros contábeis;

d) compras ou aquisições normais, que entraram na empresa com documentação idônea, mas, por lapso, foram registradas nos livros fiscais, mas não nos livros contábeis, sendo irregularidade causada por falta de conciliação ou por ineficiência de auditoria externa ou interna;

e) estoques emprestados por terceiros, não registrados na contabilidade, por imperícia do seu responsável técnico;

f) estoques de terceiros, em poder da empresa, em consignação, em demonstração, omitidos da contabilidades por imperícia do contador, já que tanto no caso da letra *e*, como desta letra, a contabilização é obrigatória (CCom., art. 10 e seus nºs; 12, 23 e 25; DL nº 486/69, arts. 1º, 2º, 4º, 5º e 8º).

Todos estes fatos devem ser investigados e analisados em profundidade, com emprego de auditoria ou de perícia contábil, seja para constatar que ocorreu mero erro, imperícia profissional do contador, do escritório de contabilidade, por omissão culposa ou para se atestar técnica e contabilmente que ocorreu omissão dolosa, o que gera a fraude fiscal, com o intuito de sonegação (esta não podendo ser presumida, devendo ser provada, como adiante exporemos).

Assim, antes de ser lavrado o auto de infração ou de ser oferecida a denúncia do Ministério Público, mesmo na existência da omissão dolosa, cabe a prova inequívoca de que ocorreu o delito de sonegação fiscal, seja porque houve a materialização (ocorrência provada) do fato gerador do IRPJ, objeto de postergação, seja porque ocorreu saída de produtos industrializados, tributados pelo imposto sobre produtos industrializados (IPI), tudo omitido da contabilidade ou ocorreu uma circulação tributada de mercadorias (ICMS).

63.29. Diferenças de estoques e sonegação fiscal

Mesmo nos casos comprovados de omissões dolosas de estoques que acabamos de estudar e de exemplificar técnica e contabilmente, não se admite, em hipótese alguma e em caráter absoluto, que venha o fisco do imposto de renda (IRPJ), do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e do imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS), presumir a efetividade da supressão ou da redução de um deles, acusando o contribuinte do delito do *caput* do art. 1º da Lei federal nº 8.137/90. Nem poderá fazê-lo o Ministério Público na denúncia.

Se a conduta dolosa relativa à omissão, que no caso caracteriza fraude fiscal, está provada, *resta ainda provar* documentalmente, via da realização da perícia contábil conclusiva em sede de inquérito policial bem instruído, inclusive com as declarações absolutamente necessárias do contador geral, gerente de contabilidade, auditor interno ou externo e dos diretores da sociedade anônima ou sócios-gerentes da limitada – no caso dos que dirigem a parte administrativa e financeira da companhia ou da sociedade por quotas – a existência de um fato fiscal concreto que *caracterize* o fato gerador de um dos impostos: a omissão de receitas para o imposto de renda, isto é, a aquisição de uma disponibilidade econômica ou jurídica omitida do conhecimento do fisco federal; a circulação econômica ou jurídica de mercadorias, tributada, mas omitida do conhecimento do fisco estadual; ou uma saída de produto industrializado tributado, omitida do conhecimento do fisco federal.

Se não se admite qualquer presunção da ocorrência e da materialidade concreta do fato gerador de um tributo ou de uma contribuição, em face da atividade administrativo-fiscal ou tributária ser rigorosa e religiosamente vinculada, regrada – o que afasta de plano do campo da legalidade, da eficácia e da validade o ato discricionário – *ex vi* da norma cogente do parágrafo único do art. 142 c/c os arts. 113, § 1º, 114, 116 e 144, todos do CTN, e arts. 5º, II, 37, *caput* e 150, I, da Constituição, obviamente que também não se admitirá a presunção da ocorrência de sonegação fiscal. Esta deverá ser provada material e fisicamente, em relação a datas, períodos, valores, com a ocorrência de um dos fatos geradores exemplificados, o que será feito por perícia contábil de levantamento específico de estoques, partindo-se das existências objeto de inventários, das notas fiscais de aquisições, compras, entradas, das notas fiscais de saídas, devoluções etc.

Ver quadros demonstrativos neste capítulo. Não existe crime sem prova material, cabal e irrefutável do fato e da autoria.

63.30. Elementos indiciários de fatos fiscais. Borradores. Cadernos de anotações de operações. Mapas de saídas, de entregas. Rol de cargas. Orçamentos, pedidos, ordens de compra, de serviços

Diz-se que um elemento é indiciário de um fato fiscal, quando esse elemento – como os acima exemplificados – estão a indicar que ocorreram operações de saídas, de circulação ou de prestação de serviços tributados. São, pois, indícios de que algum fato de interesse fiscal foi exteriorizado, materializou-se, sem, porém, constituírem-se, por si mesmos, em provas cabais, definitivas e irrefutáveis da ocorrência e da materialização do fato gerador.

Esses indícios, devidamente investigados em profundidade, podem conduzir à prova material da ocorrência de um dos fatos geradores dos impostos exemplificados, ou mesmo do imposto de renda (omissão de receitas).

Não constituem, por si só ou isoladamente, repita-se, provas da materialidade de uma circulação de mercadorias tributada, nem de uma saída de produtos industrializados tributada pela tabela do imposto (TIPI), nem são provas de uma efetiva prestação de serviços tributados pelo imposto sobre serviços (ISS), na forma da lista taxativa da Lei Complementar nº 56/87.

Portanto, a apreensão de um dos elementos exemplificados, e a imediata lavratura do auto de infração e da notificação fiscal de lançamento apenas e tão-somente com base nos números, nos elementos neles constantes, caracteriza, *ipso facto,* o concurso formal de crimes: excesso de exação e abuso de autoridade, na modalidade de desvio e abuso de poder, posto que tal ato atenta contra a exegese e as normas instrumentais do Código Tributário Nacional e da Constituição Federal acima mencionadas.

Eventuais circulações de mercadorias, saídas tributadas, prestação de serviços ou omissões de receitas, devem ser objeto de uma auditoria contábil-fiscal ou de uma perícia contábil, de profundidade, para detectar e materializar comprovadamente fatos geradores ocorridos e omitidos da escrituração fiscal e contábil, para os quais não houve emissão de notas fiscais, nem o recolhimento ou o débito do imposto respectivo. A denúncia deve observar esses detalhes essenciais.

63.31. Estimativa fiscal (parâmetros e exegese). Receitas bruta ou faturamento. Quantum fixado unilateral e arbitrariamente. Norma cogente do art. 148 do CTN. Abuso de poder do fisco.

Nas atividades menores, por questão de economia procedimental na administração fazendária, o fisco *pode*, em tese, desde que esteja expressamente autorizado pela legislação do respectivo tributo, não viole o princípio da não-cumulatividade e não crie artificialmente fatos geradores, matéria tributável, bases de cálculos ou formas de incidência empíricas, aleatórias, imaginárias ou fictícias, nem receitas imaginárias, ou vendas fictamente previstas, *fixar* o *quantum* razoável, mensal, que o estabelecimento de pequeno porte deve recolher a título de antecipação do imposto devido, o qual será apurado normalmente pela escrituração contábil e fiscal.

A exegese desse procedimento recomenda que os agentes do fisco ou a sua administração fazendária, fixem esse *quantum* razoável, sempre levando em conta a capacidade econômica ou financeira do contribuinte, para que não se imponha uma obrigação fiscal que, na verdade, vem a ser uma extorsão, dada à gritante desproporção entre as receitas efetivas mensais comprovadas e o valor que foi fixado mensalmente, isto é, para recolhimento mensal.

Na estimativa, o fisco deve ter presente, sempre, as previsões da Constituição Federal (arts. 5º, II, 150, I, II e IV, 145, § 1º), do Código Tributário Nacional (arts. 113, § 1º, 114, 116, I, 142 e seu parágrafo único e 144) e da Lei nº 8.137/90 (art. 20).

E, o princípio constitucional da isonomia obriga que todos os contribuintes de uma mesma atividade, que fabricam um mesmo produto, que exercem uma mesma atividade econômica, sejam tratados de maneira absolutamente igual pelo fisco, a teor dos arts. 150, II e § 3º, *caput*, 1ª parte, da Constituição, para que não se crie, nem se institucionalize a concorrência desleal entre os contribuintes, pelas mãos do fisco, o que ocorrerá se uma determinada atividade econômica for *dividida*: uns serão tributados pela estimativa, outros mais aquinhoados ficarão dispensados do recolhimento mensal, o que conduzirá à retirada compulsória de capital de giro dos primeiros frente aos segundos: os primeiros terão menos dinheiro para girar e investir em sua atividade econômica lícita, já os segundos que foram dispensados do recolhimento mensal, terão mais dinheiro no giro de sua atividade. Esse procedimento abusivo fere os atributos do sujeito: o contribuinte (STF, RTJ 119/465).

O procedimento normal e correto para a estimativa fiscal é sempre o recomendado pelo art. 148 do Código Tributário Nacional, recepcionado nesta parte pela Constituição até que seja editada a lei complementar a que se refere o art. 146 da Constituição.

Dívidas fiscais não podem nascer do arbítrio, do abuso de poder, na fixação de *quantum* aleatório, empírico, com desprezo do art. 148 do Código Tributário Nacional e do § 1º do art. 145 da Constituição Federal.

Nula será a denúncia do Ministério Público que se embasar numa estimativa fiscal aleatória, empírica, totalmente divorciada do que estamos estudando, mormente quando a *estimativa* ou fixação do *quantum* mensal parte do empirismo ou da ganância insaciável do fisco.

Hoje, com a implantação do Simples, a estimativa fiscal tende a desaparecer, subsistindo, porém, para as pequenas empresas que não aderirem ao sistema, ou que, pelas suas

atividades, não possam aderir, ou ainda, no caso dos estados que não adotam o Simples, que exige lei da assembléia legislativa.

63.32. Fiscalização da receita federal. Emissão de notas fiscais adulteradas. Habitualidade delitiva. Bando ou quadrilha. Quebra judicial do sigilo bancário, fiscal e telefônico. Notas frias, sanfonas ou paralelas

Nos casos de emissão sistemática de notas frias, notas sanfonas, notas paralelas, com habitualidade delitiva; ou quando, pelo vulto dos valores das notas, o dano patrimonial for de grande monta, mormente contra o imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), com reflexos no imposto sobre circulação (ICMS) e no de produtos industrializados (IPI), com relação aos créditos fiscais ilegítimos que o usuário ou utilizador, também contribuinte, irá aproveitar; ou ainda, se pelo número de agentes do delito, estiver presente o crime de formação de bando ou quadrilha, cuja periculosidade justifica o rigor da lei, não prevalece a proteção do sigilo bancário, fiscal e telefônico das pessoas jurídicas e físicas envolvidas, o que compreenderá a empresa emitente das notas ideologicamente falsas, seus dirigentes, assim considerados os que forem comprovadamente responsáveis penais, e a empresa compradora, utilizadora ou beneficiária das notas e seus dirigentes, que comprovadamente forem responsáveis penais.

O interesse público da coletividade é muito mais importante do que o interesse particular ou individual desses agentes, ou das pessoas jurídicas aos quais estão eles vinculados, na condição de sócios ou acionistas.

Ademais, constitui premissa mais que exata: o sigilo bancário, fiscal ou telefônico se dirige para a proteção dos cidadãos de bem, das empresas que operam licitamente, nunca para proteger ou acobertar delinqüentes, mesmo porque no Brasil ainda não existe o direito de delinqüir.

A quebra será, porém, determinada por mandado judicial específico, em decisão fundamentada, a requerimento da autoridade que preside o inquérito policial ou do Ministério Público, justificada com os elementos materiais já colhidos em sede da perícia contábil no inquérito policial ou em auditoria contábil efetuada pela fiscalização.

Os pontos e limites da quebra, tais como, períodos, contas, pessoas ou correntistas, serão obrigatoriamente delimitadas pelo juiz no mandado judicial (o mesmo ocorrendo com o relator nas ações penais originárias), para que não haja devassa desnecessária, abusiva e humilhante.

Constitui, por outro lado, sem qualquer ofensa a direitos-garantia estabelecidos pela Constituição, o direito impostergável e inafastável da Receita Federal, via dos agentes da fiscalização, procederem ao exame de escrita (lançamentos, livros, documentos), à auditoria contábil (revisão de contas, de balanços, de demonstrações de resultados) ou à perícia contábil extrajudicial (levantamentos específicos de estoques, de produção, de custos, de vendas, de exatidão de inventários etc.), sempre tendo como agentes fiscais pessoas legalmente habilitadas como contadores.

Não cabe mandado de segurança para impedir que a Receita Federal proceda à fiscalização do contribuinte, desde que sem o emprego de meios gravosos, ilícitos, humilhantes,

discriminatórios ou abusivos, isto é, repelidos e não albergados pelo direito, bem como devassas desnecessárias, que extrapolam o útil, o necessário e não têm objetivos lícitos.

O mandado de segurança, no caso, significaria a própria intromissão ou a interferência indevida e inoportuna do Poder Judiciário nas atribuições normais e nas próprias atividades que justificam a existência da Secretaria da Receita Federal: a fiscalização permanente sobre quaisquer contribuintes, o que teria por conseqüência (se agasalhado o *mandamus*), a quebra do princípio da independência e autonomia dos poderes (art. 2º da CF), com ameaça ao comando do *caput* do art. 37 da Constituição Federal.

O *mandamus* só se justificaria no caso do abuso de poder ou no desvio de poder da fiscalização, o que exige prova documental pré-constituída, por documento inequívoco.

Confira, sobre o tema: STF, RTJ 164/1.010-1.015. Ver, também, neste capítulo, "Depósitos bancários" – recusa ou embaraço à fiscalização.

63.33. As omissões e a sonegação fiscal. Omissão de bens na declaração de pessoas físicas

Bens omitidos na declaração anual apresentada à Receita Federal podem caracterizar sonegação fiscal e *delatar* uma origem ilícita dos recursos para a aquisição dos bens, ou do numerário depositado no exterior, como *lavagem de dinheiro sujo* e, portanto, com origem criminosa no Brasil.

Se os bens omitidos na declaração apresentada à Receita Federal no período investigado (ou quando a pessoa física não apresentou declaração no período), não tiverem comprovada, documentada, idônea e contemporaneamente a origem dos rendimentos, proventos, prêmios de loterias, concursos, sorteios, tributados exclusivamente na fonte, isentos ou não tributados (heranças, doações etc.), a hipótese será de sonegação fiscal. Sobre o tema, confira, por exemplo, o parágrafo único do art. 3º do Decreto-lei nº 433/69.

A obrigatoriedade da inclusão dos bens, depósitos e valores na declaração para a Receita Federal abrange, também, os existentes no exterior (Lei Federal nº 9.250/95, art. 25, §§ 3º e 4º e RIR/99, art. 803/804).

A investigação da origem dos bens, depósitos e recursos, pelos auditores fiscais, está autorizada expressamente pelo § 1º do art. 51 da Lei federal nº 4.069/62 (RIR/99, art. 806).

63.34. Bens omitidos na declaração, a serem investigados

Devem ser investigados, quando omitidos:

a) bens sem origem lícita e que, por isso mesmo, foram omitidos na declaração, quando apresentada à Receita Federal;

b) bens que não têm origem comprovada em rendimentos ou renda isentos, não tributados ou já tributados exclusivamente na fonte;

c) bens que não foram adquiridos por herança, doação, nem por prêmios de loterias, concursos, títulos de capitalização etc.;

d) depósitos no exterior;

e) créditos de agiotas, fora da declaração, declarados pelos devedores.

O caminho mais curto para apanhar o sonegador fiscal, nos casos de enriquecimento ilícito (Lei 8.429/92), peculato, corrupção passiva, extorsão, roubo de carga etc., é o cotejo do patrimônio em seu nome, no nome de parentes até o 3º grau, ou de familiares, com os bens constantes da declaração apresentada à Receita Federal.

Nos casos de omissão na apresentação da declaração de bens à Receita Federal, no período investigado, surge um indício – que não deve ser confundido com prova para a efetivação da denúncia por sonegação fiscal – que reclama a imediata abertura inquérito policial (DPF), onde será realizada a perícia contábil para comprovar a materialidade da origem dos recursos para a aquisição do patrimônio da pessoa física omissa, tudo em contraditório pleno e amplo, com assistência de advogado e formulação de quesitos contábeis (CF, art. 5º, LV e LVII), para que o processo se realize com absoluto respeito ao *due process of law*, que é a própria garantia do pleno exercício do contraditório, sendo inadmissível que *vozes de além túmulo* ou cérebros insanos prevaleçam e impeçam o exercício do contraditório pleno e amplo (desde que não destine a dificultar, impedir ou embaraçar o inquérito policial, as declarações das pessoas físicas, a realização da perícia contábil), mesmo porque o inciso LV do art. 5º não contém qualquer ressalva, impedindo o exercício do contraditório, seja no processo administrativo-fiscal da Receita Federal, seja na fase do inquérito policial. Ao contrário, este dispositivo garante o exercício do contraditório, em qualquer processo...

A cadavérica doutrina contrária ao pleno e amplo exercício do contraditório, nessas fases, é medieval e muito anterior aos princípios-garantia insculpidos na Constituição Federal e, portanto, é um *verdadeiro cadáver insepulto*, parodiando o grande jurista João Mangabeira, em 6.1.1963, sobre o famigerado ato institucional que implantou o nefando parlamentarismo no Brasil, de triste e repugnante memória...

63.35. Omissão de compras. Entradas a menor. Omissão de entradas. Pessoa jurídica ou firma individual. Nexo de causalidade entre a omissão nas entradas e as vendas sem emissão de notas.

Enquanto a omissão de compras não caracterizar fato gerador do ICMS, do IPI, do IRPJ, as diferenças a menor nas entradas, relacionadas com matérias-primas, materiais intermediários, materiais de consumo ou de aplicação na prestação de serviços, mercadorias de revenda, caracterizam após sua identificação e prova material (com perícia contábil de levantamento específico de estoques), irregularidades fiscais, que devem ser analisadas em profundidade, para que se verifique se se trata de erros, de lapsos em somas, em transportes, isto é, de erros de escrituração contábil ou, ao contrário, se as omissões nas entradas de coisas móveis para o comércio, a indústria ou a prestação de serviços são dolosas, no intuito de fraude fiscal com o fito ou o objetivo de sonegar impostos.

Para que se possa *exigir* tributos federais e estaduais, é necessário que o fisco respectivo *comprove*, como ônus exclusivo seu, antes de lançar, exigir ou de constituir o respectivo crédito tributário que, há um *nexo de causalidade* entre a omissão ou a diferença a menor nas compras, detectada pela aludida perícia contábil, obtida com levantamento específico

de estoques ou de produção e vendas sem notas (ou receitas omitidas da contabilidade, no caso do IRPJ) e que, por isso mesmo, um daqueles impostos deixou de ser contabilizado no livro de apuração e de ser informado na guia eletrônica ou na declaração do DIPJ, e também não foi pago ao Estado ou Distrito Federal (ICMS) ou à União (IPI e IRPJ).

Para efeitos do IRPJ, da Cofins, do PIS, da CSLL, é necessário que o agente fiscal comprove que, da omissão de compras, resultou a materialidade da supressão ou da redução do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e das contribuições supra aludidas: a omissão de compras ou a diferença a menor nas entradas originou, comprovadamente, uma omissão de receitas, de faturamento, de receita bruta, de lucro.

Qualquer que seja o tributo ou a contribuição, não se admite que o fisco parta de presunção fiscal, de criação ficta de fato gerador, para lançar, exigir ou cobrar o gravame, sem antes proceder à citada perícia, que se estribará no levantamento específico de estoques ou da produção.

63.36. Omissão dolosa do dever legal. Agente responsável penal. Quem pode sê-lo. Inteligência de decisão do STF. Exemplos de omissões dolosas

A responsabilidade penal decorrente de omissão dolosa só pode ser imputada ao agente pessoa física, que tinha o dever-obrigação legal de impedir que a omissão ocorresse; ou inversamente, tinha o dever legal de implementar a prática de um ato comissivo a ele afeto, em razão do cargo, atribuições ou funções que exerce ou exerceu na empresa e ao qual estava afeta a prática do ato determinado expressamente na lei respectiva: tributária ou previdenciária.

Cabe, preliminarmente, então, identificar com precisão, clareza e exatidão quem era ou quem é o agente penalmente responsável, para que se respeite o princípio da culpabilidade e da individualização da pena.

Esta é a exegese teleológica que se subsume da decisão do Supremo Tribunal Federal (RTJ 128/249), que na doutrina encontra apoio pleno em Aguiar Dias (*Da Responsabilidade Civil*, 9ª ed., Forense, Rio, 1994, t. II, p. 462), que se aplica por excelência às omissões dolosas no direito penal. Também, neste sentido, é a mensagem teleológica do art. 11 da Lei nº 8.137/90.

Cabe, porém, e desde já, separar a omissão dolosa aqui estudada, do delito de apropriação indébita fiscal ou previdenciária, onde a pedra angular do delito se situa no dolo específico oriundo do comprovado *animus habendi rem sibi*, isto é, na vontade firme de se apropriar do valor, ou do numerário de que tem a posse como fonte do desconto das contribuições previdenciárias, do imposto de renda de fonte (IRF), da cobrança do imposto sobre produtos industrializados (IPI) na nota fiscal, da retenção do IOF ou da CPMF (ou do IPMF), ou no caso da substituição tributária, da cobrança do ICMS na nota fiscal pelo contribuinte substituto, por expressa previsão da lei complementar nacional (CF, art. 155, XII, *b* e *d*).

Em termos de crimes fazendários, a omissão dolosa pode causar danos materiais ou patrimoniais diretos à Fazenda Pública; ou mesmo, indiretamente, pelo mau exemplo que o contribuinte dá aos demais.

O dolo, que será específico, é elemento essencial na omissão e pode restar caracterizado com um dos seguintes exemplos de atos omissivos, onde a omissão é a causa que produzirá os efeitos ou as conseqüências de direito material (sonegação fiscal):

a) a recusa do contribuinte em não estornar os créditos fiscais indevidos, forjados ou ilegítimos de IPI, de ICMS ou de ISS, após o exaurimento do prazo marcado na intimação fiscal escrita e obrigatória, que precede à lavratura do auto de infração e da notificação fiscal de lançamento do imposto respetivo pelo agente fiscal competente;

b) o mesmo procedimento anterior, quando o contribuinte posterga ou difere imposto, receita, lucro tributável (IRPJ); ou difere a operação de circulação de mercadorias (ICMS) ou a saída tributada (IPI), fora dos casos expressamente autorizados na lei tributária respectiva;

c) o não registro de pessoas físicas que mantêm relação empregatícia com a empresa, a entidade estatal ou paraestatal ou sem fins lucrativos, comprovada pela habitualidade da prestação de serviços remunerados, pela subordinação e dependência econômica, nomeadamente quando os serviços estão relacionados com a atividade preponderante da empresa, ainda que feitos fora do estabelecimento, o que vai acarretar as seguintes conseqüências: não recolhimento do fundo de garantia (FGTS), não recolhimento das contribuições para os terceiros (Sesi, Senac, Senai etc.), com prejuízo para o empregado: tempo de contribuição, auxílio ou seguro-desemprego, recebimento do fundo de garantia nas despedidas injustas etc.;

d) a não emissão de notas fiscais de vendas, de prestação de serviços, de transferências da propriedade das mercadorias ou dos produtos, de circulação tributada de mercadorias ou das saídas de produtos industrializados, o que refletirá no ICMS, no ISS, no IRPJ, na Cofins, no PIS, no IPI, na CSLL etc.;

e) a não contabilização de atos, fatos, atividades que caracterizam fatos geradores de tributos ou contribuições, o que conduzirá à sonegação fiscal deles, que ficam fora da contabilidade, da escrituração e dos balanços e contas de resultados contábeis.

63.37. A omissão dolosa e o agente. Responsabilidade penal. Aferição. Procedimento

Se no ato omissivo vimos que o responsável penal é a pessoa que tinha o poder-dever de evitar a ocorrência da omissão, alguns atos omissivos, porém, são praticados por ordens pessoais de quem na empresa tem o comando, seja como administrador no contrato, seja como diretor ou sócio-gerente, seja como controlador de capital, seja como gerente de fato, isto é, a pessoa física que, mesmo não figurando no contrato social ou em suas alterações (principalmente nas limitadas), não sendo diretor nomeado pelo conselho de administração da sociedade anônima ou eleito pela assembléia de acionistas, comanda e dirige a empresa, por ser preposto antigo de plena confiança dos controladores do capital, dos proprietários da empresa (donos), ou ainda por ser parente destes.

Neste caso, interessa saber, via da perícia contábil em sede de inquérito policial, quem dava as ordens para a omissão dolosa exemplificadas nas letras *a* a *e* do item precedente?

Em hipótese alguma a denúncia (que não poderá ser recebida), poderá ser oferecida, sem uma prova cabal, documental ou colhida pela perícia realizada no inquérito policial, da perfeita e inegável identificação do responsável penal, isto é, da pessoa física responsável pelas omissões dolosas meramente exemplificadas.

Um ato que devia ser praticado em função dos negócios ou das atividades da empresa não deixa de ser realizado, concretizado ou efetivado, por si só: alguém deve ser o responsável pela omissão dolosa da qual resultou que os atos ou fatos que deviam ter sido praticados e não o foram.

Esse alguém deverá, portanto, ser identificado com absoluta certeza e precisão, em nome da verdade real que preside todos os atos no processo penal, no inquérito policial, que também apurará o montante do dano.

São aspectos relevantes que o juiz deverá valorar juridicamente, inclusive para efeitos do art. 59 do Código Penal.

Note-se que só haverá omissão em relação aos atos que a lei impõe expressamente como dever do contribuinte.

63.38. Responsabilidade penal pela omissão dolosa. Nexo de causalidade entre os deveres-obrigações do cargo ou função na empresa e o não cumprimento (doloso) dos encargos expressamente exigidos pela lei tributária ou previdenciária.

Como já exposto, a imputação penal ao agente da omissão dolosa, da qual ocorreram delitos contra a Fazenda Pública (crimes fazendários), deve ser precedida da perfeita, justa e expressa identificação do responsável penal.

Em hipótese alguma se admitirá que, partindo de presunção, de criação ficta, ou apenas porque alguém é sócio, acionista, controlador do capital, diretor ou sócio-gerente, deverá por essa condição ser denunciado como agente da omissão dolosa, da qual resultou um delito expressamente tipificado em lei federal penal.

A identificação do responsável penal há de resultar de provas cabais, irrefutáveis, para que não pairem quaisquer dúvidas, incertezas ou senões, a macular a individualização da pena, a intransferibilidade e a pessoalidade da responsabilidade penal e a culpabilidade que não podem ser jogadas sobre os ombros de terceiros. Estes princípios são imutáveis, salvo expressa ressalva da lei.

O *nexo de causalidade* fática entre as atribuições ou deveres do cargo, da função do agente na empresa, na entidade estatal ou paraestatal ou na entidade sem fins lucrativos, ao qual estava afeto diretamente o cumprimento das obrigações exigidas por determinação legal e o *não-cumprimento* doloso das obrigações *ex lege*, pela omissão dolosa do responsável penal, há de estar plena, cabal e irrefutavelmente provada.

Ao estudarmos os crimes previdenciários, mormente em “Obrigações da empresa”, o tema foi abordado em profundidade.

63.39. Omissão de receitas. Ônus do Fisco. Prova exclusiva do Fisco

A prova da omissão de receitas fica exclusivamente a cargo da fiscalização do imposto de renda, porque elas – salvo expressas e taxativas exclusões do lucro fiscal ou tributável, constantes de leis federais – integram o lucro a ser gravado pelo imposto e vão compor os resultados positivos nas contas de resultados contábeis.

Se as receitas (omitidas) provêem de serviços prestados e estes estão expressa e taxativamente previstos na lista da Lei Complementar nº 56/87, há reflexo no imposto sobre serviços (ISS). Se os serviços não constam da lista taxativa, incide sobre eles o ICMS, na hipótese expressa e taxativa do art. 155, inciso IX, *b*, da Constituição.

Para efeitos do imposto sobre circulação (ICMS) e sobre produtos industrializados (IPI), as receitas omitidas servem de ponto de partida para a fiscalização da causa ou origem concreta da omissão, que pode gerar eventual circulação de mercadorias ou uma saída de produtos industrializados tributados pelo imposto sobre produtos industrializados (IPI).

Não pode, porém, o fisco, partir da presunção de que toda omissão de receitas é uma sonegação fiscal, porque se a omissão tem importância essencial para o imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), já em relação ao imposto sobre os produtos industrializados (IPI) e ao imposto sobre circulação (ICMS), cujos fatos geradores são totalmente diversos daquele imposto, a omissão servirá de ponto de partida para que os agentes do fisco do ICMS e do IPI investiguem antes de qualquer lançamento, exigência ou cobrança de impostos e consectários legais, se ela (a omissão) se refere comprovadamente a:

a) uma circulação de mercadorias, econômica ou jurídica, representando um ato de comércio, com habitualidade, de coisa móvel, ainda que por transferência da propriedade da coisa e sobre qual não houve emissão de nota fiscal, nem destaque ou pagamento do ICMS;

b) a uma saída tributada de produto industrializado, sem emissão de nota fiscal, sem cobrança do IPI na nota e sem o seu recolhimento.

Mesmo no caso do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), cabe aos agentes fiscais comprovar a omissão de receita e também que ela devia compor o lucro tributável do período e que, no caso, ficou fora da tributação.

A prova da existência da omissão e do seu reflexo nos impostos e nas contribuições sociais, é exclusiva do fisco, por constituir seu direito de lançar ou de cobrar os impostos ou contribuições.

63.40. Omissão de receitas (Simples). Micro empresas. Empresas de pequeno porte (EPP). Omissão dolosa e omissão culposa (distinções). Lei nº 9.317/96, art. 18

A omissão de receitas também se aplica às micro empresas e às empresas de pequeno porte, como tais definidas na legislação federal, nomeadamente na Lei nº 9.317/96 e na regulamentação federal do Simples, as quais podem, assim, incidir com a omissão (provada por auditoria contábil de revisão ou por perícia contábil de levantamentos específicos de estoques ou de produção), no delito de sonegação fiscal, pela supressão ou pela redução de suas receitas (de vendas, de prestação de serviços), via de uma omissão comprovadamente dolosa, intencional, em suas declarações fiscais prestadas ao fisco, em formulário próprio, oficial, e mesmo nos livros diários, quando deles não estiver expressamente dispensada pela legislação federal (DL nº 486/69, art. 1º e seu parágrafo único e art. 1º, I e II, *e*, do Decreto nº 64.567, de 22.5.1969, que regulamentou o DL nº 486/69).

Para que se positive a presença da sonegação fiscal, porém, não basta que se comprove que a omissão foi proposital, intencional, com o desejo, a vontade de suprimir ou reduzir impostos que eram legalmente devidos, bem como as respectivas contribuições legalmente exigíveis.

A omissão dolosa pode resultar no diferimento, na postergação, na falta de adição de valores à base de cálculo, à matéria tributável, quando esses atos não estiverem autorizados expressamente na lei tributária ou na legislação federal das empresas (micro e de pequeno porte).

Os impostos atingidos, podem ser o IRPJ, o ICMS, o IPI, o ISS; as contribuições sociais da Cofins, PIS, CSLL, conforme as circunstâncias materiais e específicas de cada caso concreto, de omissão dolosa concreta e comprovada, como, por exemplo, a circulação de mercadorias tributadas pelo ICMS, que foi parcialmente omitida do fisco do imposto, via de uma fraude ou subterfúgio retro exemplificado; a saída de produtos industrializados tributada pelo IPI, nas mesmas condições retro; os serviços prestados e tributados pelo ISS.

Omissão dolosa é ato tipicamente fraudulento, que não pode ser presumido, nem resultar de dedução, muito menos pode ser fruto da criação ficta, empírica ou aleatória do fisco ou do Ministério Público. A omissão culposa, deriva de erro, de lapso, não intencional.

Da mesma maneira que se exige prova cabal, documental ou pericial para provar a fraude fiscal, exigir-se-á, com mais razão, uma prova material conclusiva, exata, sem a menor sombra de dúvida ou senões, que assim, cabalmente, demonstre a existência do *animus nocendi* do omisso doloso, do fraudador das obrigações *ex lege*.

Os meios para comprovar a existência concreta da omissão dolosa, como vimos, são: através da auditoria contábil; ou, via da perícia contábil, que efetuará os levantamentos específicos de estoques, de produção, de custos desta, dos produtos, mercadorias ou serviços vendidos, para certificar com exatidão e dar testemunho técnico-contábil da existência ou não da omissão dolosa.

63.41. Omissão dolosa e a prova material da sonegação fiscal

O nexo de causalidade entre a omissão dolosa e o tributo certo e determinado, que foi reduzido ou suprimido, ou da contribuição em igual situação, quanto aos seus valores nominais e atualizados, datas, responsáveis penais identificados com precisão, são elementos absolutamente necessários à tipificação do delito do *caput* do art. 1º da Lei nº 8.137/90, que exige dano patrimonial certo, determinado e comprovado, para que exista o crime de sonegação fiscal, que é sempre crime de resultado material e nunca de mera conduta, ao sabor do fisco ou do Ministério Público.

É importante que se acrescente que a omissão dolosa, por si só, não constitui delito, não tipifica nem formal nem materialmente o delito de supressão ou de redução de impostos ou de contribuições, não havendo atualmente o tipo penal específico ou genérico para o delito de omissão dolosa ou mesmo de fraude fiscal. A omissão dolosa é a *ponte*, o *veículo*, o *meio*, para que se obtenha a sonegação fiscal.

A natureza jurídica da omissão dolosa, além do descumprimento intencional, proposital, desejado, querido, da obrigação imposta pela lei, para ser cumprida por determinado agente, pessoa física, na empresa, na entidade, no órgão, caracteriza-se também por ser uma fraude fiscal que se consuma com o ato omissivo (doloso), isto é, o ato (comissivo) exigido pela lei que deveria ter sido implementado no prazo marcado, em virtude da omissão, não é adimplido, e assim, a obrigação *ex lege* fica sem o seu obrigatório cumprimento, em face da

omissão dolosa do agente que tinha o dever-obrigação legal de cumprir, de determinar o cumprimento em face do cargo, da função ou de suas atribuições na empresa, no órgão, na entidade (STF, RTJ 128/249). Só *responde* pela omissão dolosa o agente.

A omissão dolosa, como fraude fiscal que é, funciona como verdadeira *ponte*, *veículo* ou *meio*, para atingir o crime fim: a supressão ou a redução do imposto ou da contribuição legalmente devidos, isto é, a omissão dolosa é então o *caminho-meio*, o *meio de chegar* e de consumar o delito de sonegação fiscal, com a supressão ou a redução do gravame.

63.42. Omissão culposa. Penas de caráter administrativo-fiscal

Nem toda omissão pode ser inquinada de dolosa. Daí que a prova do dolo específico, no caso, constitui um ônus exclusivo do fisco ou do Ministério Público, tudo pelos caminhos da verdade real e pelos meios técnicos-contábeis que vimos.

Certos vícios de escrituração, de informação errônea ao fisco, podem resultar de atos culposos de empregados, de prepostos, da contabilidade, da auditoria contábil interna ou externa, do escritório de contabilidade etc.

Estão aí compreendidos os atos resultantes de:

a) imperícia profissional, na execução dos serviços administrativos-fiscais, escriturais ou contábeis da empresa, do ente ou do órgão;

b) erros em somas, em transporte de valores, em colunas de livros fiscais onde foram lançados as notas fiscais; os equívocos, os lapsos, cujo elemento intencional deve e precisa ser investigado, para que se tenha absoluta certeza de que se trata de distração, de um erro passível e não de um propósito, onde o erro nada mais é do que a intenção de fraudar, de omitir dolosamente. Aprioristicamente é vedado afirmar que determinado erro é doloso, intencional. Isso é tarefa para a perícia contábil oficial, no caso.

Erros meramente culposos devem ser punidos única e exclusivamente com multas fiscais, na forma das leis tributárias respectivas, não tendo interesse para o direito penal tributário (crimes fazendários), que atinge os atos dolosos, expressamente tipificados nas atuais leis penais especiais (Leis nºs. 8.137/90 e 8.212/91) e na futura lei dos crimes contra a previdência social.

Porém, como vimos, é preciso que se verifique se se trata de erro meramente culposo, ou de um erro que tem essa aparência, mas na verdade simula um dolo, uma intenção maldosa, consciente, de omitir, de fraudar para fugir do imposto ou da contribuição devidos.

Como não se pode presumir, nem que o erro é doloso, nem que a omissão é culposa, exige-se do fisco e do Ministério Público prova cabal, concreta, conclusiva, que sem qualquer sombra de dúvida ateste a existência de um mero equívoco, de um lapso, engano, de um erro meramente escritural, contábil, de preenchimento de informação fiscal errônea para o fisco ou, inversamente, que os vícios são, na verdade, simulações dolosas, para encobrir, omitir conscientemente, para fraudar, para reduzir ou suprimir tributos ou contribuições.

O auto de infração, o lançamento, a exigência do crédito tributário ou de contribuições sociais que, partindo de presunção, de criação ficta, de conclusão empírica, aleatória ou de dedução precipitada de que ocorreu omissão dolosa e dela resultou a redução ou a supressão do imposto ou da contribuição *tal*, será um ato nulo, abusivo e manifestamente

ilegal e teratológico, porque fraude fiscal não se presume, prova-se; omissão dolosa também não se presume, prova-se concreta e cabalmente, como exposto aqui. E, além do lançamento ser írrito, no caso, não gerando qualquer direito para a Fazenda Pública respectiva (cf., por exemplo, CTN, arts. 43, 113, § 1º, 114, 116, 142 e seu parágrafo único e 144; CF, arts. 5º, II, 37, *caput*, e 150, I), estaremos diante do concurso formal de delitos de responsabilidade do agente do fisco que assim proceder: o crime de abuso de poder (alínea *h* do art. 4º da Lei nº 4.898/65), e o delito do art. 20 da Lei nº 8.137/90.

O mesmo sucederá ao membro do Ministério Público que oferecer denúncia baseada num ato de infração nas mesmas condições materiais e circunstanciais. Ele incorrerá no abuso do poder de denunciar.

63.43. Perdas de estoques. Causas e suas implicações. Causas que exigem perícia técnica específica

Perdas de estoques são fatos fiscais que não podem ser considerados unilateralmente, ao bel talante ou segundo o entendimento subjetivo do fisco ou do contribuinte, cada qual *puxando a sardinha para a sua brasa*...

Exigem prova cabal a ser realizada mediante perícia técnica, conforme a natureza das matérias-primas, dos materiais intermediários e de aplicação na produção industrial ou na prestação de serviços, dos materiais de consumo e dos demais insumos de produção industrial ou de serviços, e que deve ser realizada pelo *expert* com conhecimentos técnicos e específicos reclamados pelos elementos materiais (engenheiro químico, farmacêutico industrial, engenheiro de materiais, industrial ou de produção etc.).

A contabilização das perdas no encerramento de cada exercício social reclama, pois, a realização prévia da prova técnica, que dará o testemunho eficiente e eficaz, com a elaboração do laudo idôneo, por profissional qualificado e experiente, habilitado no respectivo órgão (CRQ, CREA, CRF etc.). A continuidade das mesmas perdas não obriga a nova perícia técnica.

Se esse é o procedimento prévio do contribuinte, ele também deverá ser o do fisco, quando em fiscalização externa, a fim de poder confrontar os elementos materiais na escrituração do contribuinte e certificar ou infirmar a respectiva exatidão, frente ao laudo técnico pericial.

Tanto será ineficaz e inválida a escrituração contábil das perdas pelo contribuinte de forma unilateral, sem a prévia existência de laudo técnico pericial, quanto a glosa feita pelo fisco dos valores das perdas, com a exigência de impostos, sem a adoção do procedimento aqui estudado.

63.44. Art. 148 do Código Tributário Nacional

Ocorrendo divergência entre o fisco e o contribuinte, serão adotados os procedimentos em contraditório pleno e amplo, na via administrativo-fiscal, a que alude o art. 148 do Código Tributário Nacional: a avaliação contraditória, que exigirá para a sua eficácia e validade, a realização da perícia técnica, como estudada anteriormente.

Isto afasta qualquer procedimento unilateral, seja do fisco, seja do contribuinte. A *mens legis* do artigo é evitar a imposição unilateral de valores que influam em bases de cálculo, valor tributável, incidência.

63.45. Composição fisco versus contribuinte impossível

Ocorrendo divergências de monta, em valores vultosos que o fisco exige, ou o contribuinte dá como perdas de estoques, a solução judicial será a única e definitiva para solucionar o conflito de interesses.

63.46. Contabilização unilateral de perdas vultosas. Lançamento pelo fisco de glosas vultosas

Nem pode o contribuinte contabilizar *sponte sua*, unilateralmente, perdas vultosas, sem os procedimentos legais e racionais estudados, nem também pode o fisco glosar valores vultosos relativos às perdas de estoques, unilateralmente.

Tanto será ineficaz a contabilização do contribuinte, quanto o lançamento do fisco.

63.47. Consulta do contribuinte

Antes do encerramento do exercício social e do balanço e contas de resultado contábil, cabe ao contribuinte utilizar-se do instituto da consulta perante a administração tributária, especialmente com referência ao IRPJ, ICMS, IPI, na forma da legislação de cada tributo.

Discordando da resposta obtida, restar-lhe-á a via judiciária.

63.48. Perícia técnica obrigatória

Perdas de estoques exigem sempre esta perícia.

63.49. Quebra do sigilo bancário. Relatividade da quebra. Quebra pelo Ministério Público. Movimentação em nome de terceiros, fantasmas, laranjas. Sinais exteriores de riqueza de parentes e familiares

A quebra do sigilo bancário determinada pelo Judiciário, em cada caso específico, mediante mandado que individualizará o período, as contas e as pessoas que tiveram o sigilo bancário quebrado, quando já existente um processo-crime ou um inquérito policial em andamento, não é garantia de qualquer sucesso, de qualquer obtenção de elementos materiais que corroborem: suborno, sonegação fiscal, apropriação indébita fiscal, propinas, dinheiro sujo obtido com venda de atos oficiais que devem ser gratuitos, com transações ilícitas, peculato, corrupção passiva, superfaturamento etc.

Isso porque, os depósitos efetivados com o dinheiro de origem ilícita ou ostensivamente oriundo do crime, podem ter sido feito em contas de parentes até o 3º grau ou de familiares ou em conta de terceiros, de fantasmas, como em nome de *laranjas*, tornando inócua a quebra do sigilo bancário.

A solução mais razoável será a investigação prévia de eventuais sinais exteriores de riqueza inopinada (renda consumida, veículos de luxo nacionais ou importados, mansões, casas de campo, barcos, iates etc.), de familiares e de parentes até o 3º grau, o que demanda o bom rastreamento e um seguimento do *modus vivendi* dessas pessoas: antes e depois dos fatos noticiados no inquérito policial ou no processo-crime em andamento, para então partir para a quebra do sigilo bancário dos parentes até o 3º grau e dos familiares, para o necessário confronto e análise com as declarações de rendimentos e de bens dos períodos, que foram apresentadas à Receita Federal (a não apresentação dos ajustes anuais é indício de patrimônio sem origem lícita, e por isso mesmo, não foi declarado). Veja, nesta obra, "Sinais exteriores de riqueza".

Enquanto mantido o dispositivo constitucional relativo ao sigilo dos dados (inciso XII do art. 5º da CF), a quebra do sigilo bancário só poderá ser determinada, especificamente, por mandado judicial, faltando ao Ministério Público competência privativa e específica da Constituição, mormente porque a privacidade do inciso X do art. 5º também o proíbe (STF, RE nº 215.301-0-CE, 2ª T., DJU-I de 28.5.1999, p. 24), e ainda assim, depois do inquérito policial em andamento.

63.50. A sonegação fiscal e as participações dos Estados, Municípios e Distrito Federal na arrecadação de impostos

A supressão ou a redução de impostos, além de privar o ente político titular constitucional do imposto de sua competência (Estados quanto ao ICMS; Municípios quanto ao ISS; União Federal quanto ao IPI, IRPJ etc.), inclusive para imposição fiscal, cobrança, fiscalização e arrecadação, ainda vai causar outra lesão também de ordem patrimonial contra o ente político que tinha direito a receber um determinado valor, a título de *participação* constitucional na arrecadação ou na *distribuição* dos impostos arrecadados, expressamente prevista na própria Constituição Federal, em relação aos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Assim, se os Municípios participam da arrecadação do ICMS em seus respectivos territórios, a sonegação fiscal do imposto vai reduzir ou desfalcar o *quantum* que o Estado devia repassar ou depositar para o Município.

Se a União Federal deve repassar ou depositar parte do imposto sobre produtos industrializados (IPI) ou do imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ), que ela arrecada, para os Estados, a sonegação fiscal desses impostos federais vai também reduzir o repasse, a participação na arrecadação, diminuindo a receita dos Estados.

A própria apropriação indébita do imposto sobre produtos industrializados (IPI) que é cobrado na nota fiscal e recebido do comprador ou adquirente do produto tributado conforme TIPI federal, também terá graves reflexos na redução do percentual a que tinha direito o Estado membro da federação, na forma prevista na carta política nacional.

Estes aspectos devem ser considerados tanto na denúncia do Ministério Público, quanto apurados no próprio inquérito policial, através da perícia contábil oficial, devendo também serem enfocados pela sentença.

O contribuinte, seja na sonegação fiscal, seja na apropriação indébita acima exemplificada, comete danos patrimoniais diretos (ao ente vítima de um dos delitos materiais) e indireto (ao ente que teve reduzido o valor de sua participação na arrecadação, em face de um dos crimes materiais).

Estes aspectos, embora materiais, demonstram à saciedade, que a lesão praticada pelo contribuinte, afeta em toda a sua plenitude o interesse público relevante, não apenas o *quantum* de que privou o ente político respectivo.

63.51. Alguns fatos que podem mascarar sonegação fiscal e que caracterizam desigualdade tributária

Entre outros, destacamos os seguintes fatos: bolsas de mercadorias e futuros (BM&F), elisão fiscal, fundos de renda fixa estrangeiros, lucro e taxação justa, origem do patrimônio da pessoa física, remessas para o exterior (causas lícitas que as justificam), roubo de cargas (receptador invisível, revendedores etéreos), desmanches ilegais de veículos novos (revenda de peças), tráfico de armas pesadas e munições, fabricadas no exterior, sinais exteriores de riqueza, cofres de aluguéis em bancos (riqueza fora da declaração), contas CC5, suprimentos de caixa (origem dos recursos), aumentos de capital (origem dos recursos e mecânica), usura pecuniária (agiotagem por pessoas físicas e *factoring*) e emissão de títulos e bônus no exterior (lucro sem imposto?)

63.52. Bolsas de mercadorias e de futuros (BM&F)

Nas bolsas de mercadorias e de futuros operam-se duas modalidades de contratos especulativos, um de bens e outro de valores patrimoniais de vulto: a) mercadorias, tais como: boi gordo, algodão, café, milho, soja, açúcar etc. e b) ativos financeiros, tais como: dólar, ouro, índice Bovespa, índice de IDI, DI de 1 dia, cupom cambial etc.

Os contratos na bolsa de mercadorias e de futuros, sob o ponto de vista do grau de risco, são verdadeiras apostas em cassinos, guardadas as proporções e a falta de roleta.

Não estudaremos aqui o aspecto moral e ético dos *negócios* que as bolsas de mercadorias e de futuros operam, à luz do dia, às claras, nas barbas das autoridades monetárias e fiscais. Serão analisadas algumas implicações fiscais, mormente em relação à eventual sonegação fiscal de imposto de renda, e na evasão fiscal (esta, sem o elemento dolo, feita em face das brechas, lacunas e facilidades da lei, ou por ausência de expressa ocorrência do fato gerador do imposto de renda).

63.53. Especulação e lucro. Ausência de escrituração contábil. Especulador estrangeiro

Operações mercantis ou financeiras envolvendo milhões ou bilhões, por mês, devem ser escrituradas normalmente em livros diários legalizados, seja em obediência às prescri-

ções do velho Código Comercial (arts. 10 e seus nºs; 12, 23 e 25; DL nº 486/69, arts. 1º, 2º, 4º, 5º e 8º), seja porque o fato da bolsa de mercadorias agir como verdadeira intermediária em negócios que lá se realizam, não descaracteriza a mercancia, o intuito de lucro dos que lá operam e, assim, semelhante com as consignatárias, a bolsa de mercadorias deve manter contabilidade organizada e em dia, seja para fins de controle, seja para fins de fiscalização quanto à propriedade dos bens e valores lá negociados, seja para efeitos da fiscalização do imposto de renda, seja para efeitos de verificação da origem dos recursos necessários para operar, seja, enfim, para efeitos de prestação de contas.

Se não existir uma contabilidade organizada, exata, de todas as operações, estará aberta uma porta gigantesca para a prática de todo tipo de fraudes fiscais (ver, adiante, "Indagações necessárias").

Um exemplo pode ilustrar as conseqüências da falta de escrituração contábil de todas as operações realizadas na bolsa de mercadorias e de futuros.

Uma corretora ou distribuidora de títulos e valores mobiliários, devidamente autorizada a funcionar no Brasil pelo Banco Central, pode agir como intermediário (de um especulador ou de um fundo de investimentos estrangeiros que não operam no Brasil), fechando contratos financeiros (compra e venda de dólares), à taxa de R$ 1,60, vendendo à taxa de R$ 1,80; e se não houver registro contábil da operação na bolsa de mercadorias e de futuros (BM&F), nem na intermediária do especulador alienígena (no caso a distribuidora ou a corretora), sob o argumento de que se trata de uma operação em nome e por conta do especulador alienígena que não tem domicílio no Brasil, não reside e nem opera diretamente aqui (caso dos bancos estrangeiros que não operam no Brasil, dos fundos de investimentos estrangeiros, mormente os de um só cotista...), o lucro obtido no exemplo escapará da tributação na pessoa jurídica beneficiária.

E, se a lei federal isenta ou declara não tributável o lucro especulativo, então estaremos diante de um verdadeiro crime de lesa-pátria, porque:

a) se os nacionais, mesmo assalariados, pagam imposto de renda na fonte (IRF), dele não podendo fugir legalmente, por quê o especulador estrangeiro, que não traz nenhum benefício ao Brasil, deve ser beneficiado pela lei brasileira, se o dinheiro da especulação é remetido para o exterior, de forma legal, sem oposição do Banco Central?

b) nenhum país civilizado obteve qualquer benefício, permitindo a especulação estrangeira em seu território, já que o especulador mantém no país um *capital-motel* de alta rotatividade... para lucrar, e depois retornar ao seu país de origem, ainda que por intermédio das contas CC5;

c) e, onde ficará a isonomia constitucional, que proíbe semelhante tratamento desigual entre nacionais e estrangeiros, mormente quando estes não residem no Brasil, aqui não têm domicílio, nem prestam qualquer serviço ao país, muito menos aplicam investimentos aqui, a teor dos arts. 5º, *caput*, 1ª parte, e 150, inciso II, da Constituição Federal (RTJ 119/465)?

A efetivação dos procedimentos demonstrará que, no Brasil, nem sempre as autoridades zelam pela coisa pública nacional, procurando, porém, encobrir a verdade moral, com a falácia televisiva quase diária, apregoando um falso moralismo, que as camadas incultas da população sofrida não têm meios de verificar... enquanto a miséria liquida com a pobreza genuinamente nacional.

63.54. Operações nas bolsas de mercadorias. Indagações necessárias. BM&F

Sob o ponto de vista estritamente fiscal, algumas indagações se fazem absolutamente necessárias, e as respectivas respostas podem ter profundos reflexos nos crimes fazendários, mormente no imposto de renda, com incursões ainda, no ICMS e no ISS:

a) há seguro cobrindo integralmente o risco e o valor dos contratos negociados na bolsa de mercadorias (BM&F), ainda não liquidados, mormente os financeiros e operações de *hedge*? As operações em dólares americanos antes de 13.1.1999, tinham garantias?

b) existe prova material da tradição dos bens móveis objeto dos contratos na bolsa de mercadorias (art. 620 do CC), que garantem as operações com mercadorias?

c) existe prova da propriedade lícita anterior dos bens móveis, no sentido de que a pessoa, entidade, órgão, que se apresenta como titular deles é, na realidade, o legítimo senhor do domínio ou da posse?

d) onde estavam as mercadorias objeto de contratos, quando de sua negociação? Esses bens móveis existiam de fato, física e concretamente?

e) quais as garantias concretas e sua liquidez para os contratos de ativos financeiros, especialmente os em dólares americanos?

f) onde se encontram as garantias, e quem são os seus garantes, no caso de terceiros, fiadores em contratos, avalistas em títulos?

g) qual o valor e as companhias seguradoras (v. letra *a*)?

h) quando devidos, houve retenção do IRF, do IOF, da CPMF?

i) as operações de intermediação de mercadorias (*comodities*), quando sujeitas ao ISS, tiveram este imposto recolhido ao ente político dele titular?

A negativa em algumas respostas significará que as operações nas bolsas de mercadorias (BM&F) são meramente especulativas, praticadas ao bel talante de cada especulador, sem qualquer garantia real, moral e idônea, restando perguntar:

j) quem arca com os prejuízos reais e concretos, resultantes dos contratos que, sem lastro, são papéis de pura e exclusiva especulação?

l) diante de *quadro* assim delineado, como falar em combater a sonegação fiscal no Brasil? Onde estaria a moral e a etica das autoridades? Ver nº 63.57.

63.55. Elisão fiscal. Dolo ausente. Animus nocendi inexistente. Fraude fiscal e fato gerador inexistentes. Pressupostos da elisão fiscal

A elisão fiscal difere da sonegação fiscal, porque nela:

a) não existem as figuras do dolo, estando ausente o *animus nocendi*, com a finalidade de lucro ilícito;

b) não se pratica qualquer fraude fiscal, posto que, nesta, a figura do dolo é necessária;

c) não pode ocorrer o fato gerador do tributo ou da contribuição (que seria a junção do abstrato na lei, com o fato concreto ocorrido), posto que, se o fato gerador ocorreu comprovada e materialmente, qualquer ato (comissivo ou omissivo) que vise postergar, elidir, tolher, diferir (fora da expressa previsão da lei) o pagamento, o recolhimento do imposto ou da contribuição, caracterizará uma fraude fiscal, que terá como objetivo, em tese, retardar, suprimir ou reduzir o gravame legal.

A elisão fiscal verdadeira decorre de uma brecha, de uma falha, de uma falta de previsão legal na lei tributária, que permite sua prática, sem que o contribuinte incida em delito tipificado nas leis penais especiais, federais, de que são meros exemplos as Leis nºs. 4.729/65, 8.137/90 e 8.212/91 etc.

A elisão é fato atípico penalmente, e para a sua ocorrência é necessário que estejam presentes os pressupostos mínimos retro mencionados (*a* e *c*).

É muito importante que se destaquem, dada a sua relevância:

1º) Após a ocorrência do fato gerador do tributo ou da contribuição (o que se consuma com a junção do fato, ato, atividade, operação, abstratamente previstos na lei tributária ou lei da contribuição social, com a materialização e a exteriorização dos elementos fáticos que dão a existência concreta a um dos eventos, fazendo nascer o fato gerador), qualquer subterfúgio, postergação não autorizada em lei, expressamente; qualquer diferimento não autorizado em lei, expressamente, constitui uma fraude fiscal, o que retira do contexto a figura atípica da elisão, porque esta não convive, nem tolera a fraude fiscal. Haverá aí, em tese, e dependendo das circunstâncias materiais, o delito de sonegação fiscal do tributo ou da contribuição. O dano material deste delito, porém, deve ser provado com exatidão, inclusive as datas, os valores, os tributos e contribuições atingidos e os agentes penais;

2º) A elisão fiscal pode se referir a qualquer tributo ou contribuição previstos na Constituição Federal;

3º) Há uma absoluta incompatibilidade entre a elisão e a fraude fiscal.

63.56. Firmas distintas. Personalidades jurídicas próprias. Pagamento menor de impostos sem fraude fiscal

Um exemplo clássico para os doutrinadores do direito tributário, que não caracteriza fraude nem sonegação fiscal é aquele em que organizam-se, constituem-se pessoas jurídicas distintas, com personalidade jurídica própria, as quais, embora tendo sócios ou acionistas comuns, praticam operações diversas, sendo cada uma, separadamente, responsável tributária pelas obrigações principais ou acessórias, como no exemplo abaixo.

Uma só empresa, inicialmente, vende, arcando com todas as despesas de propaganda, publicidade, *telemarketing*, promoção, entrega das mercadorias, marketing direto etc., o que lhe acarreta um custo elevado.

Os sócios, então, constituem outra, com personalidade jurídica própria, tendo em comuns os mesmos sócios da sociedade antiga. E esta, vende as mercadorias para os clientes. A firma nova se encarrega dos serviços de televendas, *telemarketing*, marketing direto, vendas pela internet, promoção e entrega das mercadorias aos clientes e compradores da empresa antiga.

No caso, cada empresa emite sua nota fiscal. A firma antiga paga o ICMS sobre o valor da operação das notas fiscais que emite para as vendas e a firma nova, que apenas presta serviços, emitirá uma nota fiscal sujeita ao ISS, sobre os serviços de intermediação que presta para a firma antiga.

Não há, no caso, qualquer fraude fiscal com dolo, no intuito de reduzir o ICMS, mas um contrato entre a firma antiga e a nova, cada uma agindo conforme os objetivos sociais de

seus contratos, não podendo o fisco intervir na livre iniciativa, para proibir ou ditar normas, ferindo o livre exercício das atividades econômicas lícitas, o que lhe é vedado pelos arts. 1º, IV, *in fine* e 170, *caput* e 5º, XIII, da Constituição Federal e pelos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

Cabe ao fisco exigir, porém, a escrituração analítica de todas as operações entre as empresas, com clareza, precisão e em ordem cronológica. Confira, por exemplo, TJSP, JTJ-Lex 194/306-309.

63.57. Fundos de renda fixa estrangeiro. Capital estrangeiro especulativo. Cotista único de fachada no Brasil. Lucro sem imposto

Um fato previsível que pode ocorrer, no cotidiano, é o de um grande banco estrangeiro que não opera no Brasil, aqui não tem filial, nem sucursal, nem representante legal, mas mantém aqui um fundo de renda fixa ou de investimentos, de mera *fachada*, ou para dar aparência e foros de legalidade, do qual o único cotista é o próprio banco alienígena.

Este fundo, via de uma corretora ou distribuidora de valores e de títulos mobiliários, devidamente autorizadas pelo Banco Central do Brasil, especula na bolsa de mercadorias (BM&F) e, se não houver retenção de imposto de renda de fonte (IRF), dificilmente o especulador alienígena poderá ser alcançado pela tributação do imposto de renda no Brasil, seja por complascência, seja pela brecha, seja pela promiscuidade da legislação do imposto de renda no Brasil e pela omissão (dolosa) da legislação sobre capitais estrangeiros e remessas para o exterior.

O lucro obtido na especulação exemplificada, obviamente que será remetido integralmente para o banco estrangeiro, remessa essa, legal e por intermédio de banco que aqui opera em dólares... até pelas contas CC5.

Enquanto isto ocorre, o assalariado brasileiro continua pagando o imposto de renda de fonte (IRF).

O *quadro* ficará mais completo se uma lei federal (a pretexto de atrair capitais estrangeiros, que certamente não são investimentos produtivos para gerar mais empregos, mas se destinam à especulação em bolsas...) isentar os rendimentos obtidos pelo especulador alienígena aqui no Brasil – que fica, assim, legalmente dispensado do imposto de renda de fonte –, num verdadeiro acinte à coletividade nacional, num golpe contra o tesouro nacional, para ser agradável ou subserviente a interesses que nada de bom trazem ao país, paralelamente com a manutenção de um miséria crônica, de uma população faminta, desnutrida, esquelética... ao lado do quadro vergonhoso e dantesco das secas perenes no Nordeste, que a televisão brasileira já se cansou de exibir inutilmente... Falta-nos pessoas de moral, de caráter e autoridade!

63.58. Capital estrangeiro. Especulação no Brasil. Lucros e taxação justa

A Constituição, no § 1º do art. 145, estabelece o princípio da imposição fiscal segundo a capacidade individual do contribuinte, postulado que deveria ser aplicado não só ao

imposto de renda, mas, também, no ICMS e no IPI; nestes, através do princípio constitucional da aplicação da alíquota do imposto, em função da essencialidade do produto ou da mercadoria, o que no ICMS jamais vigorou, mesmo com a famigerada Lei Complementar Nacional nº 87/96.

Dentro deste princípio (art. 145, § 1º), a tributação do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), deveria incidir sobre todo ganho, lucro, aqui no Brasil, o que não ocorre em face da permissibilidade da legislação, alheia a este princípio.

Essa verdadeira promiscuidade fiscal faz com que capitais estrangeiros especulem no Brasil, especialmente nas bolsas de mercadorias, sem contribuir com uma tributação justa, como vimos nos exemplos precedentes; confira, ainda, "Remessas para o exterior e as contas CC 5".

O reflexo de semelhante quadro, vai desagüar numa espécie de "incentivo" às oblíquas para o aumento da sonegação fiscal, já que toda injustiça fiscal, todo tratamento desigual em matéria de impostos, gera numa proporção geométrica, o aumento da redução ou da própria supressão do imposto, no caso, do Imposto de Renda.

São fatos que o juiz ou o tribunal não podem esquecer ou a eles ficarem alheios, como se não existissem no Brasil, em plena era da informática, da cibernética, do novo milênio...

Os bancos alienígenas que especulam com dólares e que ganham milhões quando ocorre uma desvalorização brusca da moeda nacional, devem ficar imunes à tributação justa sobre tais lucros, auferidos sem qualquer benefício para o Brasil, ou para a coletividade nacional?

O lucro obtido no Brasil que não é taxado, mas enviado para o exterior, via bancos legalmente operando aqui, inclusive pelas contas CC 5, representa a forma mais sórdida e canalha do comportamento imoral e abjeto das autoridades que permitiram ou permitem que tal aconteça, enquanto massacram o assalariado empregado, o profissional liberal, simulando uma seriedade que não passa de uma farsa, ao mesmo tempo em que abrem as *comportas* para o grande sonegador que aqui lucra e nada paga.

63.59. Patrimônio sem orígem lícita. Patrimônio fora da declaração de bens. Pessoa física

Patrimônio sem origem lícita é evidência material de delitos, sejam eles comuns (estelionato, peculato, roubo, apropriação indébita, enriquecimento ilícito, Lei nº 8.429/92 etc.), ou relativos aos crimes fazendários, mormente sonegação fiscal e apropriação indébita fiscal ou previdenciária.

É o que acontece com bens que, por terem origem suja, criminosa, ilícita, não são declarados à Receita Federal. Pode também ser o caso de depósitos vultosos em instituições financeiras no Brasil, ou no exterior, quando daqui remetidos para lá, como produto de lavagem de dinheiro aqui, tráfico de armas pesadas e munições aqui, sonegação fiscal praticada no Brasil, intermediação em licitações de grandes obras e serviços públicos, superfaturamento das obras e serviços públicos etc.

Convém salientar que a omissão de bens na declaração apresentada à Receita Federal, se não tem origem comprovada em rendimentos, renda, proventos, ganhos já tributados exclusivamente na fonte, isentos de imposto de renda, ou não tributados por disposição de lei federal, pode ser tributada pelo imposto de renda relativo à pessoa física omissa, como

rendimentos sonegados, após o necessário e indispensável processo administrativo-fiscal em contraditório pleno e amplo, na forma do art. 3º do Código Tributário Nacional c/c os arts. 43, 124 e 126; art. 26 da Lei nº 4.506/64 e parágrafo único do art. 3º do Decreto-lei nº 433/69; art. 25, § 1º, da Lei nº 9.250/95.

Ao fisco, porém, não é dado o direito de exigir, lançar ou cobrar o imposto com base em presunção ou criação ficta de fato gerador.

Deverá provar que o contribuinte pessoa física adquiriu disponibilidade econômica ou jurídica, não isenta do imposto de renda, fora dos casos de não-tributação ou que não sofreu tributação exclusiva na fonte: isto é, rendimentos tributáveis que o contribuinte não ofereceu à tributação na declaração de rendimentos apresentada à Receita Federal, e com eles adquiriu os bens que omitiu na declaração de bens. Para isto terá de proceder lícita e legalmente, instaurando o processo administrativo-fiscal a que aludimos, para agir estritamente dentro da atividade regrada e vinculada (art. 142, parágrafo único, c/c o art. 144 do CTN).

63.60. Remessas de numerário para o exterior, no passado

No regime fiscal-monetário das Leis federais nºs 4.131/62 e 4.390/64, as remessas de numerário de pessoas aqui domiciliadas ou residentes, mormente as jurídicas, tinham por causas ou fatos justificativos:

a) lucros obtidos no Brasil por filiais, sucursais de empresas estrangeiras que aqui operavam legalmente, devidamente autorizadas a funcionar no Brasil, nos termos dos arts. 64 a 71 do Decreto-lei nº 2.627/40, em vigor (art. 300 da Lei nº 6.404/76) e art. 11, § 1º, do Decreto-lei nº 4.657/42;

b) o retorno de capitais estrangeiros aqui investidos legalmente em atividades econômicas lícitas, registrados no Banco Central do Brasil, observada a legislação federal específica (Lei nº 4.131/62, art. 12; Lei nº 4.506/64, art. 71 e parágrafo único; DL nº 1.730/79, art. 6º e Lei nº 4.506/64, art. 52 e parágrafo único etc.);

c) numerário necessário ao custeio de tratamento médico ou hospitalar especializado, sem similar no Brasil, de brasileiros aqui domiciliados, ocasionalmente no exterior para essa finalidade;

d) numerário de ajuda de custo a estudantes, estagiários brasileiros, fazendo cursos de especialização, mestrado ou doutorado, no exterior;

e) remessas em pagamento de fretes, seguros, compras importadas legalmente, com documentação hábil (guia e declaração de importação);

f) remessas em pagamento de *royalties* ou assistência técnica prestada por empresas alienígenas no Brasil, cujos contratos foram legalmente registrados no Banco Central, na forma da legislação federal específica, enquanto as patentes alienígenas a que se referem os *royalties* não caíram no domínio público (v. legislação federal na letra *b* retro);

g) outros casos específicos, autorizados em lei federal. Porém, com o passar dos tempos, as remessas de numerário para o exterior foram sendo alargadas, deformadas, promiscuídas sob a tolerância e a complascência (ou omissão dolosa) das autoridades competentes para fiscalizá-las e investigar a causa das remessas, até atingirem a níveis gigantescos, sem que antes da remessa via bancos que aqui operam legalmente, fossem verificadas as causas legítimas e lícitas, e exigidos os impostos federais quando devidos (IOF, IRF etc.).

Tal regime de promiscuidade monetária e fiscal, com uma tolerância sem qualquer benefício para o Brasil, pode ter acarretado desvio de divisas e sonegação fiscal de milhões, ao longo de décadas de omissão.

63.61. As remessas para o exterior hoje. Causas lícitas que as justificam?

Uma das formas mais comuns de escamotear as operações financeiras – entenda-se, a especulação desenfreada, sem fiscalização e quiçá sem o pagamento de qualquer imposto federal – nem sempre legítimas e lícitas, é a remessa para o exterior de numerário obtido no Brasil, através de bancos que aqui operam, e sob o manto das mais variadas *causas* ou *justificativas* que não resistiriam à uma investigação honesta, imparcial e de profundidade sobre as verdadeiras origens desses milhões ou bilhões e o seu real destino para fora do Brasil. Essa é a regra geral. Há, algumas exceções.

Algumas dessas remessas têm justificativa aparentemente legal, ou que assumem tal aparência:

a) o patrocínio de atletas, de competidores, de velejadores, de carros de corridas, de pilotos de lanchas de competição, de regatas, de iates ou barcos de corrida náutica, surfistas, etc.;

b) aplicações em *paraísos fiscais*, onde são montadas firmas de fachada, que funcionam legalmente como se fossem verdadeiras filiais ou sucursais da matriz no Brasil;

c) o *retorno* do capital aos países de origens, sem que se verifique se ele estava registrado no Banco Central, e qual a finalidade de sua permanência no Brasil; em que foi aplicado e por quanto tempo;

d) pagamento milionário de dívidas contraídas no exterior em cassinos, jogos de azar em clubes privês milionários ou especulação em bolsas no exterior;

e) pagamento de compras feitas no exterior, sem que se verifique qual a finalidade delas, em face de sua quantidade, sem o pagamento dos impostos devidos pela entrada (descaminho);

f) depósitos no exterior feitos em moedas alienígenas, de valores que não são declarados à Receita Federal, exatamente por não terem origem em rendimentos já tributados, isentos, não tributados ou tributados exclusivamente na fonte, ou por terem origem criminosa ou moralmente ilícita.

Causas da sangria:

1ª) Facilidade das remessas, especialmente diante da manutenção das contas não criadas para esse fim: as contas CC 5;

2ª) Ausência de qualquer fiscalização profunda e séria das causas da remessa e da origem do numerário a ser remetido para o exterior;

3ª) As brechas, falhas, furos e a promiscuidade da legislação brasileira, propositadamente omissa para a prática dos atos exemplificados (1ª e 2ª causas);

4ª) Lavagem de dinheiro sem origem lícita, amealhado no Brasil e convertido em dólares para a remessa ao exterior, seja pelo tráfico de armas e munições aqui no Brasil, seja oriundo de negócios escusos, seja com origem no peculato, no superfaturamento de obras e serviços públicos, seja em face do enriquecimento ilícito nas modalidades da Lei 8.429/92, seja pelas exportações fantasmas; seja pelo tráfico de influência, seja ainda pela venda de *inside information*, e outras tantas falcatruas...

Enquanto o assalariado é fustigado com o imposto de renda retido na fonte, o grande especulador no Brasil fica *a cavaleiro* do imposto e de qualquer fiscalização direta, externa e permanente, em bolsas de mercadorias e de futuros, bolsas de valores. O mesmo acontece com as atividades ilícitas: tráfico de armas e munições, roubo de cargas, desmanches ilegais de veículos novos, descaminho feito pelos *turistas* aéreos e obras e serviços públicos.

63.62. Roubo de cargas. Grande receptador invisível

Uma fonte ilícita e na maioria das vezes obtida com grave violência e morte dos condutores dos veículos roubados, e que é feita sem qualquer incidência de impostos estaduais e federais, bem como das contribuições sociais, é o roubo de caminhões, carretas ou jamantas transportando cargas, mormente de medicamentos e drogas, de alimentos, de cigarros, de componentes eletrônicos, eletro-domésticos, perfumes e cosméticos, tecidos e confecções, entre outros.

O bando ou quadrilha que executa e vende o produto do roubo (ou do latrocínio quando ocorre as mortes dos condutores dos veículos e seus acompanhantes), tem como grande incentivador permanente, intocável, o receptador, quase sempre *invisível*, que se apresenta publicamente como homem de negócios, como empresário acima de qualquer suspeita, auferindo lucros elevados, *imunes* a qualquer imposto ou contribuição, como acima exemplificado, e concorrendo deslealmente com os comerciantes e industriais que, estabelecidos regular e legalmente, suportam carga tributária e previdenciária asfixiante...

Um sistema ou regime onde o canalhismo não tem fronteiras, nem o céu é o limite. E nenhum grande receptador é mostrado à população pela televisão. Tudo é silencioso, como o *pavão misterioso*, o que indica que o grande receptador é pessoa altamente relacionada nos meios sociais, daí a necessidade de guardar sua identidade a *sete chaves* e de preservar sua memória acima da lei.

Por isso que não existem publicamente quaisquer campanhas desenvolvidas pela fiscalização de tributos e contribuições contra o receptador, e é exatamente por isso que ele nunca é apanhado, nem mostrado ao público, como acontece com os pequenos *ladrões* de galinha ou *pés-de-chinelos* que a televisão divulgadora das notícias policiais exibe diariamente nas grandes capitais, mormente em São Paulo e no Rio de Janeiro.

Até hoje o fisco não divulgou qualquer *blitz* onde foram apreendidas cargas roubadas, muito menos quem eram seus receptadores!

Porém, como vimos em "Difamação de pessoa jurídicas e físicas", os nomes daquelas ou destas, que estão sendo processadas por possíveis ou eventuais delitos fiscais relativos ao ICMS do Estado de São Paulo (muito antes do encerramento da instrução, da prova cabal e irrefutável da culpabilidade que o liga ao crime fazendário), são divulgados publicamente no Diário do Poder Judiciário, caderno I, parte I, quase que diariamente, sob a pecha ou o labéu de *sonegação fiscal*, tão logo as pessoas físicas prestem os esclarecimentos no Decon!...

Difamam-se, assim, publicamente, no órgão oficial do estado, que pode ser comprado e lido por qualquer pessoa, as pessoas jurídicas e os membros que as compõem com a publicidade denegridora dos valores éticos e morais, do nome, do conceito, da honra, da tradição, da integridade psíquica e moral da sociedade ou empresa organizada, que exerce

atividade econômica lícita, num gritante atentado aos dispositivos da legislação federal vigente (p. ex., art. 198 do CTN; alínea *j* do art. 3º da Lei nº 4.898/65, na redação da Lei nº 6.657/79; art. 5º, V e X, da CF; art. 93, *caput*, 2ª parte, do CP).

Esse procedimento totalmente irregular e ostensivamente com abuso de poder, caracteriza simultaneamente um verdadeiro e inegável constrangimento ilegal, sem placitamento na legislação federal supra, e uma coação indevida, imoral e intolerável, que visa forçar o contribuinte a pagar o valor do auto de infração, sem que se aguarde o desfecho do processo administrativo de defesa do autuado, quando o meio normal para cobrar os créditos públicos é a execução fiscal (Lei nº 6.830/80), após a constituição definitiva do crédito e sua inscrição na dívida ativa, ação essa que pode até ser precedida da medida cautelar fiscal de indisponibilidade de bens dos responsáveis tributários por atos dolosos ou culposos (art. 135, *caput*, do CTN).

Vemos aí a ação nefasta e que o direito certamente repudia, praticada pelos agentes públicos do Estado-juiz, que desrespeita a lei e a Constituição Federal vigentes (arts. 5º, V e X, 37, *caput*, e 6º).

Finalmente, a tributação do receptador e de outros receptadores, revendedores ou distribuidores dos produtos ou mercadorias com origem ilícita e criminosa tem respaldo pleno na legislação federal vigente, de que são exemplos o art. 41, § 1º, *b*, da Lei nº 4.506/64, c/c o art. 26 desta lei; arts. 3º, 43, 118, 124, I, e 126 do Código Tributário Nacional.

63.63. Desmanches ilegais de veículos novos. Venda de peças e partes

É outra atividade *similar* ao roubo de cargas, que funciona sem o pagamento de quaisquer impostos ou contribuições, e constitui um verdadeiro incentivo ao furto ou ao roubo de veículos novos, que o desmanche ilegal compra pagando quantias irrisórias, ínfimas; e após o desmonte do veículo, vai vender as peças e partes para oficinas de reparo e consertos de veículos automotores, para distribuidores de peças para veículos, ou diretamente em lojas de peças e acessórios e, eventualmente, para revendedoras que mantêm oficinas de pequenos reparos e consertos.

Uma cadeia de receptadores formada e quase institucionalizada nas grandes cidades. Os verdadeiros proprietários dos desmanches ilegais seriam, por acaso, pessoas muito influentes e poderosos, *acima de qualquer suspeita*?...

A detectação da existência da atividade ilícita de seus proprietários não é trabalho fácil, devido à miríade de peças oriundas dos desmanches e em face da influência e do poder que desfrutam seus proprietários.

A perícia contábil extrajudicial, implicaria em:

a) levantamento específico de estoques de peças, nas empresas exemplificadas;

b) o confronto das peças, por tipo, espécie, com a verificação de notas fiscais, o que obrigaria a montar um sistema analítico por tipo, por espécie, em computador ou por fichas;

c) a checagem fiscal sobre a autenticidade das notas fiscais de compras das peças, partes e acessórios para veículos novos automotores.

Este trabalho deve ser realizado em sede de inquérito policial necessário, para que todas as pessoas físicas (especialmente as presas em flagrantes) que tenham qualquer nexo

de causalidade direto com os fatos delituosos, sejam ouvidas ou indiciadas. No inquérito policial será produzida a prova pericial contábil acima exemplificada.

Convém que se separe, pois nem todo estabelecimento de desmonte de veículos é um desmanche. Há estabelecimentos que compram veículos sinistrados de seguradoras, para aproveitar as peças ou partes boas.

63.64. Tráfico e comércio de armas e munições. Impostos e contribuições. Pagamento sonegado

Se a entrada no território nacional de armas pesadas de uso exclusivo nas forças armadas e das respectivas munições é proibida por lei, esses materiais ou petrechos tornam-se *legalmente* contrabando.

Sob o ponto de vista fiscal, o traficante de armas pesadas e respectivas munições conta com a facilitação, com as dificuldades de quem deveria fiscalizar permanentemente todos os aeroportos (civis ou militares), todos os portos, todas as repartições aduaneiras ou alfandegadas no Brasil, para impedir o ingresso. A facilitação decorrente das dificuldades, pode ser alheia ao traficante, sem qualquer interesse monetário ou econômico, mas não deixa de ser o *portão legal* da entrada de armas de destruição no território brasileiro. O mesmo acontece nas fronteiras do país, ficando o comerciante e o traficante de armas e munições totalmente isentos de qualquer imposto.

A grande quantidade de armas e respectivas munições que a polícia apreende e exibe na televisão ou em jornais, mostra que o faturamento da atividade ilícita é elevado, e que ele também não é feito por *ladrões pés-de-chinelo*, mas por gente grande, tanto é que nunca ninguém viu alguns dos chefões exibidos pela televisão...

A tributação das atividades ilícitas encontra respaldo nos arts. 3º, 43, 118, I e II, 124, I e 126, *d*, do CTN e na Lei nº 4.506/64, arts. 26 e 41, § 1º, *b*.

Finalmente, convém que se anote que o comércio de armas e respectivas munições, oriundas do tráfico, tanto pode ser exercido ilicitamente por pessoas físicas – caso mais comum no cotidiano – quanto por pessoas jurídicas, que mantêm outras atividades lícitas como meras fachadas e despistes...

63.65. Sinais exteriores de riqueza

Constituem sinais exteriores de riqueza ou de renda auferida, e como tais devem ser investigados em relação à pessoa que se apresenta como titular do domínio ou da posse permanente, de coisas móveis, de:

a) pinacotecas com quadros de pintores famosos, que valem alguns milhões;

b) obras de arte de escultores ou gravadores famosos, que valem milhões;

c) tapetes de alto luxo, importados;

d) coleções de jóias caríssimas, de pessoas físicas.

A investigação pela Receita Federal deve se dirigir para a origem dos bens que foram adquiridos por herança, o que deve ser provado de plano com o respectivo formal de parti-

lha, com alvará judicial etc.; ou foram objetos de doação, a ser provada por escritura pública; foram adquiridos por permuta, transação, todas comprovadas com documentos contemporâneos e idôneos; ou, finalmente, foram adquiridos com rendimentos ou renda tributada exclusivamente na fonte, isenta ou não tributada, ou já declarada à Receita Federal, suficiente para tal aquisição; ou tais bens foram adquiridos através de ganhos da sorte: loterias, concursos, sorteios, o que também exige prova documental cabal, a ser exibida de plano.

Bens não declarados e que não tenham origem lícita comprovada, podem representar omissão de rendimentos tributáveis (omitidos) ou patrimônio sem origem lícita (cf., p. ex., parágrafo único do art. 3º do Decreto-lei nº 433/69; art. 3º do CTN; art. 26 da Lei nº 4.506/64 e art. 51, § 1º, da Lei nº 4.069/62; art. 25, § 1º, da Lei nº 9.250/95).

Mais recentemente, até ilustres e intocáveis membros de alguns dos nossos mais prestigiados tribunais, foram *pilhados* como titulares de gordos e polpudos sinais exteriores de riqueza, totalmente incompatíveis com seus proventos e vantagens funcionais e legais.

63.66. Contas CC5. Sigilo bancário para a sonegação fiscal?

Se esta norma do Banco Central do Brasil teve a intenção de permitir que estrangeiro de passagem pelo Brasil, a serviço, a negócio, pudessem legalmente remeter dinheiro para o exterior, fora das hipóteses elencadas ou permitidas pela Lei federal nº 4.131/62 (com as alterações da Lei federal nº 4.390/64), com o passar dos anos ela foi paulatinamente promiscuída, degenerada e mesmo prostituída, restando totalmente descaracterizada, porque as remessas para o exterior através das Contas CC5 atingiram cifras astronômicas nos últimos anos, sem que alguém se desse ao trabalho de verificar ou de fiscalizar as causas, as origens, as justificativas, todas comprovadas documentalmente.

As contas CC5, portanto, foram totalmente desvirtuadas, como amplamente restou do conhecimento público, com a instalação da comissão parlamentar de inquérito (CPI) dos bancos, em 1999, já que aparecem listas gigantescas de remessas, sem que se saiba o porquê de tais remessas e seus verdadeiros destinatários ou beneficiários no exterior, e se os documentos identificatórios dos remetentes são os verdadeiros (CPF, RG), bem como os endereços reais dos remetentes.

Resta perguntar: a carta-circular do Banco Central que instituiu estas contas foi publicada no Diário Oficial da União, dentro da exigência do princípio de direito público da *publicidade* dos atos oficiais?

Se a resposta for negativa, a apuração de responsabilidades penais e funcionais continua em aberto, nomeadamente a partir de 5.10.1988, com a vigência do *caput* do art. 37 da Constituição Federal.

Sempre se invocou pelas vias oblíquas o sigilo bancário, para deixar rolar livre e soltamente as remessas de milhões para exterior, numa verdadeira *farra* contra os interesses públicos e quiçá contra o tesouro nacional, seja quanto à evasão de divisas sem causas legítimas comprovadas, seja até pela sonegação fiscal que eventualmente as remessas caracterizavam, sob o manto protetor da lei...

Foi preciso a instalação da comissão parlamentar de inquérito dos bancos em 1999, para que a lama putrefata viesse à tona, sem que, por hora, ninguém tenha sido condenado,

muito menos custodiado, já que aí não se trata de ladrão-pé-de chinelo, nem de ladrão-de-galinha, mas de peixes grandes, de tubarões da impunidade...

O *silêncio desses inocentes* tem a seu favor o pretexto do sigilo bancário e da privacidade dos cidadãos (linguagem já estereotipada por membros de alguns tribunais do Brasil...) a que se referem os incisos X e XII do art. 5º da Constituição.

Porém, dentro do mínimo de razão, de lógica e de bom senso, à ninguém em são juízo pode semelhante absurdo servir de justificativa, pois o sigilo bancário ou fiscal não se presta para acobertar os milhões remetidos para o exterior, sem qualquer controle, sem qualquer fiscalização, sem que se saiba o porquê comprovado documentalmente da sangria.

Sigilo bancário não é sinônimo de acobertamento de fraudes fiscais, de remessas de dinheiro para o exterior, com origem ilícita, imoral, criminosa, como sói acontecer com a lavagem de dinheiro, o tráfico de armas e suas munições, o superfaturamento de obras e serviços públicos, o tráfico de influência, o peculato, o tráfico nacional e internacional de entorpecentes, a venda de informações privilegiadas que, se usadas no momento oportuno, proporcionaram lucro fácil de milhões, sem o pagamento de imposto de renda...

O sigilo bancário não pode existir para acobertar dinheiro sujo, crime de sonegação fiscal, cujo produto é remetido para o exterior, sem que qualquer servidor público competente tenha moral e autoridade para fiscalizá-lo, impedi-lo ou puni-lo...

Quando o sigilo bancário vier a ser protegido pelos tribunais, para impedir que a origem ilícita do numerário e dos valores que ele acoberta seja investigada e punida, então o crime organizado estará institucionalizado no Brasil, pelas mãos de um dos poderes da República, o que fará inveja à toda a história das máfias internacionais...

Veja, também, nesta obra: “Lavagem de dinheiro sujo”, “Remessas para o exterior” e “Bolsas de Mercadorias & Futuros (BM&F)”.

63.67. Cofres de aluguel em instituições financeiras. Bens fora da declaração. Bens sem seguro

A guarda de valores em cofres de aluguel, em instituições financeiras, só tem *licitude fiscal* se o titular, o seu possuidor legítimo e de boa fé, ou o procurador com poderes para esse fim comprovarem, além da origem dos valores, que eles foram declarados à Receita Federal, isto é, estão na declaração de bens apresentada periodicamente às repartições da Receita Federal (Lei nº 9.250/95, art. 25, § 1º e RIR/99, arts. 798 a 800).

Se os valores ou parte deles não constam da declaração, e se referem a exercícios passados, isto é, os valores já estavam depositados em cofres de aluguel há anos e, ainda assim, ficaram fora da declaração de bens (art. 51, § 1º, da Lei nº 4.069/62), estaremos diante de indícios veementes – que não são provas hábeis a exigir de imediato o imposto devido por eventuais rendimentos omitidos do imposto de renda da pessoa física – de que tais bens ou valores não têm origem lícita, nem são produtos de rendimentos ou de renda isenta, não tributada ou tributada exclusivamente na fonte, pelo imposto de renda da pessoa física (IRPF). Esses indícios são ponto de partida para a intimação do depositante e usuário dos cofres de aluguel.

Tal procedimento* põe em dúvida a legitimidade fiscal do domínio, da posse permanente, em relação à pessoa que se apresenta com tais qualidades, cabendo aos agentes fiscais intimarem a pessoa física em nome da qual está locado o cofre de aluguel, para que comprove documental, idônea e contemporaneamente a verdadeira origem do patrimônio, não declarado à Receita Federal.

Aliás, tal prova deveria ter sido exigida:

a) pela companhia de seguros que emitiu a apólice para cobrir furto, roubo, extravio, perda etc.;

b) pela instituição financeira que alugou o cofre.

Como a instituição financeira ignora a origem, ela também não está obrigada a indenizar o locatário, no caso da ocorrência de um dos eventos (furto, roubo ou de perda), exatamente porque não se tem prova lícita, idônea e contemporânea do valor na moeda nacional corrente, daquilo que o cofre de aluguel guardava, nem o depositante incluiu tais bens ou valores em sua declaração de bens (cf. art. 3º e 43 do CTN; art. 26 da Lei nº 4.506/64).

63.68. Suprimentos de caixa. Aumentos de capital. Empréstimos de sócios, dirigentes, controladores. Ônus da prova

Cabe exclusivamente ao contribuinte que emprestou dinheiro para a sociedade da qual é membro, comprovar idônea, contemporânea e tempestivamente, quando intimado ou notificado por escrito para tal fim, que:

a) os suprimentos de caixa, os empréstimos ou os adiantamentos para aumentos de capital, que ele fez à sociedade, têm a seguinte origem...;

b) que o numerário foi efetivamente entregue física e corporalmente à sociedade, isto é, houve a efetiva entrada na caixa social, através do cheque nominal, número, data da emissão, banco contra que é sacado, valor etc. (art. 620 do CC);

c) que o numerário se destina, especificamente, a:

1. Aumento de capital social, conforme ata da reunião dos sócios-cotistas de (data), onde foi tomada a decisão do aumento, que tem por finalidade (detalhar) ou conforme a ata da reunião da diretoria de (data);

2. Suprimentos de caixa, de urgência, para pagamento de obrigações vencidas (especificar valores e vencimentos), conforme relação nominal anexa;

3. Empréstimos a longo prazo para o custeio da instalação da filial ou da fábrica (especificar), conforme deliberado em assembléia de acionistas, reunião da diretoria de, ou de sócios-cotistas de (datar).

Todos os documentos autênticos, legíveis e comprobatórios dos fatos antecedentes devem ser apresentados em cópias autenticadas para os esclarecimentos solicitados pelo fisco, sendo entregues mediante recibo do agente fiscal do tesouro nacional, ou enviados para o endereço oficial da repartição, por Sedex com aviso de recebimento (AR).

Exige-se que haja perfeita coincidência de datas e de valores quanto à origem dos recursos, quanto à efetiva tradição (entrega) à sociedade e quanto à contabilização no diário da sociedade.

---

* Omissão de bens na declaração.

63.69. Os recursos e sua origem. Elementos materiais de prova pelo contribuinte

Quanto aos recursos e sua origem deve o contribuinte provar:

a) a origem dos recursos, isto é, as fontes das quais foram obtidos;

b) o local onde estavam os recursos no momento do empréstimo, do adiantamento ou suprimento de caixa, isto é, qual o banco e o número da agência;

c) a efetiva entrega dos recursos do membro, pessoa física ou jurídica, para a sociedade tomadora de tais recursos financeiros;

d) a titularidade dos recursos repassados à sociedade;

e) a forma da tradição, isto é, a materialidade da entrega dos cheques: a quem foi feita e a prova de que os cheques foram compensados em benefício da sociedade (extratos da sociedade e do emitente dos cheques);

f) a coincidência de datas (da aquisição, da tradição e da contabilização);

g) a aplicação efetiva dos recursos na sociedade, conforme provas documentais de sua destinação, já aludidas.

63.70. Quem deve ser intimado pelo fisco

Como as pessoas jurídicas são distintas de seus sócios, acionistas ou membros, sejam estes pessoas físicas ou mesmo jurídicas (art. 20 do CC), as intimações do fisco ou das autoridades fazendárias devem ser feitas diretamente para a pessoa que emprestou, que supriu o caixa ou que adiantou o numerário para aumento de capital ou para atender os precedentes expostos nas letras *b* e *c* do item anterior.

Se o contribuinte comprova, como visto nas letras *a* a *c* do item 63.68 e os das letras *a* a *g* do item precedente, a comprovação é extensiva à empresa, ficando esta dispensada de comprovar tudo novamente, já que no elenco de provas a serem feitas pelo contribuinte credor, supridor, que emprestou ou adiantou o numerário, fica comprovado o nexo de causalidade entre o fato fiscal do ingresso do dinheiro na sociedade e a capacidade do seu sócio, acionista ou membro, bem como as fontes de onde este obteve os recursos, datas, etc.

No caso de implantação de novos projetos, automação, reorganização, reestruturação, reengenharia da sociedade (letra *c*, nº 3 do item, 63.68), necessário se faz que os estudos técnicos-econômicos, os projetos e os contratos existam para sua exibição ao fisco, de imediato, por cópias autenticadas.

63.71. Usura pecuniária. Agiotagem. Mercado paralelo

O comércio lucrativo de dinheiro paralelo, por pessoas físicas que profissional e habitualmente são os agiotas, às vezes disfarçados em empresas de *factoring* (faturização), é remunerado por juros escorchantes ou extorsivos que o devedor paga por meses e continua sempre devendo, pois o capital emprestado pelo agiota, em face do risco do devedor não honrar a dívida ilícita, *exige* que o marginal e argentário cobre no mínimo três vezes o valor que emprestou usurariamente. Os tomadores de tais empréstimos, na maioria das vezes, são pessoas humildes que, impossibilitadas de saldar o valor extorsivo, entregam bens adquiri-

dos com enormes dificuldades (terrenos, pequenas casas residenciais, telefones etc.), que ficam fora da declaração de bens do agiota.

O argentário não tem dó nem piedade, é um elemento frio e calculista, ganhando até do assaltante de rua.

Muito embora a usura pecuniária seja considerada crime desde 1933 (Decreto nº 22.626 e Lei 1.521/51, art. 4º, alíneas *a* e *b*, §§ 1º e 2º), ela sempre foi tolerada pelas autoridades dolosamente omissas, chegando-se ao cúmulo do agiota profissional obter "consignações em folhas de pagamentos" de servidores públicos, com direito a receber seus juros escorchantes e extorsivos...

A Medida Provisória nº 1.914-3 (DOU-I de 30.6.1999, p. 88), a pretexto de coibir a agiotarem feita pelos particulares, já que as instituições financeiras foram expressamente excluídas, contém nulidades nos contratos com agiotas.

E assim, algumas fortunas se fizeram, nas barbas da Receita Federal, sem que se examinassem as fichas dos registros de imóveis que estes enviam mensalmente à repartição, das transações de compra e venda ali averbadas nas respectivas matrículas (empréstimos com hipoteca e tomada de imóveis pelo agiota).

Embora o rendimento do agiota tenha origem ilícita e criminosa em face da legislação penal exemplificada (além de não estar autorizado pelo Banco Central para operar com empréstimos pessoais, desconto de duplicatas, de cheques, de notas promissórias), o rendimento, bem como os bens dele oriundos (imóveis, ações, aplicações no mercado financeiro, em bolsas e depósitos bancários) e fora das declarações de bens, pode ser tributado (arts. 3º e 43 do CTN; 26 da Lei nº 4.506/64; art. 51, § 1º, da Lei nº 4.069/62), independentemente de qualquer procedimento criminal pelo delito de usura pecuniária. Confira, ainda, o parágrafo único do art. 3º do Decreto-lei nº 433/69 e o art. 25, § 1º, da Lei nº 9.250/95.

63.72. Emissão e circulação de títulos e bônus no exterior

A captação de recursos no exterior, através da emissão e lançamento (circulação material) de títulos e bônus, sem qualquer lastro que a garanta, sem aval do tesouro nacional, e sem autorização expressa e específica das autoridades monetárias competentes, pode ocasionar:

1º) Operação financeira omitida no Brasil, não contabilizada na pessoa jurídica que emitiu e colocou em circulação títulos ou bônus no exterior, isto é, papéis que contêm promessa de resgate, de pagamento, com os juros ali embutidos;

2º) Lucro auferido aqui, já que a sede e o domicílio fiscal ou tributário da pessoa jurídica emitente é no Brasil, sem, porém, sofrer qualquer tributação;

3º) A sonegação fiscal dos impostos e contribuições, em face da omissão dos respectivos lançamentos da receita bruta e dos lucros auferidos (diferença positiva entre o preço da emissão, lançamento e colocação no exterior e o custo da intermediação e colocação);

4º) O abalo moral sobre o Brasil, no caso da inadimplência ou moratória unilateral da pessoa jurídica emissora e responsável;

5º) O delito de falsidade ideológica nos livros diários da pessoa jurídica, em relação à omissão dos lançamentos de títulos ou bônus, que ficam fora da contabilidade oficial e,

conseqüentemente, com esse crime-fim ou *ponte*, ocorrerá a sonegação a que nos referimos nos precedentes itens 2º e 3º.

No caso (itens 2º, 3º e 5º) o concurso formal de crimes fica patente e, se prevalecer o princípio da absorção ou da consunção, a sonegação fiscal absorveria o delito anterior – a falsidade ideológica – o que é aceito no Superior Tribunal de Justiça, mas tem corrente contrária no Supremo Tribunal Federal.

63.73. Vendas pela internet, televendas, telemarketing, teleshoping. Fato gerador do ICMS e do IPI. Momento e local da ocorrência

Essas formas de vendas, hoje comuns, são fatos normais oriundos do avanço da tecnologia, da economia globalizada, da era da informática e da cibernética, bem como do avanço das técnicas modernas de vendas diretas ao consumidor final, da colocação do *marketing* moderno a serviço das empresas evoluídas.

Elas se refletem diretamente sobre as vendas que interessam ao ICMS e ao IPI.

O *fato gerador* do ICMS ocorre no momento em que há uma circulação econômica de mercadorias, isto é, de coisas móveis, objeto de um ato de comércio, como sói acontecer na compra e venda; na troca, no escambo e na permuta mercantis, feitos entre comerciantes ou industriais com a finalidade mercantil; ou nas vendas diretas para consumidores finais; ou quando há uma *circulação jurídica* de mercadorias (casos de transferência da propriedade, do endosso do conhecimento de depósito nos armazéns-gerais, no caso dos endossos translativos da propriedade, nos conhecimentos de transportes ou de fretes, nominativos, nas ordens de entrega de mercadorias depositadas para terceiros em armazéns, depósitos ou entrepostos, emitidas pelos proprietários).

Também são circulações econômicas as vendas entregues diretamente no local ao comprador, ao usuário final da mercadoria; as remessas para o comprador em outras praças, locais ou estados, todas se materializando com a saída da mercadoria, o que não deve ser confundido com a mera saída física, nem com o mero deslocamento físico das mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, ou nos casos em que não há transferência de propriedade.

Assim, se o ICMS não incide sobre contratos de compra e venda de mercadorias, que são atos jurídicos, o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS nas vendas por *internet, teleshopping, televendas, telemarketing* e meios ou veículos semelhantes ou assemelhados, que vão surgindo no dia a dia, em que a entrega é imediata ao comprador, utilizador ou usuário, seja diretamente entre o vendedor e o adquirente, consumidor final, seja através de outra empresa interdependente ou não, que faz a publicidade, executa os serviços, é o previsto na lei tributária do Estado ou do Distrito Federal, para a circulação da mercadoria, que se materializa com a saída tributada e com a transferência da propriedade da coisa móvel objeto do ato de comércio, esteja a coisa na loja, no depósito, no armazém fechado, de onde sai diretamente para o adquirente, comprador ou consumidor final, com o pagamento majoritariamente à vista.

É, pois, no exato momento da saída econômica da mercadoria do local onde ela se encontra, para entrega ao comprador, que se materializa e se consuma o fato gerador do

ICMS, obrigando que seja emitida a nota fiscal antes da saída, para que a mercadoria seja sempre acompanhada de documento hábil para a cobertura do trânsito entre o local onde ela estava e o domicílio do comprador.

Assim, antes de ser efetivada a circulação econômica, que vai se materializar com a saída também econômica (e não meramente física), a nota fiscal deve ser emitida com o destaque do ICMS devido.

Quanto ao imposto sobre produtos industrializados (IPI), por identidade de razão, em virtude de sua sistemática ser assemelhada a do ICMS, observados, porém, os conceitos e as peculiaridades específicas disciplinadas pelas leis federais e pelo seu regulamento, o momento em que se consuma o fato gerador é o da industrialização, mas o mesmo fato será exteriorizado, para efeitos de emissão da nota fiscal e de destaque e cobrança do imposto, no momento em que ocorre a saída material e física do produto, a qualquer título, saída essa que tem origem no estabelecimento produtor ou em outro a ele equiparado pela lei federal.

Com a saída do produto industrializado do estabelecimento onde se encontra, para a entrega ao comprador por um dos meios modernos de venda, devidamente acompanhado da nota fiscal, aperfeiçoou-se o fato gerador do imposto sobre produtos industrializados (IPI).

Assim, uma vez ocorrido o fato gerador do ICMS ou do IPI, sem que haja emissão respectiva e obrigatória da nota fiscal, em série própria, com o destaque e cobrança do imposto devido, resta caracterizada, em tese, a supressão do imposto para o qual não foi emitida a nota fiscal, que acompanharia obrigatoriamente a mercadoria até sua entrega ao comprador, consumidor final ou usuário nas vendas acima aludidas.

63.74. ICMS e IPI. Fato gerador. Quando se configura

É importante que se acrescente ao tema, como meio de complementá-lo:

a) o conceito de circulação de mercadorias, seja ela econômica ou jurídica, exige sempre a presença de um ato de comércio, assim considerado o habitual, praticado com o fito de lucro, com coisas ou bens móveis que possam ser negociados, comprados, vendidos, trocados ou permutados mercantilmente, sem proibição em lei federal.

Se não está presente um ato de comércio, não há que se falar em circulação de mercadorias, nem em fato gerador do ICMS, na exegese do art. 155, II, da Constituição.

Confira, a propósito, o Ag. nº 174.663-GO, onde o Superior Tribunal de Justiça manteve acórdão local, no sentido acima exposto (DJU-I de 11.6.1999, p. 178).

Logo, mera movimentação física de coisas móveis, mero deslocamento físico de bens, produtos, sem a presença do ato de comércio, sem a transferência da propriedade da coisa, não caracterizam fato gerador do ICMS, ocorrendo então o delito de excesso de exação, ao se exigir, cobrar, lançar ou autuar o contribuinte por tais atos (art. 20 da Lei nº 8.137/90);

b) já para efeitos do fato gerador do imposto sobre produtos industrializados (IPI) que, como vimos, reside na industrialização, no conceito do parágrafo único do art. 46 do Código Tributário Nacional, indo se exteriorizar ou materializar numa saída física ou material do produto industrializado, saída essa *a qualquer título*. Não se exige, pois, a presença de um ato de comércio para configurar o fato gerador do imposto.

64. RESUMO DE SONEGAÇÃO FISCAL

1. É *regra* própria e específica, inafastável e inarredável que a sonegação fiscal – assim entendido o delito capitulado no *caput* do art. 1º da Lei nº 8.137/90, que implica na redução ou na supressão de tributo ou de contribuição devidos por lei –, se *serve* de uma fraude fiscal, que é um crime-meio (crime contra a fé pública), para atingir o crime-fim, de resultado econômico, que é a sonegação fiscal.

2. Tanto o crime-fim, quanto os crimes-meios ditos de conexos (falsidade ideológica, falsificação documental ou material, uso de documento falso), exigem como elemento essencial o dolo específico do agente principal, dos co-autores e dos partícipes.

3. Se o imposto não é devido, porque o ato, o fato, a operação, a circulação, o diferimento legal, a suspensão legal, a saída, o serviço:

a) não são tributados, isto é, ocorre, no caso, a não-incidência;

b) estão isentos por disposição expressa da lei tributária respectiva, ou eventualmente gozam de imunidade expressamente prevista na Constituição;

c) estão provisoriamente submetidos à alíquota zero, segue-se que o crime de sonegação fiscal não pode ocorrer, já que ninguém suprime ou reduz um tributo ou uma contribuição que não são devidos, *ex vi legis*, posto que, ou o fato gerador está suspenso (casos de expressa previsão legal de diferimento, suspensão) ou não pode ocorrer enquanto durar a condição legal ou constitucional (não-incidência, não tributação e imunidade); ou o fato gerador ocorre, mas há dispensa expressa de recolhimento do tributo (casos de alíquota zero ou de isenção).

4. A sonegação fiscal é sempre um crime que exige um dano material, um prejuízo patrimonial certo e determinado, que tem como vítima ou lesada a Fazenda Pública titular do direito ao tributo ou à contribuição (sonegados).

5. Na sonegação fiscal (crime-fim), e nos crimes-meio para atingi-la (falsidade ideológica, falsificação material ou documental, uso de documento falso), o dolo específico do agente é sempre anterior à consecução da supressão ou da redução do tributo ou da contribuição: o agente quer o resultado material, não pagar ou pagar menos que o devido.

6. Se no crime de *apropriação indébita fiscal ou previdenciária*, o responsável penal é quem tinha o poder de determinar o recolhimento dos impostos ou das contribuições de fonte, e mesmo notificado para tal, sem que existisse uma justa causa elisiva, recusa-se a efetivar o recolhimento dos valores atualizados e integrais de que tinha a posse precária e provisória, já no crime de sonegação fiscal podem existir responsáveis penais diversos, tais como:

a) os autores (mentores intelectuais, ordenadores);

b) os co-autores (executores sob as ordens dos autores, ou os intermediários: caso da emissão e venda de notas frias);

c) os partícipes (colaboradores que receberam vantagem ilícita, oriunda da sonegação fiscal).

7. O inquérito policial é obrigatório no crime de sonegação fiscal, onde será realizada a perícia contábil conclusiva, que apurará com precisão:

a) o montante concreto e atualizado do dano sofrido pela Fazenda Pública respectiva; as circunstâncias materiais, os procedimentos adotados pelos agentes, co-autores, partícipes (*modus operandi*); o grau de participação (para aferição da culpabilidade e seu grau, posição hierárquica de cada um dos agentes, grau de instrução, profissão etc.);

b) as datas exatas em que se consumaram os crimes-meio e o crime-fim e seus locais exatos;

c) os agentes ou responsáveis penais;

d) o nexo de causalidade entre os atos omissivos ou comissivos dos agentes e a consumação do crime de sonegação fiscal ocorrido na empresa. Isto implica em *provar* de maneira cabal a *culpabilidade individual do agente.*

8. A sonegação fiscal ocorrida numa pessoa jurídica, empresa, entidade, órgão ou em firma individual, só contamina os agentes, com a prova cabal do nexo de causalidade a que nos referimos, em face da separação das pessoas físicas, membros, sócios ou componentes da entidade, empresa ou órgão onde ocorreu o delito (art. 20 do CC; art. 5º, XLVI, *caput*, da CF).

9. Como cada agente receberá a sanção penal de acordo com o grau de participação e de culpabilidade no delito (art. 11 da Lei nº 8.137/90), segue-se que, tendo a Constituição Federal repudiado a responsabilidade penal objetiva, adotando os princípios da presunção de inocência (art. 5º, LVII) e da individualização da pena (art. 5º, XLVI), sem a prova irrefutável do nexo causal (7º, *d*, retro), ninguém poderá ser denunciado como sonegador, autor, co-autor ou partícipe apenas porque é sócio, acionista, diretor, sócio-gerente de uma empresa, entidade ou órgão.

10. Tem sido uma constante a presença *normal* do crime habitual e da formação de bando ou quadrilha, no crime de sonegação fiscal. Daí que, também sob este angulo, a perícia contábil e o inquérito policial se mostram insubstituíveis por:

a) representação criminal do fisco;

b) auto de infração ou notificação fiscal de lançamento, nomeadamente lavrados por fiscais não-contadores habilitados;

c) depoimento de testemunhas, no caso dos próprios fiscais autores da lavratura do auto de infração de tributos ou da notificação.

11. O bem juridicamente tutelado ou protegido, em tema de sonegação fiscal, não é o prejuízo material ou o dano patrimonial que o agente praticou e consumou contra a Fazenda Pública, titular do direito ao crédito público (suprimido ou reduzido), mas, isto sim, o interesse público relevante, que se escuda no dever-obrigação de todos perante a lei, no bem da coletividade (prejudicado pelo sonegador, em face da redução das receitas ordinárias da pessoa jurídica de direito público), no princípio de igualdade ou de isonomia que não admite que, sem disposição elisiva, de natureza constitucional ou legal, alguém deixe de recolher ou de pagar os tributos e as contribuições legalmente exigíveis pelo ente político, com competência constitucional impositiva.

12. O dano patrimonial ou o prejuízo material sofrido pela Fazenda Pública titular do crédito sonegado é secundário, e é a própria conseqüência ou a decorrência da violação pelo agente da norma legal impositiva, que se traduz na antijuridicidade de sua conduta, na culpabilidade e na reprovabilidade penal que ambas devem sofrer, em face das penas cominadas pela lei federal para o delito de supressão ou de redução dos tributos e das contribuições (art. 1º, *caput*, da Lei nº 8.137/90).

13. O agente ou responsável penal consciente, livre e sem coação moral irresistível, sem coação física ou psíquica inarredáveis, assumindo todos os riscos e conseqüências de sua conduta dolosa, lesiona o bem maior, tutelado e protegido juridicamente: o interesse público relevante. E dessa violação surge a conseqüência material ou patrimonial: o não-

recolhimento ou o recolhimento a menor de um tributo ou de uma contribuição, que eram devidos pela empresa, órgão, entidade, firma individual etc., mas que, por ação ou omissão do agente, foi suprimido ou reduzido.

14. Se o direito da Fazenda Pública de constituir, lançar e criar legalmente o crédito tributário ou previdenciário está extinto, fulminado pela caducidade (decadência do direito: CTN, arts. 150, § 4º e 173), a lavratura do auto de infração ou da notificação fiscal (aqui incluída a do INSS), são atos nulos, porque não há mais direito para a Fazenda Pública, pela sua inércia, e essas peças fiscais atentatórias contra o direito caracterizam simultaneamente crime de abuso de poder e de excesso de exação. Em face da ilicitude de seu objeto, tais peças lavradas pelos agentes do fisco, não se prestam para nada, muito menos para a denúncia do Ministério Público ou para abertura de inquérito policial.

15. Sendo o delito de sonegação fiscal portador do dolo específico, antes da obtenção do resultado material, não se admite a elisão à guisa da existência de força maior, estado de necessidade ou caso fortuito, como poderia acontecer se se tratasse de *apropriação indébita fiscal ou previdenciária.* Em suma, o réu não poderá alegar em sua defesa que agiu forçado por qualquer um dos fatos jurídicos.

16. O momento da consumação do crime é aquele em que o agente obteve o resultado material que desejava desde o início do *iter criminis:* a supressão ou a redução do tributo ou da contribuição legalmente devido (STJ, REsp nº 172.375-RS, 5ª T., DJU-I de 18.10.99, p. 252).

17. Em toda sonegação está presente a anterioridade de uma fraude fiscal, que é o meio empregado para a consecução do objetivo final: o crime de resultado material, a sonegação fiscal.

18. Como ambos exigem sempre o dolo específico, este se manifesta desde a prática da fraude fiscal, do crime-meio (*v.g.,* o *falsum* por excelência, via de falsidade ideológica em todas as suas modalidades e formas estudadas no capítulo III e com exemplos concretos no capítulo VI, do emprego ou uso de documentos falsos e também da falsificação material ou documental) e continua até a consumação da supressão ou redução do tributo ou da contribuição.

19. Daí que não há espaço para a argüição de qualquer justa causa elisiva, como o estado de necessidade, as dificuldades financeiras, enchentes e inundações, casos fortuitos ou de força maior.

20. A denúncia que atribua a alguma pessoa física o delito de supressão ou redução de tributos ou de contribuições legalmente devidos, relatará com absoluta clareza, precisão e concisão, em relação aos denunciados em primeiro grau, ou em tribunais:

a) os meios fraudulentos de que os agentes se serviram como *ponte* para atingir ou alcançar o resultado material que pretendiam desde o início do *iter criminis:* a supressão ou a redução dos tributos e das contribuições, isto é, sonegar para pagar menos ou nada pagar.

Esses *elementos-ponte* são os crimes-meio, nomeadamente o *falsum* utilizado (falsidade ideológica, falsificação material documental ou o emprego de documento falso);

b) as espécies de tributos ou de contribuições que sofreram redução ou supressão, através da fraude fiscal, bem como os valores da época e os atuais corrigidos, com todos os consectários legais, inclusive a penalidade fiscal máxima, em face do dolo e da fraude fiscal, consoante lei respectiva;

c) o dolo específico do agente, isto é, sua conduta dolosa, o grau de participação e a culpabilidade reprovável penalmente, a forma como se procedeu à divisão do produto do

ilícito entre os autores, os co-autores e os eventuais partícipes que receberam uma parte ou quinhão como paga de sua colaboração nas várias etapas até a consumação do crime;

d) as datas em que ocorreram os fatos delituosos, separando as datas dos crimes-meio e da obtenção da sonegação fiscal, para a verificação do concurso de crimes formal ou material;

e) o eventual emprego do numerário oriundo da sonegação fiscal na própria empresa, ou sua divisão entre dirigentes, o *modus vivendi, o status* social deles, eventuais sinais exteriores de riqueza ou de renda auferida ou consumida, para que se afira com precisão a existência de agravantes específicas;

f) a descrição da conduta será sempre individual em relação a cada um dos agentes, sejam eles autores, co-autores ou meramente partícipes no produto do crime;

g) a data em que se consumou a redução ou a supressão de cada um dos tributos ou das contribuições, e os respectivos valores nominais e atuais, com os consectários legais;

h) o pedido de parcelamento anterior à denúncia e o seu cumprimento ou fase em que se encontra;

i) o nexo de causalidade que liga o agente ao delito, via de uma ação ou omissão, sempre dolosas.

21. Sonegação *reflexa* ou *decorrente*. É importante que se destaque que a ocorrência de uma supressão ou redução de impostos ou de contribuições, não é um fato isolado só do imposto ou da contribuição sonegada. Há, como regra geral e com maioria esmagadora, a sonegação reflexa ou decorrente, que vai atingir outros impostos ou outras contribuições.

Quando o contribuinte sonega ICMS, IPI, está ele reduzindo a sua receita, o seu faturamento bruto e, conseqüentemente, atingirá também:

a) o imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ), a contribuição sobre o lucro líquido (CSLL);

b) a Cofins, o PIS.

Se o empregado não é registrado e trabalha na empresa por meses, ocorrerá a sonegação das contribuições previdenciárias e, reflexamente ou por decorrência, também serão sonegados o fundo de garantia (FGTS) e o seguro contra acidentes no trabalho (SAT).

Se um serviço tributado na lista da Lei Complementar nº 56/87 é prestado e o seu valor recebido e o prestador não tira nota fiscal, nem escritura a operação em seus livros, ele sonegará o ISS municipal, mas, como no exemplo do IPI e do ICMS supra, ele também lesionará, por decorrência ou reflexo, o imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), a contribuição social sobre o lucro (CSLL), a Cofins e o PIS.

Obviamente que, tanto no caso do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro (CSLL), ambos foram reduzidos, porque a receita do serviço prestado ou das vendas sonegadas não constituiu receita para efeitos do imposto ou da contribuição citados.

22. "A formalização do parcelamento no crime de sonegação fiscal, antes da denúncia, é considerado novação, extinguindo a punibilidade" (STJ, REsp nº 122.439-SC, DJU-I de 14.12.1999, p. 231).

23. "O comerciante que adquire mercadoria de pessoa jurídica regularmente inscrita, mediante nota fiscal e comprova o pagamento do preço e do ICMS, não pode ser responsabilizado pela omissão da vendedora, em recolher o tributo. Ofensa ao art. 128 do CTN" (STJ, REsp nº 189.428-SP, 1ª T., DJU-I de 17.12.1999, p. 328).

Capítulo III

CRIMES CONTRA A FÉ PÚBLICA
(O *falsum* como meio ou isolado)

1. FALSIDADE IDEOLÓGICA

1.1. Finalidade

Geralmente, nos crimes contra ordem tributária, o objeto perseguido pela falsidade ideológica, como crime-meio, é atingir um fim material/patrimonial (crime-fim), sendo o caso mais comum o da sonegação fiscal, que é, então, o crime-fim por excelência.

Mas, a falsidade ideológica pode aparecer isoladamente, sem a finalidade específica e primordial de sonegar tributos, contribuições previdenciárias ou da seguridade social.

É o caso das certidões negativas de débito (CND) falsificadas, para participações em licitações, concorrências públicas, registros na junta comercial, nos cartórios de títulos e documentos, no registro de imóveis; para obter concessões, autorizações, permissões de serviços públicos. Aqui ocorre a falsidade ideológica isolada de um outro fim determinado. Será punida como crime contra a fé pública sem conexão.

1.2. Falsidade ideológica isolada. Caso concreto semelhante

O delito tem ocorrido também, além do exemplo citado, quando o servidor público, por qualquer motivo, nomeadamente o de ordem passional, expede certidão que é entregue ao usuário ou intermediário, declarando nela que o interessado está quite com a Fazenda Pública quando, na realidade, o contribuinte, a quem se refere a certidão negativa de débitos (CND), tem dívida constituída, ou em fase de constituição em processo administrativo-fiscal, objeto de auto de infração ou de notificação fiscal NFLD (INSS); às vezes já tem até dívida inscrita, em fase de execução (STF, HC nº 71.127-MS, RTJ 154/617-619). A certidão atesta o falso.

1.3. Declaração à praça. Extravio ou destruição de livros e documentos

Para dificultar, embaraçar ou mesmo impedir o fisco de cumprir sua função permanente, encobrir sonegação fiscal, apropriação indébita e outras fraudes fiscais já cometidas,

o contribuinte sem escrúpulos faz publicar em jornais de grande circulação nos meios econômicos, comerciais e financeiros, declaração à praça que seus livros e documentos fiscais foram extraviados ou destruídos por diversos meios.

Essa declaração não pode, à primeira vista, ser acoimada de prova concreta de falsidade ideológica, servindo apenas como ponto de partida para que a Fazenda Pública, via de seus auditores contábeis, efetue auditoria de profundidade na empresa, e com extensão às firmas que com ela mantêm relações negociais. Se a auditoria não consegue resultados satisfatórios, a solução será o pedido ao Ministério Público de abertura de inquérito policial, com a realização de perícia contábil para a apuração da verdade real, presentes uma das seguintes hipóteses:

a) a empresa declarante estava em débito com o fisco, fato este apurado através de guias não recolhidas;

b) a empresa tinha parcelamento que estava atrasado, ou mesmo sendo cumprido com pequenos atrasos;

c) a empresa tinha precedentes fiscais contra ela: autuações, irregularidades fiscais, uso de notas frias;

d) a empresa tinha sido autuada por fraudes fiscais, especialmente notas-calçadas, espelhadas ou frias por ela emitidas, compras e vendas sem notas.

O delito de falsidade ideológica, na *declaração à praça,* somente pode ser positivado e materializado através dos meios aqui exemplificados: perícia contábil de profundidade, caso a auditoria contábil não seja conclusiva, o que obrigará à apuração em inquérito policial, com ampla oitiva e investigação das verdadeiras causas materiais da declaração, que pode até ser verdadeira, o que a perícia comprovará.

Nem sempre um fato da natureza que venha a destruir ou inutilizar documentos, livros, notas fiscais, pode ser considerado um caso fortuito. O contribuinte que, propositadamente, deixa ou guarda seus documentos, notas, livros, papéis do giro negocial, em lugar que tem probabilidade de levá-los à destruição ou inutilização completa (por chuva, calor, traças, cupins, ratos) está, na realidade, querendo que um dos elementos aja *naturalmente.*

Dir-se-ia, por outro lado, para concluir o tema, que:

Declaração à praça não é *documento,* não ocorrendo o delito do art. 299 do Código Penal.

Tal assertiva não tem fundamento, porque:

1º) Se essa tese vingasse, sequer caberia à Fazenda investigar a verdade real, sendo ela a maior interessada no fato;

2º) Estaria o contribuinte livre para praticar toda e qualquer fraude fiscal: operaria, destruiria todos os elementos materiais de comprovação de suas atividades, atos e operações e simplesmente não pagaria os tributos e contribuições legalmente devidos, através da pura e simples destruição dos seus documentos e registros fiscais e contábeis, enquanto outros contribuintes estariam recolhendo os encargos devidos;

3º) Criar-se-ia para esse mau contribuinte fraudador uma espécie de imunidade fiscal e previdenciária, ou o direito de não recolher os ônus legais devidos pelas suas operações, atividades e atos da mercancia ou de prestação de serviços;

4º) A declaração à praça é documento para fins do art. 299, em se tratando de tema ligado à ordem tributária, previdenciária ou da seguridade social, exatamente por ser um

meio hábil de encobrir uma possível fraude fiscal, da qual resultou uma sonegação fiscal ou mesmo várias, ou uma apropriação indébita;

5º) Se a tese contrária vingasse, estaria a Fazenda Pública de mãos amarradas, sem nada poder fazer, sem nada poder investigar quanto a declaração. Tal possibilidade foge ao bom senso, à lógica e à razão.

6º) Se ela pode ser um meio hábil e eficiente para encobrir fraudes, sonegações fiscais, apropriação indébita, isto é, crimes tributários, previdenciários ou contra a seguridade social, certamente que essa mesma declaração é fato relevante para os interesses do fisco, e mesmo da coletividade que recebe serviços públicos custeados com a arrecadação dos tributos e das contribuições sociais, constitui um documento para efeitos penais-fiscais, penais-previdenciários ou da seguridade social, e até mesmo em relação aos credores comerciais do declarante.

1.4. Tentativa. Apreensão de notas frias antes da utilização

O delito de falsidade ideológica, em tema de ilícito contra a ordem tributária, previdenciária ou da seguridade social, admite a tentativa.

Apreendidas pelo fisco ou pela polícia, notas fiscais frias, com crédito fiscal de ICMS, de IPI, que seriam usadas pelo contribuinte em poder de quem se encontravam, mas que ainda não tinham sido escrituradas nos livros fiscais nem haviam interferido na redução ou supressão dos impostos citados, ocorrendo, no caso concreto exemplificado, a tentativa do delito de falsidade ideológica como crime-meio, para atingir o crime-fim: reduzir ou suprimir o tributo devido, que compreenderá, também, o próprio imposto de renda da pessoa jurídica que iria utilizar as notas frias, quando estas se referissem a despesas gerais ou elementos integrantes de custos (redutores da receita tributável pelo imposto de renda). Acrescentamos também as notas fiscais de materiais de construção que seriam deduzidas do valor da receita tributária do ISS.

De fato, não é crível que o usuário em potencial das notas frias, as tivesse em seu poder apenas como *enfeite* ou para sua *coleção particular* ou para *formar um museu do crime fiscal*... Notas frias, é bom que se diga, não são dadas, nem emitidas gratuitamente entre os conluiados. Podem ser cedidas, mas mediante compensações.

A potencialidade do dano contra o erário é evidente, e a apreensão por si só já justifica a abertura imediata de inquérito policial, que nos créditos exclusivamente contra o Estado ou Município, será de competência da polícia judiciária dos Estados e do Distrito Federal. Nos créditos contra as rendas da União, o inquérito será de competência da Polícia Federal. Na dúvida, a instrução criminal colhida poderia servir de base às denúncias separadas pelo Ministério Público Federal e pelo Ministério Público dos Estados.

A perícia contábil é indispensável no inquérito policial, junto à emitente das notas frias e junto ao usuário futuro delas.

A *competência*, no caso, se lastreará no inquérito policial e na perícia contábil: se o dano potencial tem como vítima o Estado, o Município, o Distrito Federal, competirá à Justiça comum dos Estados e do Distrito Federal o processo penal (Referência: STJ, C.

Comp. nº 12.975-PR, 3ª Seção, DJU-I de 30.10.1995, p. 36.713; C. Comp. nº 13.244-PR, 3ª Seção, DJU-I de 30.10.1995, p. 36.713).

Sendo, porém, certo que sendo as notas frias elementos potenciais de fraude fiscal para reduzir o IPI e o IRPJ, a competência também é da Justiça Federal (cf. C. Comp. nº 12.975-PR, supra).

Daí que o inquérito policial terá de ser dividido, no sentido de que cada Ministério Público receba cópia autêntica para as denúncias em separado, perante a justiça comum dos Estados e do Distrito Federal e perante a Justiça Federal. Esta parece-nos uma solução legal e de bom senso, evitando-se, em homenagem à celeridade, simplicidade e economia processual, que ocorram dois inquéritos policiais, duas perícias contábeis, perante as polícias judiciárias diferentes (Federal e Estadual), podendo isso ocasionar até contradições gritantes, falhas graves, que vão apenas beneficiar o contribuinte e mesmo tornar nulo o processo penal em juízo. Esta tese não tem endosso unânime.

1.5. Inquérito policial. Depoimento dos investigados. Habeas Cospus

"A intimação para depor em inquérito policial onde será apurada a materialidade e o concurso de agentes da falsidade ideológica, não constitui constrangimento ilegal a ser brecado pelo *habeas corpus*, mormente se o intimado sequer foi indiciado" (STJ, RHC nº 3.685-PR, 5ª Turma, DJU-I de 1º.8.1994, p. 18.664).

1.6. Competência em função das vítimas: Fazenda e particular

A competência para o processo penal relativo à falsidade ideológica consumada ou tentada, com vistas às vítimas materiais ou potenciais do delito, Fazenda Pública ou particular, obedece aos seguintes parâmetros:

1º) Se houve lesão ou tentativa contra bens, rendas, interesses ou serviços da União e seus entes (CF, art. 109, IV), a competência é da Justiça Federal em caráter absoluto;

2º) Se a falsidade ideológica (consumada ou tentada) lesiona apenas o particular (vítima da extorsão por falso fiscal, vítima do estelionato, guias falsas ou falsificadas de recolhimento de tributos ou de contribuições sociais etc.), a competência é da justiça comum dos Estados e do Distrito Federal.

1.7. Jurisprudência sobre a competência

Destacamos os seguintes conflitos de competência julgados pelo Superior Tribunal de Justiça relacionados com o tema exposto: C. Comp. nº 8.120-3-SC, 3ª Seção, DJU-I de 29.8.1994, pp. 22.158-159; C. Comp. nº 8.468-7-MG, 3ª Seção, DJU-I de 14.11.1994, p. 30.901; C. Comp. nº 10.618-4-PR, 3ª Seção, DJU-I de 20.2.1995, p. 3.130 e C. Comp. nº 14.333-RS, 3ª Seção, DJU-I de 30.10.1995, p. 36.718. A seguir outras decisões no mesmo sentido.

"Cabe à Justiça Estadual o processo e julgamento por crime de falsificação, quando não usado o documento perante a autarquia federal a que se destinava" (STJ, C. Comp. nº 18.449-MG, 3ª Seção, DJU-I de 3.2.1997, p. 668).

"A falsidade ideológica consistente na contrafação de documentos públicos federais, quando causa prejuízos apenas a particulares, não atrai a competência da Justiça Federal" (STJ, 3ª Seção, C. Comp. nº 14.676-SP, DJU-I de 7.4.1997, p. 11.050).

"Delito de falsidade ideológica, com intuito de fraudar o imposto de transmissão intervivos (em detrimento da receita municipal) é da competência da Justiça Comum Estadual" (STJ, C. Comp. nº 18.812-MG, 3ª Seção, DJU-I de 7.4.1997, p. 11.051).

1.8. Documento fiscais. Definição em relação ao falsum

Para efeitos dos delitos do *falsum*, em tema de crimes fazendários, são documentos fiscais, após a autenticação do banco recebedor ou do órgão fazendário onde são entregues e autenticados:

a) as guias de recolhimento de tributos e contribuições, em formulários oficiais, padronizados, criados pela legislação tributária de cada ente político, consoante discriminação de competência tributária constante da Constituição Federal. São os casos do DARF, referente ao recolhimento dos tributos e das contribuições federais, administrados e fiscalizados pela Receita Federal, principalmente. A atual GARE no Estado de São Paulo. As guias próprias para o recolhimento dos tributos de cada Município;

b) os modelos oficiais criados por convênios ICMS, entre as fazendas dos Estados e do Distrito Federal, para os informes que interessam a este imposto, e que devem ser prestados periodicamente pelo contribuinte deste ônus, tais como GIA, GI-ICMS, DIPAM;

c) os modelos oficiais criados pela Secretaria da Receita Federal para obter as informações fiscais dos contribuintes dos tributos e contribuições federais, a seu cargo, tais como DCTF, DIPJ, DIRF, Declaração Anual de Ajuste do Imposto de Renda; DIAC e DIAT, referente ao ITR, Imposto Territorial Rural enquanto de competência da União;

d) as guias de recolhimento das contribuições previdenciárias para o INSS ou para o custeio da Seguridade Social, tais como: DARPS antigas, GRPS (hoje: GPS);

e) os modelos oficiais relativos às importações e exportações via Decex como DI;

f) os modelos oficiais de inscrição fiscal, perante o fisco Federal, Estadual, Municipal, INSS etc., de que são exemplos o CNPJ, a Declaração Cadastral do ICMS (DECA); a Guia de Declaração Cadastral do Município (GDC-SP); o Certificado de Matrícula e Cadastro (CMA do INSS).

Hoje, com o avanço da informática, os informes estão sendo prestados em disquetes, pelo contribuinte, conforme programas fornecidos pelo fisco. Com isso, vai desaparecendo a utilização dos impressos oficiais, subsistindo, porém, as informações dos disquetes, que eventualmente podem conter declaração inexata (erro), ou mesmo falsidade ideológica.

Não se pode, sensata e tecnicamente, equiparar o disquete que contém as informações informatizadas para processamento em computador, com o documento fiscal, seja pela materialidade totalmente diferente, seja pela impossibilidade de um elemento fabricado em plástico, resina durável etc., ser considerado da mesma forma que um impresso fiscal

oficial, seja ainda em face do programa que foi utilizado na produção informatizada dos dados que o disquete conterá, após ser utilizado com aquele programa (*software* materializado em *hardware*).

Daí que se a informação fiscal foi prestada em disquete, não há que se falar em falsificação documental ou material, mas, se for o caso, em falsidade ideológica em relação às informações fiscais prestadas através do disquete, o que exige a prova cabal do dolo específico do contribuinte, mesmo via de seus prepostos, mas sob suas ordens diretas.

É importante, pois, que se separem os erros contidos nas informações prestadas nos disquetes entregues, do dolo que tem por fim reduzir ou suprimir qualquer tributo ou contribuição, desde que devidos por lei.

1.9. Notas fiscais. Notas fiscais-faturas. Tíquetes de máquinas

São também documentos fiscais, por excelência, qualquer que seja a forma material de sua emissão (manual, mecânica, eletrônica etc.), quer se refiram à prestação de serviços, à transferência de matérias-primas, de produtos ou mercadorias entre estabelecimentos da mesma firma ou sociedade ou à venda de produtos fabricados, mercadorias de comércio etc. Aí se compreendem ainda: a) as chamadas notas ao consumidor e b) os tíquetes de máquinas registradoras.

Penalmente têm os mesmos efeitos das notas normais, as notas paralelas, emitidas de talonários em duplicidade. As notas-sanfona, calçadas ou espelhadas, em sua maioria esmagadora, são emitidas de blocos normais.

Não são, porém, documentos fiscais as faturas e as duplicatas de venda mercantil ou de prestação de serviços: as primeiras resumem as notas fiscais emitidas num mês, nas vendas a prazo; as segundas são títulos de crédito, sempre causais.

1.10. Escrituração mercantil ou de livros fiscais. Prova do lançamento

Tanto o lançamento contábil no livro diário, quanto os efetuados por qualquer processo ou sistema em outros livros obrigatórios, tais como os de sociedades anônimas, o registro de duplicatas para quem vende a prazo superior a trinta dias; registro ou fichas de empregados; livros de armazéns-gerais, para as empresas que os exploram etc., devem ter por origem e prova documental um elemento material, seja ele um documento fiscal, contábil, contrato, uma prova material de um ato ou fato, operação, atividade que nele está expresso no idioma nacional, como fonte e causa do lançamento que foi feito.

Nos livros fiscais, exigidos em face de leis ou dos convênios ICMS enquanto vigentes na Constituição Federal, todo lançamento deve ter como fonte ou origem um documento de cunho fiscal (ver "Documentos Fiscais").

Lançamento sem a existência anterior do documento que o corrobora em qualidade, quantidade, espécie, natureza e valor (sempre que existente), data correta do ato ou fato é como dizia o grande comercialista Waldemar Ferreira: "mula-sem-cabeça não existe" (CCom, arts. 10 e nºs; 12, 23 e 25; DL nº 486/69).

O lançamento só adquire vida corpórea e juridicamente eficaz, se tem para atestá-lo de pronto um documento, um elemento material que existe concreta e fisicamente.

É esse elemento material que vai dar o *sopro de vida* e o *alento da alma* ao lançamento contábil ou fiscal, sem o qual, o registro, o assento, o lançamento, enfim, é um corpo inerte, sem vida jurídica; é mesmo um ato inexistente, porque lhe falta aquele *sopro de vida*, que só esse elemento material é capaz de exteriorizar.

Ao estudarmos "partidas mensais", no roteiro técnico-fiscal que se encontra no capítulo II (Sonegação Fiscal), o leitor encontrará o embasamento da legislação federal e a doutrina sobre o tema.

Inexistindo o elemento material que *legaliza* o lançamento, este pode ser considerado, em tese, como ideologicamente falso, competindo ao agente provar a sua eficácia e validade por qualquer meio lícito.

1.11. Competência e Constituição Federal

A interpretação jurisprudêncial é feita a partir da expressa previsão vigente na Constituição Federal, que pode ser alterada por emenda constitucional. Cabe, assim, ao interessado na competência acompanhar a evolução do texto constitucional. Ver item 1.7 retro.

1.12. Petição e requerimento

Não caracteriza o delito do art. 299 do Código Penal (consumado ou tentado), em sua redação atual, a omissão ou a inserção de elementos relevantes, em petições, ou em meros requerimentos, que não são considerados documentos em si mesmo, na acepção técnica exigida pelo tipo do delito de falsidade ideológica. O meio é inidôneo para caracterizar o delito em ambas as formas.

Se, porém, o requerimento ou a petição se faz acompanhar de um documento falso ou falsificado, ocorre o delito de uso de documento falso em relação ao terceiro usuário ou peticionário.

1.13. Transcrição de dados de documento falso

O Superior Tribunal de Justiça ao julgar o RHC nº 5.412-RJ (5ª T., DJU-I de 29.10.1996, p. 41.671), tendo em vista *a ausência de dolo* na conduta da funcionária pública, decidiu que não caracteriza o crime de falsidade ideológica a transcrição pelo funcionário de dados e elementos extraídos de um documento que se provou falso, para um formulário.

O elemento-mor, aí, é o dolo. Se a transcrição vai produzir efeitos jurídicos e o servidor tem plena consciência de que o documento de onde ele extraiu (ou extrairá) os elementos para o formulário oficial, é falso, e ainda assim, ele executa a transcrição, na verdade quer o resultado que beneficiará um terceiro, ou o próprio apresentante do documento falso. Aí, não há como afastar o dolo e a tipificação do delito.

1.14. Mentira em inquérito policial. Declaração anteriormente assinada pelo acusado. Falsidade ideológica inexistente

Não ocorre o delito de falsidade ideológica se o acusado, depois de assinar declaração (termos anteriores), nega com veemência que tais declarações são suas.

Não cabe ao acusado "dizer a verdade para se autocondenar" (o que seria a volta ao *processo* dos zelosos frades dominicanos que dirigiam a Inquisição) (cf. STF, HC nº 75.257-8-RJ, deferido, 1ª T., DJU-I de 29.8.1997, p. 40.219-220).

O *habeas corpus* foi concedido para anular a ação penal por falta de justa causa.

1.15. Declaração de importação. Registro na Secretaria da Receita Federal

O registro da declaração de importação em repartição da Secretaria da Receita Federal, a que se refere o Decreto nº 2.322, de 9.9.1997 (DJU-I de 10.9.1997), pode ensejar o delito de falsidade ideológica, pela declaração de fato relevante falsa, na espécie, na quantidade ou na finalidade dos produtos, bens, matérias-primas ou mercadorias a serem importadas.

A falsidade ideológica, no caso, pode ter outra finalidade diversa da redução ou supressão de impostos e taxas (*v.g.*, introduzir no país, em *containers*, mercadorias, produtos ou bens de importação proibida: armas e munições; materiais para fabricá-las; produtos químicos para fabricação de explosivos; gases e venenos para uso contra forças nacionais, etc.).

Se a declaração é feita para obter redução ou supressão de impostos e taxas, através da falsidade ideológica, o dano será potencialmente gravoso, pela presença do dolo especifico que visava à sonegação fiscal.

1.16. Crime formal. Bem jurídico tutelado. Ausência de prejuízo efetivo

O crime de falsidade ideológica é crime meramente formal, e mesmo, sem exagero, instantâneo, que não exige a consumação ou a efetivação de um prejuízo concreto, de um dano efetivo, já que o dano reside na potencialidade do documento simulado vir a produzi-lo.

O que se tutela juridicamente, o que se protege, como bem de valor inestimável, é a fé e a credibilidade que todo documento deve inspirar e, por si só, fazer crer em sua veracidade.

Argüir, portanto, em defesa ou na via estreita do *habeas corpus*, como causa elisiva do dolo, a ausência de prejuízo, é agir dolosamente em juízo. Sobre o tema: STJ, REsp nº 89.296MG, 6ª T., DJU-I de 9.12.1996, p. 49.298.

Ver "Dano potencial".

1.17. Recibos frios ou falsos. Dedução do Imposto de Renda da Pessoa Física

A utilização de recibos frios ou falsos emitidos por profissionais liberais, e que foram efetivamente usados nos abatimentos ou deduções na declaração anual de ajuste do imposto de renda da pessoa física (IRPF), caracteriza sobejamente o crime de uso do *falsum*, isto é, o uso do documento ideologicamente falso, ainda que emitido por profissional verdadeiro.

No caso, como o pagamento do imposto de renda da pessoa física (IRPF) sonegado anteriormente foi feito antes da denúncia, mas no período em que vigorou o art. 98 da Lei nº 8.383/91 (que revogou o art. 14 da Lei nº 8.137/90), não foi reconhecida a extinção da punibilidade (cf. STJ, Ag. nº 132.715-DF, DJU-I de 10.4.1997, p. 12.038).

1.18. Falsidade ideológica. Definição penal[1]

A falsidade ideológica na capitulação do tipo penal, constante do Código Penal, consiste no agente inserir declaração diversa da verdadeira (que deveria constar no documento), ou omitir declaração que dele deveria constar.

Do exposto, verifica-se que o delito pode ser por ato comissivo (o agente insere o *falsum*, ideologicamente) ou por ato omissivo (o agente omite o que deveria constar do documento).

A finalidade é criar ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante (elemento essencial), para prejudicar, beneficiar ou criar obrigação.

1.19. Conteúdo da falsidade ideológica

A falsidade ideológica é crime de conteúdo e não de forma, isto porque a falsidade ideológica está no conteúdo do documento, cuja essência é o próprio *falsum*.[2]

1.20. Dolo específico

O delito exige dolo consciente, que está voltado para a finalidade que o agente tinha em mira, quando praticou a falsidade[3]. Esse requisito é *conditio sine qua non* para a denúncia do Ministério Público prosperar. E preciso que a denúncia demonstre *quantum satis* que o autor ou os co-autores da falsidade ideológica tinham como finalidade o tipo descrito na capitulação do delito, e que essas pessoas agiram livre e conscientemente.

Sem isso, a denúncia será inepta, donde, como vimos, resulta no delito de abuso de autoridade, pela modalidade do abuso do poder de denunciar.

1.21. Atos inexistentes (certidões). Falsidade ideológica

Não existindo delegação de poderes, nem convênios, ambos em decorrência de previsão legal em lei complementar nacional, autorizando que autoridades de entes políticos

---

1. CP, art. 299 (conceito de tipo penal). Lei nº 4.729/65, art. 1º, I, 11 e IV. Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 7º, § 1º. CTN, art. 149, IV e IX. Decreto-Lei nº 9.295/46, art. 27, *d* (responsabilidade do contabilista por falsidade ideológica). Decreto-Lei nº 5.844/43, art. 39 e parágrafos.
2. STF, RHC nº 59.443-PR, 2ª T., RTJ 105/957-961.
3. TFR, Ap. Crim. nº 5.467-SE, 3ª T., DJU de 25.10.1984, p. 17.895.

diversos forneçam certidões negativas de tributos ou de contribuições de outro ente político, tais certidões são atos inexistentes, por usurpação de função[4].

A ineficácia da certidão, como ato inexistente que é, não prejudica, nem elimina a responsabilidade civil, penal e administrativa, decorrente do abuso de autoridade, consumado pela via do abuso de poder de quem forneceu tal certidão. Aqui, serão autores quem certificou, quem chancelou, quem assinou ou quem conferiu tal certidão. O uso da certidão equipara-se ao uso de documento falso.

Se o beneficiário da certidão aufere qualquer vantagem ilícita, pratica o estelionato, porque tal documento não tem eficácia para dar licitude aos seus efeitos; é que o ato inexistente não tem vida, porque lhe falta a essência ou o *sopro* necessário para lhe inflar a *alma* ou existência jurídica (Miguel Villoro Toranzo, *Introduccion al estudio del derecho*, 2ª ed., Editorial Pórrua, México, 1974, p. 367, *a*, nº 1).

A falsidade do documento a que nos referimos, quando falamos em uso de documento falso, tem fundamento no fato de que, se quem forneceu a certidão não tinha poderes para tal e o fez, seja para obter vantagem ilícita, seja para satisfazer sentimento de amizade ou de colaboração, mesmo sem paga, segue-se que tal documento, mesmo derivado de ato inexistente, ainda assim contém elementos de uma falsidade ideológica inquestionável por equiparação.

A inserção contida na certidão somente terá fé pública e validade quando feita pela autoridade ou por servidor competente. Se o servidor ou a autoridade que a firmou não tinha poderes, é inegável que o *falsum*, ideologicamente, continua.

O delito de abuso de autoridade não absorve o crime comum a que nos referimos; ambos concorrem formalmente: uma só ação com dois delitos regidos por leis diferentes.

O que fundamenta o delito de abuso de autoridade, no caso da certidão fornecida pela autoridade incompetente, é a expressa previsão legal contida na alínea *h* do art. 4º da Lei nº 4.898/65: se a autoridade não tinha competência legal para fornecer a certidão e a forneceu, negativamente, atestando não ser devedora a pessoa beneficiária, agiu sem competência legal e, pois, abusivamente, contra o ordenamento jurídico, e só isso já lhe acarreta responsabilidade criminal pelo delito de abuso de autoridade, não interessando aqui perquirir-se dos fins humanitários da finalidade da certidão fornecida.

1.22. Crime instantâneo. Prescrição

A falsidade ideológica é crime instantâneo e, por isso, a prescrição corre do momento da consumação da ação de inserção ou da omissão do requisito essencial caracterizadores do tipo penal[5].

---

4. Mário Masagão, *Curso de direito administrativo*, 3ª ed., p. 178, nº 316. Velazco, *El acto administrativo*, Madri, 1929, p. 221. Aubry, *L'inexistence des actes administratifs*, Paris, 1951. Rodrigues Castro, *Los actos administrativos*, Montevidéu, 1915, nº 18.
5. STF, RHC nº 62.443-DF, 1ª T., RTJ 113/111-15. Gripigni, *Diritto penale italiano*, 2ª ed., 11/199. Anibal Bruno, *Direito penal*, 2º/220-221.

1.23. Dano potencial. Consumação do crime

A consumação da falsidade ideológica independe da ocorrência de dano efetivo a terceiro; exige-se, porém, a potencialidade de um dano[6]. O mesmo se aplica, se o benefício visado pela falsidade não foi alcançado pelo próprio falsificador ou por eventual terceiro ou beneficiário. Ver "Crime formal. Bem jurídico tutelado" (nº 1.16).

1.24. Ação penal

Sendo independentes as esferas penal e fiscal, a primeira não está condicionada ao resultado da segunda, ou vice-versa.

A ação penal na falsidade ideológica, esta como crime contra a fé pública, é sempre pública e incondicionada, e independente de queixa ou representação do prejudicado ou vítima[7]; mas, se o Ministério Publico, decorridos trinta dias do recebimento do inquérito policial ou do laudo pericial de constatação ou do próprio documento contendo a falsidade ideológica, não oferecer denúncia, a vítima ou o prejudicado pode oferecer queixa-crime, como placitado pelo art. 5º, LIX, da Constituição.

1.25. Notas frias ou subfaturamento. Perícia contábil necessária

A emissão de notas frias constitui, desde que provado documentalmente, o delito de falsidade ideológica, porque a declaração que a nota contém não corresponde à verdade, pela inexistência de uma circulação real e efetiva de mercadorias, pela inexistência de uma saída de produto industrializado ou pela falsidade do *quantum* declarado (no caso do subfaturamento ou na quantidade a menor). O mesmo em relação a serviços.

A finalidade da emissão da nota é vendê-la para terceiro, que a usará para cobrir diferença de estoque, para dar saída de numerário, fraudando o imposto de renda com a despesa relativa a nota fria; ou, em qualquer caso, auferir vantagem econômica indevida, às custas da Fazenda Pública: o terceiro que compra a nota vai se creditar de ICMS ou de IPI indevidos, e o emitente ou o vendedor da nota fria vai receber uma vantagem econômica ilícita; ou ainda, o comprador vai escriturar uma despesa inexistente e fraudar, como se disse, o imposto de renda (IR), a contribuição sobre lucro líquido (CSLL), que são reduzidos.

A emissão de notas frias deve ser materializada documentalmente, inclusive com perícia contábil, não podendo o fisco apenar qualquer pessoa, na base de meros indícios. Impõe-se a abertura de inquérito policial para materializar o fato, sua autoria e co-autorias; e mesmo porque a prova do crime deve ser cabal e os delitos não são os mesmos para o emitente e para o usuário.

---

6. STF, RHC nº 64.461-9-SP, 1ª T., DJU de 19.6.1987, p. 12.449 e RECrim nº 93.292-RJ, 2ª T., RTJ 101/311. Nelson Hungria, *Comentários ao Código Penal,* 2ª ed., IX/195.
7. STF, RHC nº 50.322-SP, 2ª T., RTJ 63/661-663. CC, art. 1.525.

Estão compreendidos na modalidade retrodescrita:

a) a *nota-calçada* e a nota paralela;

b) *a meia nota;*

c) as notas fiscais de transferência de ICMS, de um estabelecimento para outro, nomeadamente quando ambos pertencem à mesma pessoa jurídica ou ao mesmo comerciante em nome individual, quando não autorizada ou quando feita contra disposição expressa de lei, quando tais notas não transferirem fisicamente as mercadorias que individualizam e relacionam.

Tal transferência ficta de mercadorias visa, na realidade concreta e material, retardar, postergar ou diferir o recolhimento do ICMS pelo estabelecimento devedor, que assim e com essa finalidade única, recebe apenas o crédito fiscal do ICMS do estabelecimento credor (geralmente a matriz, quando centraliza as entradas de mercadorias ou produtos com crédito fiscal). A transferência ficta exige levantamento de estoques.

O dolo aí compreende o ardil e o artifício de simular uma entrada física de mercadorias juntamente com o crédito fiscal do ICMS na nota contendo falsidade ideológica, que tem por finalidade auferir vantagem econômica ilícita: retardar ou deixar de recolher o ICMS que seria devido no prazo legal, não fosse a nota fria;

d) *nota-sanfona*, também estudada no capítulo II, que gera uma vantagem ilícita contra a Fazenda (estelionato), porque uma mesma nota, com único destaque de ICMS, dá cobertura fiscal e trânsito, aparentemente legal, a uma quantidade idêntica de mercadorias *várias vezes.* Ocorre aí um artifício ou um ardil, com o objetivo de fraudar o recolhimento do ICMS; mas, tal prática tem uma circunstância material excepcionalíssima que a difere das demais modalidades de fraudes fiscais: a nota sanfona somente passa a integrar a modalidade de *nota fria* a partir da segunda circulação de mercadorias, o que deve ser provado com o levantamento específico de estoques.

Todas essas modalidades visam auferir vantagem econômica ilícita, que consiste em postergar, diferir e não recolher o ICMS devido, tendo como vítima a Fazenda estadual, e essa vantagem ilícita, que deve ser provada materialmente em quantidade ou prejuízo material, é o elemento do tipo penal descrito no art. 171, *caput*, do Código Penal;

e) *a assinatura de revistas,* cobrada em notas fiscais, quando a revista ainda não circulou.

Observe-se que no quinto exemplo, não incidindo imposto sobre a revista técnica, jurídica, científica ou fiscal, em face do conceito de periódico alcançado pela imunidade constitucional, a vítima de eventual estelionato será o particular que pagou o preço da revista cobrado na nota fiscal e não a recebeu.

1.26. Emitente da nota fria. Crédito fiscal falso

Quem emite nota fria comete o delito de falsidade ideológica, aufira ou não qualquer vantagem econômica, financeira ou patrimonial. Se receber paga pela nota, comete estelionato contra a Fazenda, porque o crédito fiscal destacado na nota, não foi suportado pelo emitente Vai reduzir o ICMS do contribuinte usuário da nota.

1.27. Usuário da nota fria. Uso de documento falso. Sonegação fiscal

O usuário de nota fria é responsabilizado pelo uso de documento falso e por estelionato contra a Fazenda Pública (tecnicamente: art. 1º, *caput*, Lei nº 8.137/90):

a) quando se creditar de ICMS ou IPI, que não corresponde a um pagamento anterior desses tributos, nem a um débito pelo emitente da nota fria;

b) como o crédito fiscal utilizado pelo contribuinte não tem origem lícita (porque o emitente não se debitou pelo mesmo), o usuário pratica estelionato contra a Fazenda Pública, porque usufruiu de um crédito ilícito e deixa de pagar o imposto devido, auferindo assim uma vantagem ilícita, às custas do prejuízo da Fazenda Pública.

1.28. Dolo e seu fundamento

O dolo, tanto para o emitente da nota fria, quanto para o usuário, é específico, em função do relevante interesse público presente e o dano que a Fazenda sofre, é sempre material pelo crédito indevido e ilícito que a nota fria proporciona, além da vontade de lesar.

1.29. Agentes do delito. Quadrilha ou bando

Podem existir mais de três agentes: emitente das notas frias, intermediários e usuário. Quando há apenas um emitente e vários usuários, todos serão responsabilizados pelos delitos. Pode ainda acontecer que haja um emitente distinto e um ou mais de um *vendedor* das notas frias agindo como estelionatário-intermediário. Dependendo do número de participantes pode ocorrer a formação de quadrilha ou bando.

1.30. Inquérito policial

"Não há constrangimento ilegal na abertura de inquérito policial (nem a conseqüente responsabilidade civil, nem o abuso de autoridade de quem requer a abertura) para apuração de crime de falsidade ideológica, quando os elementos informativos obtidos, até então, geram justificada suspeita da configuração do delito" (STF, RHC nº 63.781-RJ, 1ª T., RTJ 121/79).

1.31. Livros, documentos, lançamentos e contratos falsos. Integralização fictícia de capital. Juntas comerciais. Cartórios de títulos e documentos

A falsidade ideológica pode se apresentar materializada em lançamentos ideologicamente falsos, ou através de documentos contábeis e fiscais ideologicamente falsos. Caracterizam, pois, espécie de um mesmo tipo penal, os atos comissivos ou omissivos ideologicamente falsos, tais como:

a) o registro de notas frias em livros contábeis ou fiscais;

b) a indicação em notas fiscais, notas-faturas, duplicatas ou pedido, de CNPJ ou inscrição no ICMS, no ISS inexistente, ou que pertencem a terceiros, ainda que do mesmo grupo;

c) o oferecimento à penhora de bens inexistentes fisicamente, gerando um auto de penhora ideologicamente falso, cabendo aqui responsabilidade para quem indica o bem e para o oficial de justiça que lavra o auto de penhora sem examinar o bem;

d) a inserção em livros comerciais ou fiscais de lançamentos que fazem referência ou remissão a documentos que não existem;

e) o registro, a escrituração ou o lançamento em livros mercantis de obrigações a pagar, fictícias ou inexistentes;

f) a inserção ou colocação em balanços, balancetes, de obrigações a pagar ou contas e títulos a receber, nas condições retro;

g) o registro, o lançamento ou escrituração no registro de inventário, no livro diário, nos balanços, demonstrações de resultados, de estoques, que não mais existem ou nunca existiram fisicamente;

h) o registro em contas do ativo permanente de bens fisicamente inexistentes, exceto bens incorpóreos, que devem existir representados por documentos;

i) o registro ou a manutenção deste, em contas do ativo circulante, de títulos, valores ou duplicatas a receber inexistentes, seja porque nunca existiram, porque derivaram de duplicatas frias ou porque já foram recebidos;

j) recebimentos fictícios de duplicatas ou títulos, através de lançamentos contábeis ideologicamente falsos;

l) pagamentos fictícios a fornecedores, através de lançamentos contábeis ideologicamente falsos;

m) a avaliação por preços irreais de bens, mercadorias ou produtos, em balanços e contas de resultados, nomeadamente para obter parcelamento de débitos fiscais, para concordata preventiva ou para obter empréstimos em bancos;

n) manter em contas do passivo circulante ou exigível a longo prazo obrigações inexistentes ou já liquidadas, caracterizando o *passivo fictício*. Aqui ocorre o ato omissivo em relação à baixa não efetuada;

o) lançamentos contábeis efetivados em livros contábeis, comerciais ou fiscais, quando não existir fisicamente o documento que deu origem ao lançamento;

p) apor, em contrato social, alteração contratual, estatutos e em atas de assembléias gerais declaração de que o capital social está ou foi integralizado no ato, em dinheiro ou com a conferência de bens, que não são descritos nem detalhados, nem se comprovam a origem ou a titularidade, quando na realidade não houve nenhuma integralização em dinheiro, nem a firma ou sociedade recebeu qualquer bem como integralização. O dolo se reveste da máxima nocividade quando se detalha ou se descrevem bens inexistentes ou que pertencem a terceiros estranhos.

Por omissão dolosa do órgão com competência legal para o registro ou o arquivamento desses atos jurídicos, não se exige a prova documental que comprove a materialidade da integralização, seja em dinheiro ou em bens.

Assim, a declaração inserta nas atas de assembléias gerais, nos estatutos sociais ou em contratos, ou em suas alterações, de que o capital está integralizado, quando não houve a integralização, caracteriza declaração diversa daquela que deveria ser inserta; e, como

a mesma é feita para beneficiar os sócios, cotistas ou acionistas e prejudicar a Fazenda, porque nos casos em que a responsabilidade é limitada ao capital social ou às ações subscritas, o fisco resta lesado, porque não poderá acionar os responsáveis tributários, uma vez *integralizado* o capital social ou as ações subscritas, não existindo a prática de atos de gerência com infração, abuso ou excesso de poder. Tal declaração, pois, caracteriza o delito de falsidade ideológica, porque também prejudicará bancos e fornecedores.

A posterior escrituração e os lançamentos no livro diário da suposta *integralização* corresponderá à falsidade ideológica em documento público, ao qual o livro diário está expressamente equiparado, e enquanto estiver, *ex vi* do art. 297, § 2º, do Código Penal (STF, RHC nº 49.950-GB, 2ª T., RTJ 66/348).

Indagar-se-ia, então, além dos sócios responsáveis pelo delito de falsidade ideológica, dos acionistas que estiverem na mesma situação, do contador, do escritório de auditoria, de contabilidade ou de advocacia, que confeccionou e minutou o contrato, a alteração, o estatuto ou a ata, cabe enquadrar também como co-autores, por omissão dolosa, da qual se originou e se consumou o crime de falsidade ideológica, as pessoas que, nos órgãos aos quais a lei comete a tarefa de verificar e fiscalizar (e, estando conforme a lei civil ou comercial os atos jurídicos mencionados, conformação essa que deve ser formal e material), registrarem ou arquivarem tais atos constitutivos, suas alterações ou atas?

Entendemos que sim, porque cabe ao órgão de registro o poder de polícia de exigir prova documental da materialidade da integralização do capital, sob pena de, não o fazendo, omitir-se no cumprimento da lei que lhe cometeu tal poder (STF, RTJ 128/249).

Na função de registrar ou arquivar está compreendido também o dever-obrigação de exigir a prova, porque, uma vez arquivado ou registrado o documento, o ato do órgão que o arquivou ou registrou, conterá fé pública, e é exatamente a omissão que possibilita a consumação dos dois crimes conexos: o de falsidade ideológica em documento particular e o de falsidade ideológica em documento público (que se consumará depois, com o lançamento ideologicamente falso no livro diário). O concurso de crimes nesta hipótese é material.

Nunca é demais repetir: o dano, em matéria de falsidade ideológica, é apenas potencial, não se exigindo a consumação de um dano material efetivo. Se o documento ideologicamente falso, bem como o lançamento no livro mercantil é potencialmente danoso, o delito está caracterizado.

A integralização do capital, concreta e real, com a entrega de numerário, o que se faz por meio de cheque emitido em favor da sociedade, ou pela conferência de bens: os móveis deverão ser entregues fisicamente à firma ou à sociedade, isto é, sua tradição deve se consumar materialmente; e os bens imóveis se incorporaram na sociedade ou firma através da averbação na matrícula do imóvel feita no registro de imóveis, visa não apenas separar os patrimônios entre os sócios, acionistas e a sociedade, mas, sobretudo, garantir terceiros que vão negociar com a sociedade: a boa-fé de que ela tem bens necessários à geração de lucros e receitas, com os quais pagará seus compromissos; além de provar perante a Fazenda Pública que, nos casos de responsabilidade limitada ao capital ou às ações subscritas ou adquiridas, essa responsabilidade deixou de existir em relação aos sócios não-gerentes e aos acionistas não-diretores.

Daí que o Ministério Público não deve se limitar a denunciar apenas os sócios ou os acionistas, mas deve, isto sim, requerer a abertura de inquérito policial para coleta de provas

e instrução criminal, ouvindo-se todas as pessoas que tenham colaborado conscientemente na minuta dos documentos citados, no seu arquivamento ou registro; e todos os responsáveis que no órgão de registro ou arquivamento se omitiriam dolosamente. Todos, sem exceção, estão no mesmo barco e, como tal, devem prestar contas à justiça.

1.32. Responsabilidade pelo delito

Os responsáveis pelo delito devem ser identificados através de inquérito policial, onde fiquem comprovadas a materialidade e a participação de cada um no delito.

Sempre que se tratar de lançamentos contábeis, fiscais, emissão de notas fiscais, de duplicatas, de faturas, devem ser ouvidos obrigatoriamente, no inquérito policial, o chefe da contabilidade, o auditor e o chefe do escritório de contabilidade.

São os casos exemplificados nas letras *a, d, e, f, g, h, i, j, l, n* e *o* do item anterior.

No caso da letra *b*, poderão ser identificados como responsáveis quem mandou imprimir as notas fiscais e demais documentos aí referidos e os responsáveis pela gráfica que os confeccionou, sem exigir a prova material do CNPJ e das inscrições.

No caso da letra *m*, quem procedeu à avaliação e quem confeccionou as peças contábeis com ela, além dos proprietários, poderão, em tese, serem reconhecidos como responsáveis.

De maneira geral, somente através do citado inquérito policial, em contraditório pleno, onde os declarantes possam ser assistidos por advogados e contraditarem as provas oficiais (com assistentes técnicos), é que serão identificados de maneira cabal os responsáveis, que serão, em tese, quem ordenou e quem executou. Mas, essa premissa deve se dirigir aos proprietários, aos que exercem cargos de chefia (contador, subcontador, gerente de auditoria interna) e nunca aos meros auxiliares subalternos, que apenas cumprem ordens e ainda não têm o necessário grau para, conscientemente, saber que se trata de falsidade ideológica.

1.33. Livros mercantis

São todos os livros obrigatórios exigidos por leis comerciais. Estão entre estes:

a) o Diário, seja principal, geral ou os auxiliares (CCom, arts. 10 e seus nºs; 11, 12, 23 e 25; DL nº 486/1969, arts. 2º, 5º e 8º);

b) o Livro de armazéns-gerais (Decreto nº 1.102/1903, art. 7º);

c) os Livros de sociedades por ações (Lei nº 6.404/1976, art. 100);

d) o Registro de duplicatas (Lei nº 5.474/1968, arts. 2º e 19).

Os livros mercantis estão equiparados, para efeitos penais, aos documentos públicos (STF, RHC nº 49.950-GB, 2ª T., RTJ 66/348; CP, art. 297, § 2º).

1.34. Livros fiscais

Convém que se advirta o leitor, embora não sejam livros comerciais obrigatórios os chamados livros fiscais (lalur, o antigo diário ou razão auxiliar em OTN, registro de inven-

tário, registros de saídas, de entradas etc.), podem abrigar lançamentos ideologicamente falsos. A falsidade ideológica neles constantes não poderá ser tratada como se fosse cometida em documento público, porque essa equiparação tem previsão legal na lei penal de 1940, não podendo comportar interpretação extensiva ou analógica, para aumentar a penalidade.

1.35. Perícia contábil

A falsidade ideológica admite perícia contábil necessária, já que existe um vestígio material no documento (conteúdo ideologicamente falso) a ser verificado, em confronto com outros elementos documentais que poderiam se vincular com o documento falsificado ideologicamente.

Essa perícia pode ser realizada no processo administrativo-fiscal ou no inquérito policial[8].

1.36. Sonegação fiscal. Notas frias

Se a finalidade da falsidade ideológica não é sonegação fiscal como fim, não ocorre o *typus specialis* da lei específica, que prevalece sobre a lei penal, no conflito aparente de *normas penais*[9]. Ora, isso depende de investigação em inquérito policial e não pode ser deduzido aprioristicamente.

Registre-se que não há uniformidade, como veremos, em decisões que ora consideram o crime de *falso absorvente* do crime de sonegação fiscal (prevalece, *in casu*, o crime praticado contra a fé pública, que tem dano maior); ora, prevalece o crime-fim, que é a sonegação fiscal, pelo princípio da especialização.

Não se nega, porém, que o dolo maior está com o indivíduo que habitualmente, como *meio de vida*, falsifica ideologicamente dezenas e centenas de notas fiscais e as revende, auferindo vantagem ilícita, como se sua profissão fosse na realidade a de falsário.

A unidade do comando do crime é exercida por um indivíduo, sendo usuários dos documentos pessoas diferentes, sem vínculo entre si.

1.37. Petição. Requerimento

Se o contribuinte ou o responsável tributário apresentam requerimento ou petição na administração, e o requerimento ou a petição estão sujeitos à verificação da repartição, eles, por si sós, não configuram falsidade ideológica[10], nomeadamente porque não podem ser equiparados a documentos, por ausência de previsão na lei penal.

---

8. TFR, Ap. Crim. nº 5.342-RJ, 2ª T., DJU de 26.4.1984, p. 6.147. STF, HC nº 52.645-GB, 1ª T., RTJ 74/635-636. CPP, art. 158.
9. TFR, HC nº 6.778-SP, 1ª T., DJU de 9.4.1987, p. 6.270.
10. TFR, RHC nº 7.009-CE, 2ª T., DJU de 10.12.1987, p. 28.063.

1.38. Falsidade ideológica e uso de documento falso

O uso de documento ideologicamente falso, para fins de movimentação de FGTS, configura o delito do art. 304, c/c o art. 299 do CP (TFR, Ap. Crim. nº 8.270-SP, 1ª T., DJU de 4.2.1988, p. 1.203).

1.39. Dolo certo

Na falsidade ideológica, a existência do dolo não pode ser duvidosa; mas, deve ser certa e resultar da harmonia do conjunto probatório e das circunstâncias materiais comprovadas (TFR, Ap. Crim. nº 7.923, 1ª T., DJU de 24.3.1988, p. 6.182).

1.40. Falsidade ideológica. Habeas corpus

Não cabe a impetração de *habeas corpus* para trancar inquérito policial que se destina a apurar a existência do delito de falsidade ideológica, em face do profundo exame de provas (STF, RHC nº 63.781-RJ, 1ª T., RTJ 121/79, RHC nº 61.030-SP, RTJ 112/1.033, RHC nº 67.023-SP, 1ª T., DJU de 17.2.1989, p. 972).

1.41. Crime formal e autônomo. Potencialidade de dano

O crime de falsidade ideológica, por ser instantâneo, é de natureza eminentemente formal, autônomo e independe de quaisquer outros delitos, aos quais se ligue posteriormente, em face de circunstâncias materiais ou mesmo formais (*v.g.*, uso de documento ideologicamente falso, seja pelo autor da falsidade, seja por terceiro dela beneficiário; seja em relação à sonegação fiscal: notas frias que vão gerar custos, despesas ou encargos, reduzindo o imposto de renda de pessoa jurídica; ou através de crédito fiscal ilícito, caracterizando, então, um estelionato contra a Fazenda Pública; ou ainda, tentando dar cobertura fiscal legítima, nos casos de descaminho) (STF, RHC nº 64.461-SP, DJU de 19.6.1987, p. 12.449).

1.42. Sonegação fiscal. Diferimento. Imposto de renda. Livros mercantis

Chama-se a atenção do leitor em face da previsão do Código Penal, em seu art. 297, § 2º, que os lançamentos material ou ideologicamente falsos em livros mercantis estão equiparados à falsificação de documento público.

E os lançamentos falsos em livros mercantis, dos quais o diário é o livro por excelência, onde ocorrem com maior freqüência as falsidades ideológicas ou as falsificações materiais (estas com menor intensidade), se destinam ou têm como fim a sonegação fiscal, pela redução do imposto de renda devido; ou, a postergação ou o diferimento da receita, acarretando um imposto de renda menor que o devido, o qual vai ser recolhido em prazo maior, isto é, fora da época em que deveria ser. Aqui, uma infração fiscal.

A postergação ou o diferimento de receitas não pode ser considerado como sonegação fiscal, porque o contribuinte não está ocultando a operação do conhecimento do fisco; mas, o lançamento ideológico ou materialmente falso (crime-meio), que tenha por finalidade reduzir o imposto de renda devido (crime-fim), representa, sem qualquer dúvida, uma sonegação fiscal; (p.ex: *encoberta* ou simulada com a despesa ou custo inexistente, objeto do lançamento falso). Aqui houve simulação representada pelo documento e pelo lançamento falsos. São os casos de lançamentos de documentos falsos ou forjados.

1.43. Falsidade ideológica e sonegação fiscal

O Tribunal Federal de Recursos, em casos de concurso de normas (falsidade ideológica e sonegação fiscal), isto é, na existência do crime-meio e do crime-fim, decidiu que nesses casos prevalecia somente o crime-fim (a sonegação fiscal), e se havia previsão legal para a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sonegado, pago este, a ação penal devia ser arquivada[11].

Tal entendimento, porém, tem contra si um argumento relevante: a gravidade do crime de falso (ideológico ou material), que tem como vítima direta a própria fé pública que os documentos devem merecer, sob pena de perda de credibilidade e total insegurança jurídica, e esta fé pública deve ser preservada a todo custo, mais que a punibilidade pelo dano sofrido pela Fazenda Pública ou eventualmente pelo contribuinte, quando vítima de estelionato (STF, HC nº 57.452-RJ, 1ª T., RTJ 95/540).

1.44. Balanço falso. Balanço maquiado. Ativo circulante fictício. Passivo circulante fictício. Contas de resultado falsas

A falsidade ideológica é comum em balanços falsos, que demonstram visualmente a quem os lê no sentido de interpretação jurídico-contábil, patrimonial, econômico e fiscal, uma simulação em contas, seja de resultados (o que altera profundamente a situação econômica da empresa), seja no aspecto patrimonial e financeiro (ativo e passivo real ideologicamente falsos).

Essa falsidade é o resultado de um balanço adredemente forjado, montado, que só um bom auditor contábil, experiente, um bom perito contador tarimbado será capaz de identificar, diagnosticar e desmascarar a fraude contábil. Logo, não é tarefa para leigos (não contadores habilitados e experientes).

A falsidade ideológica, no balanço patrimonial ou em contas de resultado, tem vários objetivos pretendidos por quem efetua a simulação, isto é, pelos seus beneficiários diretos:

a) manter perante o público em geral, perante bancos, fornecedores, clientes, analistas de balanços de bolsas de valores, perante o mercado financeiro e mesmo perante o fisco, uma aparência, uma boa imagem da empresa, como se ela estivesse na realidade sólida,

---

11. TFR, Ap. Crim. nº 5.540-GO, 3ª T., DJU de 23.6 1983, p. 9.345, Rec. Crim. nº 1.019-MS, 3º T., DJU de 8.3.1984, p. 2.987 e Rec. Crim. nº 1.022-MS, 2ª T., DJU de 23.2.1984, pp. 2.101/102.

forte, em boa situação, tanto patrimonial, quanto econômica e financeira, isto é, estivesse *in bonis;* e isso tem o reforço de uma boa mídia televisiva;

b) ludibriar sócios, acionistas minoritários, que não têm o poder de gestão ou de gerência, nem têm acesso aos livros, registros e contabilidade, mantidos *debaixo de sete chaves*, pelos que administram ou controlam a empresa;

c) permitir a distribuição de dividendos oriundos de lucros fictícios ou forjados, intencionalmente, e gratificações à diretoria, ao conselho de administração da companhia, mormente em estatais e bancos falidos;

d) enganar ou tapear a fiscalização da CVM, do Banco Central do Brasil, da Susep e por que não, também da Receita Federal, onde pouquíssimos são os contadores habilitados que exercem o cargo de auditor fiscal da Receita Federal, posto que muitos são admitidos por concurso público, desde que tenham diploma de qualquer curso superior (artes cênicas, museólogo, química, música, desenho industrial, odontólogo, médico etc.). Ver na Introdução: "AGENTES DO FISCO";

e) vender o controle acionário da empresa, ou formar uma *joint venture*, um consórcio, uma fusão com outras empresas sólidas.

Ninguém monta um balanço forjado apenas pelo prazer de praticar tal *esporte ou arte*. Há sempre como pano de fundo um propósito, um objetivo de cunho material-econômico, fiscal ou financeiro, ou mesmo patrimonial.

O balanço falso ideologicamente resulta de lançamentos contábeis simulados, no diário, em contas do ativo, do passivo e em contas de resultado, quando a empresa mantém contabilidade regular; ou então, esta montagem é feita *por fora*, isto é, extracontabilmente. Ver, com maior amplitude, este tema, em "Auditoria e perícia contábil".

No balanço falso podem ser encontradas, exemplificadamente, as seguintes situações:

1.45. No ativo circulante

1º) Contas fictícias ou forjadas, que se referem a créditos da empresa junto a terceiros. Devedores, contas a receber, duplicatas a receber, clientes, cujos valores são inexistentes, por representarem ficções e criações fantasmas de operações não realizadas na verdade. Têm como contrapartida uma conta credora no passivo, ou uma conta de resultado. São créditos fantasmas, irrealizáveis, sem origem legítima, fruto da criação dos autores e mentores da falsidade ideológica;

2º) Duplicatas frias ou fictícias a receber, oriundas também de operações forjadas, fictícias ou fantasmas, tendo como contrapartida uma receita inexistente, fictícia, que pode ter dois tratamentos:

a) será estornada antes do encerramento do exercício. A receita desaparece, some, evapora-se antes do encerramento do balanço, mas o crédito em *duplicatas a receber*, ou conta de *clientes*, continua a figurar no ativo circulante da empresa. Esse estorno da receita é levado a crédito de uma conta qualquer, até do passivo exigível a longo prazo. Daí a importância do auditor contábil investigar todos os estornos;

b) poderá tal receita fictícia servir para reduzir prejuízos astronômicos, sem que isso importe no pagamento de imposto de renda (IR) dessa pessoa jurídica;

3º) Estoques de matérias-primas, mercadorias, produtos fabricados ou em fabricação, fictícios, inexistentes, que têm como contrapartida uma conta credora do passivo: fornecedores, duplicatas a pagar, por exemplo, ou uma conta de resultado, que terá o destino do item 2 retro. Um levantamento específico de estoques detectará a fraude.

1.46. No ativo permanente

Bens fictícios, inexistentes física e concretamente, que compõem o ativo fixo (antigo ativo imobilizado), onde são contabilizados os equipamentos de produção, os bens necessários à produção de serviços, de industrialização, de beneficiamento, e por isso mesmo, fora de comércio. Têm como contrapartida uma conta credora do passivo: fornecedores duplicatas a pagar, credores diversos etc., ou, eventualmente contas de receitas, que terão o mesmo destino do item 2 retro.

1.47. No passivo circulante

1º) Passivo fictício – São dívidas já pagas, mas que, por insuficiência de saldos do caixa oficial da empresa (em face de desvio de numerário, sonegação fiscal, compra de notas frias, excesso de retiradas ou gastos particulares imoderados, desvio de receitas), continuam como *dívidas a pagar*. Aparecem geralmente em contas credoras de fornecedores, duplicatas a pagar, contas a pagar. Aqui o que é ideologicamente falso não é a origem da dívida que existiu, mas, isto sim, a simulação no balanço, que dá como dívidas a pagar a terceiros, aquilo que já foi pago;

2º) Notas frias, projetos fictícios – São supostos créditos de terceiros, contabilizados ou montados nas contas passivas de fornecedores, contas a pagar, duplicatas a pagar.

A investigação da origem ou causa desses valores deve ser feita pela verificação física dos documentos que deram origem aos lançamentos no diário, bem como pela legitimidade desses documentos: o conteúdo dos documentos é real ou fictício?

1.48. Nas contas de resultado

Podemos encontrar as seguintes simulações:

1ª) Custos fictícios ou *carregados*, com notas frias, recibos ou duplicatas relativas a serviços fictícios, a projetos fantasmas. Têm como móvel ou objeto reduzir o lucro tributável pelo imposto de renda da empresa. Podem servir para cobertura de retiradas dos sócios. O procedimento acompanha o item 2 do nº 1.45.

2ª) Despesas falsas, fantasmas – Têm como móvel ou objeto, também, reduzir o imposto de renda da empresa, ou permitir saques ou retiradas pelos sócios. Se são dadas como *pagas à vista*, haverá simultaneamente um crédito nas contas de caixa ou bancos. Quando contabilizadas como a prazo, haverá simultaneamente um crédito nas contas de fornecedores, contas a pagar, obrigações a pagar, isto é, qualquer dessas contas pode receber o crédito fictício das despesas ou gastos fantasmas.

1.49. Estornos contábeis no diário

A verificação dos lançamentos contábeis de estornos tem muita importância porque muitas simulações, caracterizando falsidade ideológica, são elaboradas concretamente através deles, sem que tenha ocorrido qualquer erro quanto ao primitivo lançamento, sem qualquer lapso ou engano técnico.

Já foram dados exemplos, anteriormente.

O estorno que caracteriza a falsidade ideológica é aquele que não anula um lançamento legítimo anterior (por erro, lapso, intitulação errada na nomenclatura da conta, duplicidade de lançamento etc.), mas registra um fato contábil relevante quanto ao valor, isoladamente, sem que exista um lançamento anterior a ser desfeito, nas mesmas contas devedoras e credoras que anteriormente haviam registrado um fato contábil verdadeiro.

O estorno contábil verdadeiro é o desfazimento ou a anulação de um mesmo lançamento feito anteriormente: as contas que haviam sido debitadas, serão creditadas em igual valor; e as que haviam sido creditadas, serão debitadas em igual valor, com remissão expressa ao motivo do estorno, bem como ao documento e data do primitivo lançamento que se está anulando ou tornando sem efeito.

O estorno que caracteriza o delito supra, é o que contém uma simulação dolosa: anula-se um lançamento legítimo, sem que exista qualquer justa causa para tal. Elimina-se, a receita anteriormente contabilizada, p.ex.

1.50. Regime de competência. Falsidade por decorrência. Auditoria contábil

Existindo no Brasil leis federais de cunho de direito comercial, que obrigam a todos os contribuintes:

a) a seguir uma ordem uniforme de contabilidade, em idioma e moeda nacionais;

b) lançar no diário todas as operações de conta própria ou alheia, em ordem cronologia de dia, mês e ano, por partidas diárias, isto é, dia a dia (vedadas as partidas mensais, quando a empresa não mantiver livros diários auxiliares para desdobrar as partidas, nomeadamente a partir de 4.3.1969, data da vigência do Decreto-lei federal nº 486), aí compreendidas as consignações de mercadorias, produtos, as sociedades em conta de participação a cargo da contabilização pelo sócio ostensivo (ver "Partidas mensais" no capítulo II);

c) formar anualmente um balanço geral, onde estarão resumidas nas contas de ativo, passivo e de resultado, todas as operações havidas durante o ano ou exercício social, tudo em obediência à previsão legal do direito federal positivo, como se vê dos seguintes dispositivos: Código Comercial, arts. 10 e seus números; 12 a 16, 23 e 25; Decreto-lei nº 486/69, arts. 1º, 2º e §; 3º até o 5º e do 7º até o 10 e o 16; Decreto federal nº 64.567, de 22.5.1969 – Regulamento do Decreto-lei nº 486/69, arts. 2º, 4º, 5º até 11 e 15; Lei federal nº 6.404, de 15.12.1976, arts. 177 a 187, que estabelece a obrigatoriedade para todos os comerciantes, industriais, prestadores de serviços a seguir o regime de competência, isto é, todas as operações havidas durante o ano serão contabilizadas obrigatoriamente no exercício e integrarão o balanço patrimonial e as contas de resultado, segue-se que, se o contribuinte não cumprir rigorosamente o regime de competência, contabilizando todas as despesas, custos, receitas,

compras, vendas, prestação de serviços, perdas com devedores, dentro do próprio exercício social em que elas ocorreram, tenham sido pagas ou não (isto é, apenas incorridas), a conseqüência será inevitável e inafastável: a inexatidão das contas que compõem o ativo, o passivo e o resultado do exercício, isto é, o balanço não apresentará uma situação verdadeira, traduzindo, em tese, uma falsidade ideológica no balanço, por decorrência da não-observação do regime de competência.

A falsidade ideológica se tornará mais grave quando o contribuinte adotar um sistema empírico de contabilidade: algumas contas receberão débito apenas quando pago o elemento despesa, custos, compras, gastos gerais; outras, quando um desses elementos é adquirido de terceiros a prazo, ou para pagamento dentro de alguns dias.

Compete ao auditor contábil, dentro de suas atribuições normais e técnicas, consoante dispõe a alínea *c* do art. 25, c/c 26 do Decreto-lei federal nº 9.295/46, certificar a exatidão de contas, de saldos, que formam o balanço patrimonial e as contas de resultado, e para isso, deverá examinar, analisar, todas as contas do balanço, antes de emitir relatório de auditoria, parecer ou certificado de auditoria, fazendo as obrigatórias ressalvas, em qualquer uma dessas peças, de contas não auditadas, irregularidades encontradas, sem qualquer omissão.

Cabe ao auditor contábil, em princípio:

a) efetuar o trabalho técnico-contábil, procurando evitar fraudes contra a empresa; e alertar sobre fatos que possam constituir delitos;

b) efetuar o trabalhos, apontando erros e irregularidades que possam acarretar multas fiscais, previdenciárias ou diferenças a pagar.

1.51. Responsabilidade penal em relação ao balanço falso

É preciso delimitar a responsabilidade penal, pela falsidade ideológica nas peças contábeis:

a) balanço e contas de resultado falsos;

b) relatório de auditoria, certificado ou parecer do auditor.

É preciso investigar a conduta individual de cada elemento que teve participação direta na elaboração das peças, seu grau de participação, sua consciência da ilicitude e da antijuridicidade de conduta, bem como da própria culpabilidade. Quem foi o mentor intelectual, o que visava com a falsidade ideológica do balanço ou das contas de resultado, quem eram os beneficiários, bem como a possível omissão dolosa das autoridades que tinham, por dever de ofício, em função de preceito de lei federal, a obrigação de fiscalizar, monitorar ou supervisionar o cumprimento das normas legais da empresa ou instituição (Leis federais nºs 4.595/64, 4.728/65 e 6.385/76 etc.).

1.52. Inquérito policial obrigatório. Perícia contábil

A investigação será feita através de um obrigatório inquérito policial, com a realização de uma indispensável e conclusiva perícia contábil de profundidade nas peças exemplificadas: balanço patrimonial, contas de resultado, documentos essenciais e relevan-

tes que deram origem às contas mais importantes e de vulto; relatório de auditoria contábil, certificado de auditoria ou parecer do auditor.

No inquérito policial, deverão prestar esclarecimentos, pessoal e individualmente:

a) o contador geral ou gerente de contabilidade da empresa ou instituição, ou o titular do escritório de contabilidade, bem como os subcontadores ou contadores executivos da empresa ou instituição;

b) o contabilista que assinou o balanço, as contas de resultado;

c) o auditor interno, quando a empresa ou instituição o mantiver;

d) os auditores externos independentes, que realizaram a auditoria no curso do exercício, os que firmaram o relatório, o parecer ou o certificado de auditoria;

e) o *controller* da empresa ou instituição;

f) o diretor administrativo-financeiro, ou o gerente administrativo e financeiro da empresa ou instituição;

g) os controladores da empresa ou instituição (pessoas físicas);

h) os membros do conselho de administração nas companhias, que o mantiver;

i) as autoridades que deviam fiscalizar a empresa ou a instituição.

A perícia contábil conclusiva elaborará laudo pericial, inclusive com as informações obtidas das pessoas diretamente relacionadas com a elaboração do balanço patrimonial, das contas de resultado e de quem as auditou e firmou o balanço e as peças de auditoria.

Responsáveis penais em caso de falsidade ideológica do balanço patrimonial, das contas de resultado ou das peças de auditoria contábil serão todos os que, por ação ou omissão dolosa no cumprimento do dever ou função, tenham concorrido para que as peças fossem simuladas, falsificadas ideologicamente ou omissas em relação a fatos relevantes não ressalvados (CP, art. 2º; Lei nº 8.137/90, art. 11).

Resumindo a responsabilidade, teremos:

1.53. Quanto à auditoria contábil:

a) quem auditou, supervisionou, orientou ou dirigiu os trabalhos técnicos de auditagem durante o exercício;

b) quem se omitiu diante de fatos relevantes ilícitos, que teve conhecimento no curso dos trabalhos e não fez a necessária e obrigatória ressalva no relatório de auditoria, no parecer do auditor ou no certificado de auditoria;

c) quem assinou qualquer uma destas peças.

1.54. Quanto à elaboração do balanço e contas de resultado:

a) quem determinou a contabilização fictícia de fatos e operações inexistentes;

b) quem assinou tais peças contábeis, mesmo que não tenha executado os lançamentos no diário, sem certificar-se, através de revisão de contas, de saldos, de sua exatidão numérica ou de sua origem ilícita, nomeadamente o contabilista da empresa ou do escritório de contabilidade.

1.55. Quanto às autoridades fiscalizadoras:

a) quem se omitiu, deixando de fiscalizar a exatidão das peças contábeis e das peças de auditoria contábil;

b) quem teve conhecimento de atos ilícitos que podiam caracterizar delitos, especialmente o de falsidade ideológica e silenciou;

c) quem acobertou pessoas ou fatos ilícitos.

Como se verifica, há uma extensão e uma complexidade na apuração da materialidade, autoria, co-autoria e participação, em se tratando de falsidade ideológica em balanço, contas de resultado ou peças de auditoria contábil, e somente com um inquérito policial bem instruído, inclusive com a oitiva das pessoas exemplificadas e a realização de uma perícia contábil conclusiva, poderá haver uma denúncia madura e segura, que sem essas cautelas, certamente que será nula, precipitada e abusiva, incriminando pessoas indefesas, sem qualquer proteção ou influências, e deixando os verdadeiros delinqüentes de colarinho branco, como cidadãos acima de qualquer suspeita, e *a cavaleiro* de uma punição exemplar, nomeadamente em relação às autoridades que permitiram a falsidade, seja por omissão dolosa remunerada, seja por acobertamento da falsidade de que tiveram conhecimento. O gigantesco caso dos grandes bancos quebrados está aí, como prova.

1.56. Ressalvas do auditor contábil

Ao contador não cabe fazer ressalvas, para fugir de sua responsabilidade profissional, civil ou penal, porque ele tem em mãos todos os documentos que devem ser contabilizados no diário e nos livros fiscais.

Mas o auditor contábil, que tem como uma das principais atribuições técnicas certificar a exatidão de contas, de saldos, de balanços, de contas de resultado, de situações econômica patrimonial, financeira ou fiscal, o que fará examinando, analisando, não só esses elementos, mas, nomeadamente, os documentos que lhes deram origem, incumbindo exercer uma verdadeira *devassa* contábil, patrimonial, financeira e fiscal (esta com vistas a evitar autuações e multas para a empresa ou instituição auditada), mesmo porque ele responde, simultaneamente, como contador que é:

a) tecnicamente, perante o Conselho Regional de Contabilidade sediado no Estado onde tem sede a empresa ou instituição auditada, nos termos do Decreto-lei federal nº 9.295/46, art. 27, alíneas *d* e *e* (a primeira se refere expressamente à falsidade de peças contábeis que assinar...);

b) civilmente, perante sócios, acionistas e terceiros, nos termos do Código Civil (art. 159, perante terceiros e 1.056, internamente);

c) penalmente, no caso, pelo delito do art. 299 do Código Penal.

Por isso, é irrelevante para responsabilizar criminalmente o auditor contábil, interno, ou externo e independente, sua suposta ressalva, quando declara no relatório, no parecer ou no certificado de auditoria, que foram empregados ou utilizados os métodos e os princípios geralmente aceitos em contabilidade, sem uma ressalva expressa e específica: o que não foi auditado. Cabe-lhe primordialmente verificar a conta, o documento que deu origem ao

lançamento na conta, se é legítimo, se contém indício de fraude, de falsidade ou falsificação. Evidentemente que fará isso apenas em relação às contas de vulto, que registram operações de grandes valores.

A exatidão de uma conta, de seu saldo, que formarão o balanço geral e as contas de resultado, quando ela for relevante, em função da atividade explorada pela empresa ou instituição, ou do valor que registra, só pode ser certificada após um criterioso e minucioso exame individual, nunca por amostragem a esmo. Amostragem, no caso, é dolo eventual, inescusável.

Essa verificação material e física, nas contas do balanço ou de resultado, deverá orientar-se primordialmente para localizar ou identificar:

a) créditos ou débitos fictícios;

b) receitas ou despesas forjadas;

c) lucro forjado; passivo fictício;

d) ativo fixo inexistente fisicamente;

e) lançamentos falsos, sem a existência de um documento idôneo e contemporâneos ou com documentos forjados, adulterados.

Constatada a existência de qualquer um dos elementos exemplificados, o auditor contábil tem o dever inarredável sob pena de responsabilidade total, de fazer uma ressalva expressa em seu relatório de auditoria, em seu parecer de auditoria ou em seu certificado de auditoria, já que, sem a ressalva que indicará a conta ou contas e a espécie e data da irregularidade constatada, ainda que sobre os elementos haja uma evidência material ou indícios veementes de fraude ou irregularidades que podem comprometer a autenticidade das peças contábeis auditadas, sua responsabilidade criminal será plena, ampla e consciente. Não poderá sequer argüir em sua defesa eventual imperícia ou inexperiência, porque ao aceitar a responsabilidade técnica de auditar, deu-se por absolutamente competente. Ver, também, o capítulo VI.

1.57. Balanço e demonstrações contábeis falsos

Um balanço geral ou patrimonial é ideologicamente falso quando suas contas ou os valores e seus saldos contêm graves divergências ou divergem fundamentalmente dos elementos ou valores que constam da escrituração mercantil, nomeadamente dos livros diários; ou quando tais peças contábeis contêm elementos diversos dos que deveriam conter, em face dos documentos dos quais se originaram (lançamentos falsos no diário).

E necessário que se demonstre que o falso teve como intenção ou finalidade auferir vantagem ilícita junto a bancos, fornecedores, clientes; alienação do controle acionário; incorporação, fusão; ou, ainda, distribuir lucros inexistentes, dividendos ou bonificações, sem a existência concreta de lucros, isto é, com lucros criados artificialmente (lucro forjado), inclusive para ludibriar o imposto de renda, com prejuízos forjados.

Meros erros contábeis decorrentes de somas ou transportes errados ou de intitulação contábil errônea, caracteriza imperícia ou erro técnico; mas, sem prova cabal da finalidade ou do objetivo doloso, não se pode impingir a existência de falsidade ideológica, seja no balanço, seja na demonstração de resultados.

Observe-se que o erro nos saldos de contas pode se originar da falta de conciliação bancária ou da falta de contabilização de operações (fornecedores, bancos, caixa).

O dolo deve ser perquirido e demonstrado pelas circunstâncias materiais, pelos antecedentes das pessoas envolvidas, pela finalidade ou objetivo, seja do balanço, seja das demonstrações contábeis de resultados; e a demonstração reclama como elemento-chave ou peça-mor do inquérito policial a oitiva do contabilista que assinou tais peças, já que elas, sem a sua assinatura, carecem de qualquer validade ou eficácia jurídica (Decreto-lei nº 9.295, de 27.5.1946, arts. 12 e 25).

Mas, não se nega que a falsidade ideológica não reclama prejuízo ou dano material, pois se trata de crime de risco potencial, e este deverá ocorrer para que se tenha como consumado o delito, ou eventualmente tenha sido tentado.

Profissional competente para a investigação contábil de profundidade, destinada a determinar com precisão se se trata de erro técnico (imperícia) ou de caso tipificado de falsidade ideológica, será o perito contador habilitado.

Ocorrendo a falsidade ideológica comprovada, em processo onde tenha sido observado o contraditório pleno, o contabilista que firmar as peças ideologicamente falsas, independente do processo-crime, será suspenso por um mínimo de seis meses, da profissão (CFC, Processo nº 236/88-MG, DOU de 21.12.1988, p. 25.054).

1.58. Inquérito policial. Denúncia do Ministério Público

Não se discute que um balanço que resulta de uma escrituração fraudada, contendo lançamentos ideologicamente falsos, é também um balanço falso.

Os números que suas contas de ativo ou de passivo contêm não refletem a realidade jurídica, contábil, econômica ou financeira dos fatos como ocorreram.

Daí que no inquérito policial, que nessa modalidade de crime é fundamental para a própria eficácia e validade do processo penal, hão de ser investigados os lançamentos, os documentos e a exatidão das contas à luz da prova pericial-contábil a ser produzida por contador habilitado, com profunda experiência profissional, sempre em contraditório pleno, cabendo aos acusados indicarem assistente técnico para contraditar o laudo pericial contábil dos peritos oficiais, pois a partir da vigência do art. 5º, LV, da Constituição, o famigerado dispositivo do Código de Processo Penal, que impunha apenas um laudo produzido por perito oficial, sem contraditório, tornou-se um cadáver insepulto.

Devem ser investigados também:

a) os objetivos da falsidade ideológica;

b) a sua motivação social, econômica e financeira;

c) os responsáveis pela falsidade, com as provas materiais de autoria e co-autoria,

d) os prejudicados, o montante atual dos prejuízos e eventual obtenção de vantagem econômica ou financeira ilícita, através das peças contábeis ideologicamente falsas, bem como as pessoas que auferiram a vantagem.

Não poderá ser oferecida a denúncia se a peça básica da ação penal não estiver embasada em sólido e irrefutável inquérito policial, tudo corroborado com provas documentais e

periciais, mas, sempre, observando-se o contraditório pleno e a assistência permanente de advogado dos acusados.

A denúncia será inepta e abusiva se não estiver fundamentada no inquérito policial, onde apareçam de maneira cabal os quatro elementos indicados.

Falsidades ideológicas em balanços ocorrem, mas, nem sempre visam prejudicar sócios, acionistas ou o fisco. O prejuízo ou dano patrimonial, não é elemento essencial na falsidade ideológica (letra "d" retro).

Às vezes são feitas para a própria sobrevivência da sociedade em confronto comercial, industrial ou de prestação de serviços com seus concorrentes, nomeadamente quando se trata de sociedade anônima obrigada a publicar balanços e demonstrações contábeis de resultados.

Daí porque, o inquérito policial e a produção da prova pericial contábil são elementos indispensáveis para apuração das causas, dos objetivos e das finalidades que conduzam ao dolo.

Quando a falsidade tem como objetivo fraudar rendas públicas, o Conselho Regional de Contabilidade aplica a penalidade da alínea *d* do art. 27 do Decreto-lei nº 9.295, de 27.5.1946 (CFC, Processos nºs 639/89 e 396/89, DOU de 2.3.1990, p. 4.081).

Corroborando o que afirmamos, que nem sempre a falsidade ideológica visa lesionar terceiros, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o RHC nº 505-SP, pela sua 5ª Turma (DJU de 7.5.1990, p. 3.834), em caso de reavaliação de estoques a preço de mercado (e não pelo preço médio de aquisição ou preço médio de custo), à vista das circunstâncias materiais que não apontavam finalidade de causar prejuízo a terceiros, mas se tratava de simples operação aritmética, feita com o conhecimento dos acionistas que aprovaram tal avaliação por maioria de votos, o que levou a minoria vencida a procurar o juízo criminal, infrutiferamente, tudo porque a minoria se esqueceu de que não havia motivação, nem objetivos de causar dano, concluindo pela inexistência do ilícito penal.

E por isso, o fato foi considerado atípico penalmente, devendo os acionistas discordantes procurarem seus eventuais direitos no juízo cível. O art. 2º da Lei nº 7.959/89 permitiu a avaliação pelo valor de produção ou aquisição mais recente.

1.59. Falsidade ideológica. Omissão fiscal dolosa. Exportações fraudulentas

Nas fraudes cambiais através de exportações, as notas fiscais emitidas pelo exportador, geralmente, contêm falsidade ideológica: declara que a exportação é de tal produto ou subproduto, mas o conteúdo das embalagens é de produto totalmente diverso, com preço muito mais elevado. Outras vezes a fraude é praticada no peso e na quantidade exportada. A verificação e a conferência deveriam ser feitas em todos os volumes, mas sofrem somente uma conferência por amostragem, o que facilita a trabalho do servidor público corrupto e que pode ser integrante de quadrilha especializada em exportações fraudulentas.

O exportador recebe *por fora*, em moeda forte, a diferença ou o subfaturamento, que é depositado em bancos estrangeiros em países que acobertam tais criminosos, e se vangloriam de serem países civilizados ou industrializados...

A omissão do servidor encarregado de fiscalizar e de vistoriar todo o conteúdo da exportação, não reflete mera culpa ou desídia, mas se reveste de dolo, porque ele também participa do produto da lesão ao erário público.

1.60. Crédito fiscais no ICMS. Firma inidônea. Publicidade necessária. Fato do terceiro. Conluio inexistente. Falsidade ideológica

Não se admite que a comodidade da Fazenda Pública limite-se a declarar, a esmo, uma firma vendedora de mercadorias, de matérias-primas, de produtos acabados ou semi-acabados, como inidônea, e assim retirar dos seus documentos fiscais qualquer validade ou eficácia, glosando e determinando que os créditos fiscais constantes dos documentos fiscais por ela emitidos para terceiros sejam estornados, o que obriga a empresa compradora a pagar um ICMS com alíquota duplicada ou majorada, *violando simultaneamente o princípio da não-cumulatividade,* que é garantia constitucional na sistemática do ICMS (CF, art. 155, § 2º, I), que simples lei tributária estadual ou convênio de ICMS não pode limitar ou suprimir, salvo em hipóteses concretas e comprovadas de fraude fiscal, de conluio, de falsidade ideológica dos documentos fiscais que registram créditos de ICMS.

Para que uma firma seja declarada inidônea, no sentido de que os documentos fiscais por ela emitidos não fazem prova a favor do contribuinte que dela adquiriu mercadorias com crédito fiscal de ICMS, é necessário, em cada caso, que exista um processo administrativo-fiscal prévio e em contraditório pleno e amplo, onde a firma emissora dos documentos apresente sua defesa, ou não sendo possível encontrá-la, após as pesquisas necessárias, que se lhe nomeie um defensor *ad doc ou apud acta* e que uma vez declarada inidônea, tal fato deve ser obrigatoriamente objeto de publicidade no órgão oficial do Estado ou do Distrito Federal (CF, art. 37, *caput*).

E o próprio auto de infração e notificação de lançamento devem trazer a publicidade feita no Diário Oficial (ato que a declarou, data, páginas do órgão oficial que a publicou).

Permite-se, no entanto, que para cada contribuinte, com indícios veementes de ser inidôneo, seja porque não se encontra seu estabelecimento, seja porque o endereço que consta nas notas fiscais e em outros documentos fiscais não existe ou não coincide com o real, seja porque está sempre mudando de endereço *sem deixar vestígios*..., ou ainda, quando num mesmo endereço existem várias empresas, principalmente de parentes, sócios comuns ou interdependentes, acarretando, com isso, uma verdadeira *promiscuidade fiscal,* seja instaurado um processo administrativo, para, em cada caso, apurar a existência de firma inidônea, de conluio entre a vendedora e os seus compradores.

Sem esse procedimento prévio e anterior à declaração de inidoneidade, não é possível glosar ou exigir o estorno do crédito fiscal do ICMS, apenas com base em conjecturas, presunções fiscais ou suposições, mesmo porque os atos e todos os procedimentos do fisco são sempre vinculados e regrados, isto é, devem obediência irrestrita à lei e entre esses procedimentos está o maior deles: o contraditório pleno e amplo, a que se refere o art. 5º, LV, da CF, que conjugado com as regras do art. 155, II, e § 2º, inciso I da mesma Carta e com as normas gerais de direito tributário constantes do CTN (*v.g.* arts. 141, parágrafo único do art. 142, 144 e 148), se sobrepõem à lei tributária local ou aos convênios de ICMS (art. 155, na redação da EC nº 3/93).

É relevante que se destaque, fraude fiscal (da qual o conluio comprovado faz parte), não se presume, deve antes ser provada documental ou pericialmente em processo administrativo-fiscal próprio e específico para cada contribuinte e sempre em contraditório pleno e amplo.

O comprador, sem uma prova cabal a cargo e como ônus exclusivo do fisco, não responde por atos de terceiros, se o fisco não prova a existência de conluio entre o comprador e a firma que lhe vendeu (cf. neste sentido: STJ, Ag. nº 32.255-0-SP, DJU-I de 3.3.1993, p. 2.712, citando três precedentes do TJSP: AC nºs 27.953-2, 34.877-2, 122.644-2).

1.61. Falsidade ideológica. Fato juridicamente relevante (demonstração fundamentada)

O elemento essencial-mor do tipo, enquanto mantida a redação do respectivo dispositivo do Código Penal, é que o fato atingido pela inclusão ou pela omissão, seja juridicamente relevante no documento.

A modificação ocorrida com a falsidade ideológica, por qualquer uma de suas vias: inserção de fato juridicamente relevante no documento; ou omissão de fato juridicamente relevante que dele deveria constar, produz então o efeito ou torna tal documento capaz de *dizer o que ele não é*; ou, ao contrário, *desdizer o que ele é*.

O que deve ser sopesado na análise da falsidade ideológica e na relevância jurídica do fato (inserto ou omitido no documento), é a verdade juridicamente relevante, que foi totalmente descaracterizada como tal, pela inserção do *falsum*, ideologicamente, no documento; ou mesmo, a verdade juridicamente relevante deixou de existir no documento, pela omissão dolosa do fato.

O delito tem no dolo direto, consciente, uma de suas elementares, pois aí não se trata de *mera alteração da verdade*, que ocorreria se num documento a data correta do nascimento ou outro dado importante está datilografada errada, e a parte coloca a data correta constante de seus documentos.

O elemento-mor do tipo é a relevância do fato que foi inserido ou omitido, este, quando fosse obrigatório constar no documento.

Convém esclarecer que petições e recursos em geral não são considerados por decisões jurisprudenciais, como documentos; ao mesmo tempo que guias de recolhimentos de tributos e contribuições, federais, estaduais ou municipais e autárquicas ou contribuições sociais (FGTS), mesmo quando preenchidas por particulares, compradas em papelarias, após sua quitação, passam a ser documentos públicos, em face da delegação de poderes constante da autorização que a administração fazendária concede aos bancos para a quitação, que funciona como se fossem quitadas pela própria repartição pública. (STJ, Inq. nº 43-0-BA, Corte Especial, DJU-I de 31.5.1993, p. 10.596).

A denúncia deve demonstrar, fundamentadamente, em que consiste a relevância do fato jurídico inserido no documento ou dele omitido. Não basta afirmar singelamente que o fato é juridicamente relevante; cabe-lhe, no ensejo de oferecer a peça acusatória, proceder convincentemente, demonstrando *quantum satis* as razões que justificam a relevância do fato.

1.62. Abuso do pode de denunciar. Denúncia inepta. Falsidade ideológica

Não contendo a denúncia, ainda que resumidamente, elementos que tipifiquem a conduta do indiciado, nem individualizando seu proceder, peca por inépcia a denúncia abusiva, determinando, assim, o trancamento da ação penal (STJ, RSTJ 24/415-419. Precedentes:

STJ, RHC nº 518-PR, em 16.4.1990; STF, RHC nº 58.210, em 3.10.1980; RE nº 75.401-SP; RHC nº 61.974-BA, em 23.11.1984; HC nº 59.802-MT, em 4.9.1981).

1.63. Certidão negativa falsa. Falsificação de certidão negativa de tributos. Acionista de sociedade anônima

Não há, em princípio, coação, nem constrangimento ilegal, muito menos abuso ou desvio de poder, no fato da autoridade policial dirigir intimação a um acionista de sociedade anônima (*sic!*), para que este preste declarações no inquérito policial instaurado para apurar a materialidade e a autoria de falsificação de certidão negativa que se encontra em nome da pessoa jurídica (STJ, RHC nº 2.704-0-SP, DJU-I de 21.6.1993, p. 12.380).

O fato é inusitado porque a intimação, a rigor, deveria ter sido dirigida aos diretores da sociedade anônima ou ao acionista-controlador, pessoa física ou, no caso de pessoa jurídica, na pessoa dos diretores da controladora, pois, no caso, o mero acionista (não-dirigente, não-controlador) só teria ligação ou vínculo com o fato delituoso, se antes da intimação fossem colhidos elementos indiciários veementes (declarações de testemunhas, servidores da repartição que forneceu tal certidão, certamente cumpliciada com algum mau funcionário, impressões digitais do acionista na certidão, pedido ou requerimento da certidão falsa por ele assinado).

A estranheza é maior porque se a sociedade anônima tem diretores outros, e o acionista não é o controlador, nem é diretor da sociedade anônima, qual a razão que justifica deva ele ser intimado a comparecer a uma delegacia de defraudações ou de crimes contra a fé pública – o que já representa um constrangimento para qualquer cidadão de bem –, para prestar declarações que deveriam, obrigatoriamente, ser prestadas por todos os diretores da sociedade anônima, pelo acionista-controlador, pelos membros do conselho de administração?

Se não estiverem presentes as hipóteses: (a) do mero acionista ter sido o requerente (em nome da sociedade anônima) da certidão; (b) de ter sido ele o apresentante da certidão falsa em órgãos, repartições públicas, licitações, junta comercial etc., certamente estará ele sendo um legítimo e autêntico *bode expiatório* de pessoas influentes da sociedade anônima.

A propósito, confiram-se os arts. 153 a 158 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei federal nº 6.404, de 15.12.1976).

1.64. Sonegação fiscal. Omissão de bens na declaração. Decreto-lei nº 433/69, art. 3º, parágrafo único. Falsidade ideológica. Prova da origem ilícita

A declaração de bens preenchida e entregue na Receita Federal ou na Justiça Eleitoral, em cumprimento de norma legal, é documento no qual poderá ocorrer falsidade ideológica com referência à omissão de bens na declaração; e, sonegação fiscal por supressão ou redução do imposto de renda da pessoa física (IRPF), se os bens foram adquiridos com rendimentos, ganhos ou renda, que não estava isenta, nem fora tributada na fonte (ou teve origem ilícita e por isso mesmo não foi declarada) e conseqüentemente o tributo devido não foi pago, nem na fonte, nem na declaração. (STJ, Exceção da Verdade nº 7-0-MG, Corte Especial, DJU-I de 23.8.1993, p. 16.549).

O Decreto-lei federal nº 433/69, art. 3º, parágrafo único, previa que a omissão de bens na declaração apresentada ao imposto de renda, constituía sonegação fiscal, desde que o contribuinte não justificasse a origem lícita do bem omitido por mero esquecimento. O regulamento do imposto de renda de 1980 (RIR), da época do militarismo, omitiu tal disposição, quiçá por *cochilo* dos seus autores. Mas, como o decreto não pode suprimir um decreto-lei, este continua em vigor, mesmo a contrário da intenção dos autores do falado regulamento. Hoje: cf. art. 25, § 1º, da Lei nº 9.250/95. Decreto nº 3.000/99, arts. 798/805.

1.65. Fraudes aduaneiras. Falsidade ideológica. Redução da base de cálculo

Tem sido observado, na prática, a ocorrência de algumas fraudes no âmbito aduaneiro das importações, quando o importador ou consignatário no Brasil, orienta a confecção dos documentos para que simulem a procedência como de um país mais próximo ou com tarifas menores, menor custo de frete, de seguro e despesas, a fim de reduzir, no Brasil, a base de cálculo dos impostos e taxas devidos ao erário público federal e estadual.

Na fiscalização aduaneira, especialmente em se tratando de mercadorias e produtos de luxo, que sofrem alíquotas mais elevadas (caso, por esemplo, de veículos de passeio, bebidas finas etc.), todos os documentos devem ser examinados com a máxima atenção por fiscais honestos (sob pena de se "colocar um cabrito para tomar conta de uma horta"), sempre em confronto com a verdadeira origem, isto é, com o verdadeiro país de procedência do produto, mercadoria, veículo, e com os preços médios internacionais.

Não se deve esquecer que o fraudador nunca age sozinho. Precisa de *apoio*, de cobertura ou da *parceria* de terceiros, para concretizar com êxito a fraude e reduzir o tributo a ser pago, o que se obtém com o suborno dos funcionários desonestos.

1.66. Falsidade ideológica. Art. 1º, incisos I e II da Lei nº 8.137/90

"I – Omitir informação ou prestar informação falsa às autoridades fazendárias."

O tipo penal do ato omissivo ou comissivo do inciso I se abebera no art. 299 do Código Penal, quanto à modalidade do delito: falsidade ideológica.

Exige essa figura que o sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) esteja obrigado por lei materialmente existente, criando a obrigação acessória, compulsivamente (CF, art. 5º, II; CTN, arts. 97, V, e 115).

Omitir informação que, em face de disposição de lei, deveria prestar à determinada autoridade administrativa fiscal, fazendária ou previdenciária, significa quedar-se inativo durante o prazo em que deveria prestar a informação. É ato omissivo (STF, RHC nº 67.286-SP, RTJ 128/249).

Nesta hipótese, se a informação for prestada à autoridade, mesmo com atraso, o agente ficará sujeito às penalidades administrativo-fiscais, mas o tipo penal deixou de existir.

O tipo, porém, continuará em caráter permanente até a decadência do direito de punir (*jus puniedi*), se é a autoridade ou seus agentes que descobrem que a informação não foi prestada antes da constatação.

Tratando-se de crime formal e instantâneo, sua caracterização se consuma no momento imediato ao término do prazo marcado na lei para a prestação da informação à autoridade administrativa, ou no momento em que ela é prestada falsamente.

O tipo não previu o cumprimento da obrigação antes do início da ação fiscal ou penal, isto é, quais as conseqüências daí advindas.

Como a lei deve ser interpretada tendo em vista não as suas palavras, mas a finalidade e o alcance social, "mesmo em se tratando de crime formal e instantâneo", o cumprimento da obrigação *ex lege*, mesmo com atraso, mas *espontânea* (antes do início da ação fiscal dos agentes do fisco a quem a omissão diz respeito; ou da ação penal, se esta foi iniciada antes daquela), deve prevalecer o bom senso, nomeadamente em face dos antecedentes do contribuinte, no sentido de que, uma vez cumprida a obrigação tardiamente, de forma correta e completa, de uma só vez, desaparece o ilícito penal, ficando, porém, a falta fiscal punível na forma da lei tributária respectiva, pelo atraso, se o só cumprimento espontâneo e integral não mascarar uma sonegação fiscal, um conluio ou a emissão, venda ou uso de nota fria.

Informação correta tardia: punível com pena administrativa.

Informação falsa: sempre punível criminalmente.

1.67. A informação omitida e seu alcance

A informação omitida deverá dizer respeito a aspecto contábil, fiscal, econômico ou financeiro, de interesse da autoridade administrativa-fiscal ou previdenciária, enfeixada no campo da lei tributária sob a administração ou fiscalização da autoridade.

Se a autoridade administrativa ou seus agentes exigem, autuam, ou representam à autoridade policial ou ao Ministério Público, sobre omissão de informação que interessa à outra autoridade, cometem abuso e excesso de poder, punível na modalidade da alínea *h* do art. 4º da Lei nº 4.898/65, por exorbitancia de função e incompetência do agente.

Vejamos alguns exemplos práticos:

a) se a informação diz respeito à propriedade territorial urbana, competente para obtê-la ou exigi-la será o fiscal ou o inspetor fiscal do município onde se localizar o imóvel, a quem compete o IPTU;

b) a informação diz respeito à circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS, logo, competente para exigi-la será o agente fiscal de rendas do Estado ou o auditor fiscal do Estado. É o caso da GIA, DECA, DIPAM;

c) se se cogita de tributos e contribuições federais, o interesse é do Ministério da Fazenda, logo, podem exigi-la os auditores da Receita Federal (DCTF, DIPJ, DIRF, Declaração de Rendimentos etc.).

1.68. Autoridades fazendárias

Na expressão estão compreendidas as autoridades administrativo-fiscais ou previdenciárias a seguir exemplificadas, com a ressalva de que a obrigação de prestar informação se

insere, especificamente, na competência impositivo-fiscal de cada ente político, nos termos da Constituição Federal (atuais arts. I53, 154, 155, 156, 195 e 239; 56 e 59 do ADCT).

1. Quanto a tributos e contribuições federais:

a) delegados da Receita Federal, inspetores fiscais e superintendentes da receita federal, nos limites de sua competência, como autoridades administrativo-fiscais e àquelas a quem for delegada competência;

b) o Secretário da Receita Federal;

c) o Ministro da Fazenda.

Não são autoridades administrativas, nem fazendárias, por não fiscalizarem nem controlarem a arrecadação federal, os conselhos de contribuintes da União, o órgão coletivo de controle da política aduaneira (antigo CPA) e o Decex.

2. Quanto à seguridade social:

a) superintendentes regionais do INSS, chefes de fiscalização e arrecadação;

b) diretor de fiscalização e arrecadação do INSS; gerente executivo/diretor executivo;

c) presidente do INSS;

d) Ministro da Previdência e Assistência Social.

3. Quanto aos tributos e contribuições estaduais (e do DF):

a) chefes de postos fiscais;

b) delegados regionais tributários;

c) Coordenação de Arrecadação e Tributação (CAT) – São Paulo;

d) superintendentes regionais de renda estaduais em alguns Estados;

e) Secretário da Fazenda Estadual.

4. Quanto aos tributos municipais:

a) diretor dos departamentos de rendas mobiliárias ou imobiliárias – São Paulo;

b) Secretário das Finanças.

5. Quanto às autarquias fiscais:

a) IBAMA. Seu presidente e chefe ou diretor de fiscalização e arrecadação.

1.69. Abrangência do conceito

Consideramos que o conceito de autoridade fazendária se dirige ao chefe da repartição fiscal, como acontece no mandado de segurança. A razão de ser é que as informações fiscais são prestadas à repartição fiscal respectiva, dirigida por este "chefe".

1.70. Prestação de declaração falsa

Com as ressalvas já vistas no caso da omissão de informação, o tipo penal se refere à falsidade ideológica (art. 299 do CP), que pode ser total ou parcial, isto é, a informação prestada é integral ou parcialmente falsa. Uma operação feita pela pessoa física alcança R$ 100.000.000,00 diretamente ou por leiloeiros ou em lotes, e a informação diz à autoridade da Receita Federal que o valor total foi de R$ 10.000.000,00. Houve falsidade ideológica do tipo exigido pelo inciso I.

1.71. Relevância da informação

É preciso que a informação omitida ou prestada seja sobre fato relevante, isto é, jurídica ou tributariamente o fato seja do interesse direto da autoridade fazendária, tem importância com o controle, com a fiscalização e com o recolhimento de tributos.

1.72. Fatos geradores não ocorridos

A informação a que se refere o inciso I deve dizer respeito ao fato gerador ocorrido ou *in fieri,* não podendo funcionar, nem se prestar a ser uma *bola de cristal* do que vai acontecer no futuro, num mercado ditado pelas leis da livre concorrência, e assim, imponderável e mesmo imprevisível.

Veja-se, por exemplo, o comportamento do ouro, dos produtos agrícolas e pecuários exportáveis, do dólar etc.

1.73. Prazo para prestar informação

Somente a lei pode marcar o prazo para que a informação seja prestada, não se admitindo delegação de poderes nesse sentido, por violação do art. 2º da Constituição Federal, o que importaria em delegar função do Legislativo ao Executivo.

1.74. Decretos, portarias e atos normativos

Não são hábeis a criar obrigações para o contribuinte, seu substituto ou responsável tributário, a que se refere o inciso I do art. 1º da Lei nº 8.137/90.

Somente a expressa previsão legal, em lei de competência do ente político com poder de imposição fiscal ou de seguridade social, dentro do princípio da legalidade (CF, art. 5º, II; CTN, art. 97, V), pode dispor sobre o dever de prestar informações à autoridade administrativa.

Estão, pois, excluídos da competência impositiva os "decretos ou regulamentos", que devem ficar restritos aos limites da lei, sem extravasá-la, sem transpor suas barreiras e as "portarias, as instruções normativas, as circulares, os atos declaratórios, as resoluções, as ordens de serviço" e demais atos emanados de chefes do Poder Executivo, secretários, ministros e autoridades administrativas menores.

Nenhum deles pode legislar nem inovar no mundo jurídico, criando direito ou obrigações, ou dispensando-os, quando a lei criá-los.

1.75. Atos e fatos passados

Como no dito popular, "águas passadas não movem moinhos", também, no Direito Penal, o ato, mesmo tipificando um delito punível, só será apenado se praticado, materializado ou omitido, no caso do ato omissivo, após a vigência da previsão legal expressa.

A vigência, no caso, da Lei nº 8.137/90, ocorreu em 28.12.1990, com sua publicação. Atos ou fatos anteriores a essa data ficam excluídos de suas normas. Prevalece o princípio universal da anterioridade da lei penal (CF, art. 5º, XXXIX).

1.76. Perícia contábil necessária

Cabe perícia contábil para apurar e afirmar ou infirmar a materialidade, a autoria, a co-autoria, a data, a falsidade ideológica, que não pode ser aferida e punida sem demonstração cabal da ocorrência dos elementos do tipo penal.

Essa prova se faz necessária mais ainda, porque depende de conhecimentos técnico-contábeis, que nem sempre os têm o membro do Ministério Público ou o juiz que vai apreciar e julgar o feito.

Sem ela, quebra-se o princípio do contraditório pleno, assegurado pelo art. 5º, LV, da Constituição. Por isso, os implicados têm o direito de serem assistidos por advogado e por assistentes técnicos (art. 133 da CF).

Imagine-se, por exemplo, alguém sendo condenado (pela ausência da prova pericial contábil), por incidência no tipo penal do inciso I, se o juiz e o Ministério Público não sabem qual a informação fiscal que deveria ser prestada, sua natureza, de onde ela deveria ser extraída (nota fiscal, fatura, livro diário, livros de registro de entradas ou de saídas de mercadorias, livro de registro de inventários, fichas de empregados, nem quando tais elementos são produzidos em CPD), qual a finalidade objetiva e qual o interesse da autoridade fazendária ou previdenciária na citada informação, isto é, porque ela deve ou deveria ser prestada.

Tal condenação e tal denúncia, sem a prova necessária, antes da denúncia, seriam o ápice da injustiça, do abuso de poder, suplantando mesmo os desmandos do promotor de Hitler (Anton Freissler)!

O contador é o único profissional com competência (CF, art. 5º, XIII e 22, XVI; Decreto Federal nº 20.158, de 30.6.1931, arts. 70, 72 e 73; Decreto Federal nº 21.033, de 8.2.1932, art. 1º; Decreto-lei nº 7.661, de 21.6.1945, art. 63, VI; Decreto-lei nº 9.295, de 27.5.1946, arts. 25, *c*, e 26; Lei nº 6.385, de 7.12.1976, art. 26 e seus §§; Lei nº 6.404, de 15.12.1976, art. 163, § 5º; STF, RTJ 75/524-529 e 105/1.115-1.118) e apto a dar o testemunho técnico-contábil e necessário sobre o fato relativo àquela informação do tipo penal descrito no inciso I do art. 1º da Lei nº 8.137/90.

Sem perícia anterior, a denúncia será abusiva e inepta; e a sentença condenatória será nula por falta de fundamentação (CF, art. 93, IX), já que sem o testemunho técnico necessário e inelidível do contador, a motivação e a convicção do julgador se baseará apenas no entendimento subjetivo de leigo ou neófito, quanto aos aspectos técnicos relevantes do tipo penal.

A sentença também será nula, bem como a denúncia será inepta, se a perícia for produzida por qualquer outro profissional que não seja contador habilitado, por ofensa direta e frontal do princípio da legalidade (CF, art. 5º, II, c/c XIII e art. 22, XVI).

Cumpre salientar que o ápice da denúncia inepta que gera o abuso do poder de denunciar é aquele em que o Ministério Público transfere para o acusado a obrigação de provar que é inocente, porque a peça acusatória não se fez preceder das cautelas necessárias na fase anterior ao oferecimento da denúncia: a prova pericial necessária a positivar a ocorrência dos elementos do tipo, sua autoria, co-autoria e materialidade.

Vale relembrar Platão (*A República*, Ed. Atenas, p. 64): "A maior das injustiças é parecer ser justo sem o ser".

"II – Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal".

O inciso II cogita de tipo penal que se concretiza ou se consuma através de uma falsidade ideológica, com certos pressupostos para aperfeiçoarem os elementos do tipo; diríamos, para que o tipo se complete com as elementares que lhes dão vida.

Vejamos o que deseja o tipo:

1º) *Fraudar*. No conceito do art. 72 da Lei Federal nº 4.502, de 30.11.1964, ainda em vigor, significa: "toda ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento".

Surgem aí os elementos que integram o tipo a serem verificados por perícia contábil necessária, em homenagem ao princípio do contraditório pleno:

a) o fato gerador da obrigação principal (isto é, aquela de recolher ou pagar o imposto devido) foi impedido de ocorrer ou é retardado por um dos meios exemplificados no inciso II?

b) o fato gerador foi modificado ou excluído (*v.g.*, uma venda transformada em comodato, doação; uma circulação de mercadorias rotulada de remessa para industrialização ou beneficiamento, com suspensão de ICMS)?

c) uma receita já auferida pelo contribuinte, foi diferida como a realizar, para evitar e postergar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda?

d) o lucro líquido foi reduzido com o emprego de notas frias, através de seus lançamentos nos livros fiscais e no diário, e com isso o imposto de renda da pessoa jurídica ficou menor?

e) os lançamentos fictícios inseridos no livro diário foram os causadores das perdas apresentadas pelas demonstrações contábeis de seus resultados?

Lançamento contábil ficto é aquele que não corresponde matematicamente aos documentos que lhe deram origem, ou não tem documentos que o corrobore e que lhe dê vida (Decreto-lei nº 486/69, arts. 2º, 4º, 5º e 8º; Código Comercial, arts. 10, 12, 23 e 25; Lei nº 6.404/76, arts. 177 a 187; Miranda Valverde, *A Força probante dos livros mercantis*, Forense, Rio, 1960, pp. 59/65).

2º) A fraude exige um resultado material negativo em relação ao imposto não recolhido, diferido (isto é, postergado para frente) ou reduzido com aqueles meios (do próprio inciso II e do art. 72 da Lei nº 4.502/64). Sem esse resultado, a elementar do tipo não se aperfeiçoa.

3º) Livro exigido por lei fiscal. São os chamados *livros fiscais*: registro de entrada de mercadorias, registro de saídas de mercadorias, registro de inventário, livro de apuração do ICMS, livro de apuração do IPI, os livros do ISS municipal etc.

O livro diário, o registro de duplicatas, os livros de armazéns-gerais e os livros das sociedades anônimas são livros mercantis exigidos por leis de direito comercial (Código Comercial Brasileiro, Decreto-lei nº 486, de 3.3.1969, Lei nº 6.404/76, Decreto-lei nº 1.598/77, arts. 7º e 9º, Decreto nº 1.102/1903 etc.); e assim não entram no conceito de livros fiscais.

Mas, os lançamentos ideologicamente falsos, aptos a produzirem resultados materiais negativos ao erário público (fraude fiscal), estão capitulados no inciso II, pois seria até imoral a lei punir a falsidade ideológica nos livros fiscais e deixar *a cavaleiro* os lançamentos ideologicamente falsos no livro diário, para efeitos de sonegação do imposto de renda. O erro gramatical chamando de *leis fiscais* não gera imunidade penal à falsidade ideológica cometida no livro diário, desde que ela caracterize uma fraude, no conceito e no alcance material do art. 72 da Lei nº 4.502/64.

4º) *Convênios de ICMS.* Não são leis, não podendo criar obrigações para os contribuintes não previstas em lei complementar nacional, nem na lei tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

5º) *Fraude à fiscalização. Vítimas da fraude.* O termo está mal redigido, porque a vítima da fraude não é a fiscalização, nem os agentes fiscais encarregados de verificarem o cumprimento da legislação tributária. Fraudar = mascarar, simular, burlar.

A vítima da fraude é a pessoa jurídica de direito público interno, a quem compete arrecadar o tributo ou a contribuição.

6º) *Operação de qualquer natureza.* A figura é ampla e irrestrita, e não se coaduna com o conceito técnico-jurídico do art. 72 da Lei nº 4.502/64, que diz respeito a imposto.

A prevalecer a generalização do inciso II, a *operação* tanto poderia se referir aos impostos diretos ou indiretos, como às contribuições sociais ou operações isentas, o que não se admite.

No caso dos impostos e do Funrural, seria uma inserção de nota fria já vista; uma omissão de venda, pela não emissão da nota fiscal respectiva (já que o tipo prevê também o *documento*); uma emissão de nota com valor ideologicamente falso (subfaturamento, meia-nota, nota-sanfona).

No caso da contribuição social, seria um empregado não registrado, o que possibilitaria *o não recolhimento* do FGTS e da contribuição para o INSS; ou registrado com remuneração menor que a efetivamente paga ou creditada.

7º) *Documento.* Compreende a nota fiscal, a nota-fatura, o recibo (documento pelo "qual alguém declara que recebeu de outra" pessoa física ou jurídica o valor ali mencionado, e com isso dá quitação em relação a esse valor e causa que originou o pagamento, podendo, então, quitar total ou parcialmente a obrigação); a duplicata de venda mercantil ou de prestação de serviços é também, fiscalmente, documento impróprio, já que sua função é a de servir como título de crédito causal e formal. Ver "Documentos Fiscais".

8º) *Dolo. Conduta dolosa.* A fraude, no conceito do art. 72 da Lei nº 4.502/64, exige a conduta dolosa, isto é, o agente conhece e sabe o que está fazendo, tendo plena consciência de sua ação e o resultado que ele visa obter com a conduta (que importa em ato omissivo ou comissivo).

O dolo aqui é genérico, no sentido de que, em face do interesse público envolvido, o agente pratica a ação (ou se omite) mas, quer o resultado que espera obter com sua conduta: uma vantagem econômica, financeira ou patrimonial, imediata ou mediata.

É necessário que a denúncia demonstre em que consistiu o dolo do autor e dos co-autores, não bastando acusar sem a demonstração razoável, mas precisa, sem qualquer sombra de dúvida, sobre a ação ou omissão e o resultado obtido: impedir o nascimento do fato gerador da obrigação principal (tributo), retardá-lo; reduzir a base de cálculo, o valor tributável;

mascará-los, disfarçando-os em operação isenta, não tributada, de alíquota zero ou diferindo a tributação, e com esses mecanismos ou expedientes não pagar o tributo, pagar menos que o devido ou *jogar para frente* o pagamento (figura do diferimento ou postergação).

9º) Perícia contábil necessária. Também aqui cabe a prova pericial contábil, para certificar se ocorreu ou não a inexatidão nos lançamentos contábeis ou fiscais nos livros e se houve omissão de operação.

1.77. Falsidade ideológica. Art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90

"Art. 2º Constitui crime da mesma natureza".

O art. 2º, em seu *caput*, equipara como crime contra a ordem tributária os tipos penais que são elencados nos seus incisos I a V.

A equiparação é, no caso, *jure et jure*, isto é, não admite prova em contrário, para desfigurar ou descaracterizar o delito contra ou em detrimento da ordem tributária, onde sobressai, como elemento-mor, o interesse público do ente político com competência constitucional para cobrar, arrecadar e fiscalizar determinado tributo ou contribuição.

"I – Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo."

1º) *Fazer declaração falsa.* O verbo *fazer* dá a conotação do agente ter elaborado, por si ou seu preposto, declaração que não corresponda à verdade fiscal.

Só fazer, confeccionar, datilografar ou imprimir em computador: materializar em computador, isto é, materializar somente a falsidade ideológica, não tem sentido, não completa o tipo penal.

O tipo penal, implicitamente, compreende que a declaração falsa foi feita (materializada) e entregue onde deveria sê-lo, para produzir efeitos fiscais.

2º) *Alcance da declaração.* Na sistemática dos tributos atuais, compreenderá, exemplificadamente:

a) a Declaração do Imposto de Renda de pessoa jurídica, do comerciante em nome individual e da pessoa física;

b) a Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA), que confeccionada pelo contribuinte e entregue, mensalmente, em bancos, com os elementos fiscais de interesse do fisco;

c) a Declaração de Informação do IPI (DIPJ), que tem mecânica ou sistemática semelhante à GIA do ICMS, com as particularidades do período de apuração, das posições fiscais, alíquotas etc.;

d) a Declaração de Imposto de Renda (DIRF) retido na fonte, apresentada em formulário próprio nos prazos marcados pela Receita Federal, sendo entregue em bancos autorizados ou na repartição, quando atrasada;

e) a Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF), um resumo dos débitos do contribuinte, em determinado período, equivalente a uma confissão espontânea de dívida;

f) Outras declarações fiscais. Compreendem todas as demais instituídas por lei (DECA estadual, DAME municipal, DIPAM etc.). Ver: "Documentos Fiscais".

3º) *Vítima da falsidade.* Será a União Federal, nos casos das letras *a*, *c*, *d*, *e* e *b*, nos Territórios Federais, se existentes. Os Estados e o Distrito Federal no caso da letra *b*.

Nos casos das outras declarações, será o ente político com interesse direto e imediato: Estado, no caso da DECA (Declaração Cadastral), o Município, no caso da DAME (Declaração Anual do Movimento Econômico) e da DIPAM (Declaração de Informação da Participação do Município na arrecadação do ICMS) (Cf. art. 158, IV).

4º) *Fatos.* São todos aqueles de interesse de determinado ente político. E a falsidade pode ser constatada em qualquer comunicação (declaração) que o contribuinte fizer e entregar em bancos ou na repartição sobre fato fiscal relevante (circulação, saída, serviços, transferências, remessas, rendas, rendimentos etc.).

5º) *Omitir declaração.* É uma das modalidades do tipo da falsidade ideológica. A omissão deve se referir a fato relevante (mesmo sobre rendas, bens ou atividades, operações, circulações, serviços etc.), posto que o tipo do inciso I exige resultado concreto, *como fim* visado pelo agente (para eximir-se de pagar tributo).

A expressão deve ser entendida como *omitir* (na) declaração (apresentada ou entregue) fato relevante, com a finalidade de...

6º) Outras fraudes. O conceito de fraude é aquele do art. 72 da Lei nº 4.502/64, *strito sensu.* Mas, aqui, também se compreendem no termo *empregar outras fraudes*:

a) *conluio,* com cooperação de terceiro, para obter resultado: não pagar tributo;

b) *subfaturamento ou meia-nota,* quando o agente vende por 100 e dá nota de 50 ou outro valor menor que 100;

c) nota-sanfona, uma mesma nota serve para dar cobertura fiscal (trânsito regular) a determinadas mercadorias, mais de uma vez, sem o pagamento do imposto devido;

d) *nota-calçada,* quando a 1ª via da nota registra um valor e as demais valores menores;

e) operação *ponte* (entrada sem nota, venda sem nota: veículos, máquinas, etc.).

7º) *Crime-fim.* O tipo penal exige que o agente almejasse um fim concreto, isto é, obter uma vantagem econômica: não pagar o tributo devido, total ou parcialmente.

E o crime-fim exige investigação, para que o acusado não venha a ser condenado por ficção ou presunção da existência do *fim* ou resultado que ele desejava alcançar.

Vejamos o caso prático de uma operação isenta de IPI e de ICMS, onde houve omissão de valor. Sendo o fato irrelevante para o débito do imposto, não há obrigação de recolher, no caso, o IPI e o ICMS, posto que o produto ou a mercadoria estão isentas. O delito era impossível (art. 1º, *caput,* Lei nº 8.137/90).

O tipo penal não se completou em relação aos dois impostos (IPI e ICMS). Mas a omissão de valor causará lesão, em tese, ao imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ). Por isso, é preciso investigar se o fim era possível (não pagar tributo), com um dos meios tipificados no inciso I. E isso exige perícia contábil.

8º) *Perícia contábil necessária.* A prova pericial-contábil é necessária, porque o perito-contador dirá, em laudo conclusivo, se o meio *ilícito,* segundo o tipo do inciso I: declaração falsa, omissão em declaração, outra fraude) visava algum fim: não pagar o tributo e, nomeadamente, se este era devido em face da lei vigente à época do ilícito.

Será necessário, pois, saber se o tributo devia ser pago e não o foi, em face de alguns dos *meios* utilizados pelo agente.

9º) *Tributo devido. Contribuições sociais.* O tipo somente se aperfeiçoa se o tributo era devido à época em que o agente praticou algum dos atos omissivos ou comissivos elencados no inciso I.

A expressão não compreende as contribuições sociais? Compreende, porque o *caput* do art. 2º, ao equiparar, imperativamente, a figura dos incisos I a V, com as do art. 1º, *caput*, deixou expresso que os crimes contra a ordem tributária são aqueles por ela elencados com referência a tributos e contribuições. A interpretação aqui exige o alheamento à literalidade da linguagem.

10º) *Lei superveniente. Lex mittior.* Se o tributo era devido à época do ato comissivo ou omissivo praticado pelo agente, mas, lei posterior declara a isenção em relação ao fato gerador do tributo, ou que o mesmo não é mais tributado ou que sua alíquota é zero. Penalmente, o contribuinte infrator está beneficiado por essa lei nova mais benigna, ou *lex mittior* (CP, parágrafo único do art. 2º; CF, art. 5º, XL).

11º) *Tributos (alcance).* O tipo alcança os tributos federais (CF, arts. 153 e 154), os estaduais (art. 155), os municipais (art. 156) e as contribuições sociais (arts. 149 e 195), na redação atual.

A lei penal não retroage, salvo para beneficiar. Mas, os tributos e as contribuições novas, criadas por emenda constitucional, são alcançados pelos tipos penais em vigor.

12º) *Dolo específico. Conduta anti-social.* Os crimes fiscais que exigem finalidade específica (não pagar o tributo devido, total ou parcialmente), através de meios ilícitos, que o tipo penal elenca, necessitam de uma conduta eivada de anti-socialidade, isto é, requerem a figura do *dolo específico:* o agente pratica a ação dolosa ou se omite dolosamente (meios), para obter um fim altamente ilícito, posto que afeta o interesse material e patrimonial de pessoa jurídica de Direito Público; o agente quer o resultado, diretamente.

A conduta afasta, pois, a figura do dolo impróprio ou genérico, presentes na prática de um ilícito não qualificado, cuja repercussão no erário público não tem grande significado. O crime a que se refere o tipo penal do inciso I do art. 2º exige como condição elementar, mas essencial, *para que o delito se complete e se aperfeiçoe,* um resultado material, concreto, provado documentalmente; resultado esse que se exaure com o fim direto atingido pelo agente ou tentado por ele.

A conduta anti-social do agente se traduz pela repercussão contra o bem tutelado: o *interesse público relevante,* decorrente do tributo ou da contribuição social que o agente não pagou, usando um dos meios ilícitos que o tipo penal elencou. Num delito deste, na reincidência, o agente deve ser apenado com o máximo permitido pela lei: detenção de dois anos cumulada com a multa máxima permitida.

13º) *Tentativa.* O tipo penal do inciso I do art. 2º admite tentativa? O problema aqui não é simples, mesmo diante do conceito de crime tentado (art. 14, II, do CP).

É que o inciso é expresso quanto à finalidade do agente: eximir-se, isto é, fugir ao pagamento do tributo, não pagá-lo. Neste caso, se o agente elaborou a declaração falsa, assinou-a, mas por motivo alheio à sua vontade ela não foi entregue onde deveria ser, não se atingiu resultado concreto, material, mas os meios ilícitos (crime-meio) foram desenvolvidos e aptos a produzir o efeito desejado, não se consumando por ato alheio à vontade do agente.

Caberia a incidência então:

a) o crime tentado?

b) da apenação dos delitos referentes ao crime-meio (falsidade ideológica)?

O conceito do art. 14, II, do CP, não se ajusta aos crimes fiscais que exigem resultado concreto, salvo se o intérprete aplicar o tipo penal do inciso I do art. 2º, levando em conta

apenas a intenção que o agente tinha em mente, quando usou do meio ilícito (fraude, omissão dolosa na declaração ou declaração falsa apresentada), isto é, punir-se-ia o agente sempre, por ficção de que o meio ilícito visava a que ele se eximisse de pagar o tributo devido, o que equivaleria *sempre* à sua sentença condenatória, sendo inútil qualquer defesa para evitá-la. A tentativa exigiria a apreensão da declaração, antes de sua entrega.

Esse entendimento seria uma afronta ao princípio do contraditório (inútil, no exemplo) e um total desprezo ao inciso LVII do art. 5º da Constituição, pois a culpabilidade do agente já seria presumida por antecipação.

Na hipótese da declaração falsa apresentada, o delito consumou-se se ela mascarou algum fato gerador que encobriu o pagamento de um tributo maior, isto é, o tributo foi pago a menor ou não o foi.

Também na hipótese de omissão de elementos relevantes, na declaração apresentada, tem-se como integrado e completo o tipo penal, se esses ilícitos (crimes-meios) alcançaram o objetivo: não foi pago o tributo devido.

Diante das exposições retro, podemos defender a tese de que o tipo penal do inciso I do art. 2º é *especial*, não-genérico e sempre a exigir um resultado econômico, patrimonial ou financeiro, resultado esse que deve ser provado no inquérito policial, com coleta de documentos e prova pericial-contábil absolutamente necessária a positivar:

a) a existência do fato e sua autoria;

b) a materialidade;

c) o tributo que deixou de ser pago, porque era devido e o agente eximiu-se dele, com os meios ilícitos empregados.

Por isso: o delito do art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, não é de mera conduta; mas crime de resultado material, que exige um fim específico: eximir-se do tributo (total ou parcialmente).

14º) *Crime-meio e crime-fim.* O tipo compreende o crime-meio, isto é, o ilícito penal em qualquer das modalidades elencadas: falsidade ideológica (fazer declaração falsa e entregá-la; ou omitir na declaração verdadeira informação, elemento ou fato relevante que influi no montante do tributo devido); fraude fiscal (cujo conceito amplo vimos no item 6º retro) e o crime-fim almejado pelo agente (autores, co-autores, intelectuais ou materiais, isto é, que puseram em prática o *plano* dos mentores): não pagar o tributo ou a contribuição que era devida; ou pagá-la em valor menor que o devido.

Ambos os elementos (crime-meio e crime-fim) estão umbilicalmente ligados e não podem ser interpretados isolada ou separadamente, pois o fim material obtido deve ser através de um dos meios que o tipo indica.

Em outras palavras, o tipo penal criado pelo legislador compõe-se de dois elementos formando duas condutas ilícitas, penalmente, na modalidade dolosa, como vimos: uma antecedente, preparatória da fase final – o crime-meio –; outra, a conseqüente – o crime-fim.

O delito de resultado só se aperfeiçoa na hipótese comentada com a integração, com a junção das duas modalidades de condutas dolosas, como se fossem irmãos siameses, mas que nenhum *cirurgião* (o intérprete e aplicador da lei) poderá separar.

O fundamento reside não apenas na integração meio-fim, mas, na penalidade única para o tipo completo, isto é, para o todo, que nem o intérprete, nem o aplicador podem separar.

Por isso, não se aplica aqui o princípio genérico do concurso formal de crimes, aplicando-se a pena mais grave (a relativa ao falso), com os acréscimos do crime continuado (se existente) com o concurso material, como já foi aplicado pelo Supremo Tribunal Federal (RTJ 101/1.005; RE nº 98.594-RJ, 2ª T., DJU-I de 29.4.1983, p. 5.559).

Também não há que falar em crime anterior e crime posterior (como no caso da falsificação de documento por A e seu uso por B; ou da falsidade ideológica seguida de estelionato), quando o delito final exige sempre um outro antecedente, isto é, que antecede o último.

A finalidade (que exige resultado) está a dar a conotação de que o meio já aperfeiçoado se une ao objetivo ou resultado visado pelo agente, tendo em vista, porém, o momento em que se consuma o resultado.

15º) *Momento da consumação. Omissão na declaração apresentada. Outras fraudes.* O *falsum* se consuma com a entrega da declaração; a *sonegação fiscal*, porém, se consuma no momento em que ocorre a supressão ou a redução do tributo.

Já no caso em que o agente simplesmente não apresenta nenhuma declaração, não a entregando simplesmente, haverá uma infração fiscal, não um delito penal (salvo a hipótese de apreensão da declaração falsa, apta a produzir resultado), porque a omissão, no caso, não é a falsidade ideológica que constitui elemento do tipo do inciso I. O delito de omitir declaração se refere, repita-se, à conduta dolosa do agente que omite, na declaração apresentada, um fato relevante que é apto e hábil a fazer com que o agente (ou terceiro beneficiado com a omissão dolosa; *v.g.*, rendimentos pagos ao terceiro sem a retenção do imposto de renda na fonte) aufira vantagem econômica, financeira ou patrimonial ilícitas; isto é, não pagando o tributo ou a contribuição social devida.

Quanto ao momento da consumação do delito, no caso de outras fraudes fiscais (conluio, simulação de fato relevante, sonegação fiscal, fraude própria no conceito do art. 72 da Lei nº 4.502/64 etc.), ela deixa vestígio material. Logo, sua consumação ocorre no momento em que o agente materializa a fraude em seu sentido amplo, deixando aquele vestígio (*v.g.*, emite e dá circulação à nota fria, vende a nota fria; subfatura, expedindo a nota ou nota-fatura; emite e vende ou dá circulação a recibo frio; emite a nota-calçada e expede a primeira via etc.). A lei criou um tipo de complexa aplicação.

16º) *Crime específico.* O delito capitulado pelo tipo penal do inciso I é *específico*, não se confundindo *analogicamente* com qualquer outro dos incisos do art. 1º ou do 2º. Todas as conotações e implicações hão de ser buscadas tendo em vista a elementar do tipo: finalidade de eximir-se de pagar tributo ou contribuição social (fim) utilizando uma das modalidades da conduta dolosa (meio) aí descritas.

O item 9º não compreende o fato isento, não tributado, alíquota zero, com suspensão ou diferimento de imposto. Se nenhum tributo era devido (no momento da declaração ou de outras fraudes), temos que o crime era impossível: não havia fim material a obter ("eximir-se do tributo"...).

1.78. Falsidade ideológica. Art. 2º, V, da Lei nº 8.137/90

"V – Utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública".

1º) *Crime-meio e crime-fim.* O tipo do inciso V compreende o crime-meio: "utilizar ou divulgar programa de processamento de dados"; e o crime-fim: "que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação diversa..."

Ambos se completam e foram estudados no item 14 do inciso I do art. 2º.

2º) *Falsidade ideológica.* O tipo penal tem a figura da falsidade ideológica, na expressão "informação contábil diversa...". O conteúdo da informação objeto do programa de processamento de dados deve ser ideologicamente falso em relação à informação prestada à Fazenda Pública.

3º) *Relevância da informação.* A informação diversa deve ser juridicamente relevante, que represente risco, perigo, isto é, elemento dos danos potenciais.

4º) *Informação contábil diversa.* Compreende toda aquela que tiver interesse relevante para o contribuinte obrigado a recolher tributo ou contribuição *ex vi legis.*

O alcance da expressão está a indicar que essa informação se dirige para a manutenção de dados, números, elementos, relacionados com as atividades do contribuinte, com os seus produtos, mercadorias, prestação de serviços, mão-de-obra e leis sociais, isto é, a lei procura reprimir a manutenção de uma *fonte paralela de segredos* que o contribuinte possui em seu proveito, em detrimento da Fazenda Pública, constituindo-se, assim, numa espécie de *escrita paralela,* que a Fazenda não deve tomar conhecimento.

As informações contábeis são extraídas dos livros mercantis e fiscais, com as quais são elaborados os impressos fiscais próprios e padronizados pelo fisco, para a prestação dessas informações, de grande e insubstituível interesse para a Fazenda Pública, pois cogitam de informá-la sobre compras, vendas, prestação de serviços, créditos fiscais do IPI e do ICMS, débitos destes impostos pelas saídas tributadas; custos, despesas, lucros para o imposto de renda de pessoa jurídica; impostos e contribuições retidos na fonte etc.

As informações nesses impressos são entregues mensalmente em bancos, que os repassam aos órgãos fazendários estaduais (GIA) ou federais (DIPJ, DCTF, DIRF).

Anualmente são prestadas outras informações na declaração de imposto de renda de pessoa jurídica à Receita Federal.

Também são entregues anualmente, aos órgãos fiscais estaduais, a Declaração de Participação dos Municípios (DIPAM) para efeito de cálculo do ICMS que deve ser repassado aos municípios (CF, arts. 158, IV e seu parágrafo único, e 159, § 3º); a Declaração Anual do Movimento Econômico (DAME). Ver "Documentos Fiscais".

Enfim, qualquer informação fiscal, que em face de lei, o contribuinte esteja obrigado a prestar à Fazenda Pública, está compreendida no inciso.

5º) *Dano potencial.* O tipo, embora implicitamente vise combater a figura-mor da sonegação fiscal através de suas várias modalidades, pode agrupar também receitas de fontes ilícitas: fraudes cambiais e eventuais descaminhos; aquecimento ou lavagem de produto de tráfico de tóxicos etc. O delito é de mera conduta.

Não se exige resultado material. Provados os elementos do crime-meio e os do crime-fim, o tipo se completa, mas exige prova material de que a informação contábil em poder do sujeito passivo da obrigação tributária principal ou acessória, foi obtida através de programa de processamento de dados e é relevantemente diversa daquela que o contribuinte prestou à Fazenda Pública.

6º) *Sujeito passivo da obrigação tributária.* A obrigação tributária pode ser principal, quando surge com a ocorrência material e comprovada do fato gerador do tributo ou da contribuição (CTN, art. 113, § 1º, inteligência); ou *acessória* (*v.g.*, aquela que obriga o contribuinte a escriturar livros, emitir notas fiscais, tíquetes de caixas registradoras, fazer declarações ao fisco, comunicar erros em notas fiscais; fazer e apresentar balanços etc. (CTN, art. 113, § 2º), a qual, inadimplida, se converte automaticamente em obrigação principal.

O tipo abrange, pois, as duas obrigações examinadas. Isto quer dizer, a informação contábil tanto pode se referir à obrigação tributária principal quanto à acessória, já que a lei não particularizou a espécie de obrigação tributária.

Muitas vezes a informação ideologicamente falsa da obrigação acessória visa encobrir vultosa obrigação principal (omissão de fato gerador ocorrido, que não foi objeto de inclusão em GIA, em DIPJ ou em DIRF).

7º) *Pirataria eletrônica.* Embora o tipo não externe, ele induz existência de um tipo de *pirataria eletrônica*: quem divulga (porque montou ou criou através de *software* ou comprou de terceiros) um programa com esse tipo de informação está no campo daquele ilícito técnico, com a gravidade de que o alvo em potencial é o interesse público.

Quem utiliza, o faz através de um *hardware* ou produto do computador: recebe o *software* e o transforma em informação contábil diversa daquela que fornece ou presta à Fazenda Pública.

8º) *Agentes. Software.* Podem ser agentes do delito:

a) quem criou o programa de processamento de dados, isto é, o *software* e o vendeu; ou simplesmente cedeu ou o divulgou, gratuitamente, especialmente no caso de grupo econômico, industrial, financeiro ou prestador de serviços, com várias empresas, quando o ilícito pode ser praticado pela *holding* do grupo;

b) quem utilizou o *software*, e com o uso do computador obteve a informação contábil diversa daquela prestada à Fazenda Pública, através do produto do computador.

Quem recebeu o programa e não o utilizou está fora do tipo, mas quem o cedeu é agente.

9º) *Fazenda Pública.* Compreende a Fazenda Nacional (tributos e contribuições de competência da União Federal: arts. 149, 153 e 154 da CF); a Fazenda Estadual (tributos e contribuições de competência dos Estados e Distrito Federal: arts. 155 e 149, parágrafo único, da CF); Fazenda Municipal (tributos e contribuições municipais: arts. 156 e 149, parágrafo único, da CF).

As autarquias que arrecadam e fiscalizam contribuições criadas por lei, dentro da competência dos arts. 149 e seu parágrafo único, e 146, III, da CF (INSS, IBAMA, IPESP e Institutos de Previdência dos Estados, Municípios e Distrito Federal), estão incluídos neste conceito.

Embora a definição de autarquia seja aquela do art. 5º, I, do Decreto-lei federal nº 200, de 25.2.1967, que tem força de lei nacional; para fins do comentado inciso V prevalece o conceito de Fazenda Pública a que se referem o Decreto federal nº 20.910, de 6.1.1932, art. 1º (com força de lei complementar nacional, *ex vi* da Constituição Provisória de 11.11.1930, Decreto nº 19.398, arts. 1º e 17) e o Decreto-lei federal nº 4.597, de 19.8.1942, art. 2º, mesmo que a "Fazenda Pública" seja uma autarquia.

10º) *Obrigação ex lege.* Decreto, regulamento, convênios, portarias. Instrução normativa. Delegação de poderes. O tipo penal do inciso V do art. 2º só tem aplicação se a informação a ser prestada à Fazenda Pública for obrigação criada por lei, expressamente.

No Brasil, enquanto vigorar o princípio da *reserva legal*, da *expressa previsão legal*, comumente chamados de princípio da legalidade (CF, art. 5º, II), somente a lei, como ato solene, emanado do Poder Legislativo (observada a famigerada medida provisória), sancionada (ou promulgada) e publicada, tem força operante *erga omnes* para criar obrigação ou direito novo, isto é, para "inovar no mundo jurídico". Qualquer obrigação criada por decretos, regulamentos, convênios e atos normativos menores (portarias ministeriais ou de secretarias da fazenda ou finanças; instrução normativa da Receita Federal; atos declaratórios etc.), é nula por usurpação da função legislativa, constituindo-se em crime de abuso de poder pela incapacidade do agente (governador, prefeito, secretários, ministros e autoridades fazendárias menores), na forma da alínea *h* do art. 4º da Lei nº 4.898/65.

Mesmo no caso de a lei delegar poderes ao Executivo para criar a obrigação de informar, tal delegação será nula, em face da independência dos poderes (art. 2º da CF), que impede tal procedimento espúrio, uma vez que o poder de legislar é indelegável a outro poder. É importante frisar que os convênios não são leis e, portanto, não podem criar quaisquer obrigações (STF, Ag Rg nº 124.641-SP, 2ª T., DJU-I de 20.5.1988, p. 12.102; RE nº 113.664, 1ª T., RTJ 122/839; precedente: RTJ 68/402, 1ª T., relator Ministro Aliomar Baleeiro). Se houver denúncia embasada em obrigação criada por um dos atos administrativos exemplificados, ela será nula, abusiva e inepta, porque ofensiva do art. 5º, II, da Constituição, cabendo *habeas corpus* para trancar a denúncia, independente da representação criminal por desvio e abuso de poder de denunciar.

2. FALSIFICAÇÃO MATERIAL E DOCUMENTAL

2.1. O falsum como crime-meio e como crime isolado

Na área tributária e previdenciária, *rola solto* a falsificação de guias e certidões, feitas e vendidas pelos falsários aos contribuintes, os quais, nem sempre estão de boa-fé como vítimas de um golpe; às vezes, alguns maus contribuintes agem conscientes do *falsum:* comprar o documento para exibirem ao fisco em visita fiscal à empresa, ou em trânsito de mercadorias, feiras, exposições e mostras.

2.2. Falso e falsificado

Um documento verdadeiro que é adulterado é um documento falsificado (na data, no valor ou mesmo no nome da empresa ou do usuário, adulteração que pode ser mecânica ou eletrônica).

Já o documento falso, é aquele *fabricado e autenticado* nas máquinas que o falsário tem a sua disposição (na maioria das vezes ele as adquire de receptadores, que por sua vez as compram de bandidos do colarinho sujo, em roubos a bancos, lojas, supermercados etc.). À primeira vista, o documento falso tem todas as características do verdadeiro, sob pena do falsário-estelionatário não poder vendê-lo.

Em ambos os exemplos, a verdade real pode ser encontrada pela conferência local, na agência do banco *autenticador* do documento.

No mundo das falsificações, vários são os agentes:

a) o autor intelectual, o que executou a falsificação;

b) o partícipe: aquele que forneceu os elementos da empresa ou usuário, que irão figurar no documento (CNPJ, nome, endereço, CIC etc.).

Se é o próprio falsário quem recebe o dinheiro para recolher o tributo ou a contribuição previdenciária do contribuinte, e entrega a este ou ao seu contador a guia já *autenticada* falsamente, isto é, entrega um papel sem qualquer valor perante o fisco, como quitação ou recolhimento, ocorrem dois delitos: o falso e o estelionato, cuja vítima não é a Fazenda Pública, que nada recebeu, mas o próprio contribuinte (se não teve qualquer participação nos delitos). Se o falso se exauriu no único estelionato, sem possibilidade de novo uso ou utilização do mesmo documento falso, para novo estelionato, há apenas um delito: o estelionato, como prevê a Súmula 17 do STJ (há decisões do Supremo Tribunal Federal contrárias, punindo o crime mais grave: o falso, por afetar a credibilidade dos documentos públicos).

No exemplo dado, a competência para julgar os delitos é da Justiça comum dos Estados, mesmo que o falso se refira a DARF ou GRPS.

E quem usar o documento (sempre um terceiro que não o falsário), incidirá no delito de uso de documento falso, também de competência daquela justiça, no exemplo dado.

Sobre falsificação material e uso de documento falso: STJ, REsp nº 165.773-DF, 5ª T., DJU-I de 13.9.99, p. 88.

2.3. Falsificação de certidão negativa de débito (CND). Crime isolado

A falsificação de certidão negativa de débitos de tributos ou contribuições sociais é comum, e tem na maioria das vezes uma finalidade: participação em concorrências públicas, para fornecimento de obras, mercadorias, serviços, veículos, peças e acessórios, medicamentos, alimentos, fardamentos etc.

Mas, há outros empregos da certidão negativa de débito falsa:

a) arquivamento de documentos na junta comercial;

b) a possibilidade de lavrar escrituras públicas em tabelionatos;

c) a possibilidade de efetuar registros de documentos nos cartórios de títulos e documentos ou no registro de imóveis;

d) a obtenção de autorização, permissão ou concessão de serviços públicos, tais como transporte coletivo de passageiros, telefonia, navegação aérea, fluvial ou marítima; rádio e televisão etc.

Aqui, a competência para o processo penal deve ser aferida pela pessoa jurídica, entidade prejudicada, inclusive a vítima particular (caso das letras *b* e *c*). Cf. CP, art. 301, § 1º.

2.4. Falsificação de guias de recolhimento. Crime-meio do estelionato

As polícias de todo o Brasil têm realizado prisões em flagrante, inquéritos policiais sem número, de casos concretos de falsificações e uso de guias de recolhimento de tributos ou contribuições sociais.

Têm sido objeto de falsificação constante:

a) DARF, de tributos e contribuições federais, administradas pela Secretaria da Receita Federal. Salvo a hipótese do usuário da guia falsa apresentá-la à Receita Federal, para obter certidão negativa (CND), ou fazer prova de que não deve ao fisco (caso em que a competência é da Justiça Federal, correndo o inquérito pela Polícia Federal), a competência é da Justiça comum dos Estados, quando a vítima do estelionato é o próprio contribuinte;

b) GPS, referente aos recolhimentos de contribuições para o INSS. A competência segue o que dissemos sobre o DARF, acima;

c) GR, guias de recolhimento de tributos e contribuições federais não administradas pela Receita Federal (IBAMA etc.). A competência segue o que dissemos sobre o DARF;

d) GR, guias de recolhimento de tributos e contribuições dos Estados, Municípios e Distrito Federal. Tratando-se apenas de estelionato contra o contribuinte, a competência é da Justiça comum dos Estados e Distrito Federal.

e) FGTS, guias do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço. A competência segue o que dissemos sobre DARF.

2.5. Jurisprudência. Competência da Justiça comum dos Estados e Distrito Federal

1. Falsificação de guias de recolhimento do FGTS e Finsocial, sem ofensa a bens, rendas, serviços ou interesses da União e seus entes (art. 109, IV, da CF). Estelionato contra particular (STJ, C. Comp. nº 8.147-5-SP, 3ª Seção, v. u., DJU-I de 28.11.1994, p. 32.561).

2. Falsificação de certidão negativa de débitos (CND), que atestava inexistência de divida junto ao INSS, para regularização de imóvel. Estelionato contra particular. Competência da Justiça Comum do Estado (STJ. C. Comp. nº 13.716-SP, 3ª Seção, DJU-I de 17.6.1996, p. 21.441).

3. Falsificação de guias de recolhimento de INSS. Não tendo ocorrido lesão à autarquia federal, a competência é da Justiça Comum do Estado (STJ, C. Comp. nº 18.796-MG, DJU-I de 3.4.1997, p. 10.121, invocando a Súmula 107 do STJ).

2.6. Competência da Justiça Federal

1. "Se há falsificação de guias de recolhimento do INPS, MEC, PIS e Finsocial, a União e a entidade autárquica são sujeitos passivos do delito, pois seus interesses foram atingidos e lesados pela ação delituosa, uma vez que não puderam, na época da constituição do crédito, dispor de tal numerário de acordo com a sua destinação orçamentária". Competência da Justiça Federal (STF, RE nº 161303-3-SP, 1ª T., DJU-I de 13.9.1996, p. 33.239). Precedente do STF: C. Comp. nº 6.540.

2. "Falsificação de documentos de arrecadação de contribuições previdenciárias. Restando configurada, na espécie, a lesão a bens, serviços ou interesses da autarquia previdenciária, compete à Justiça Federal, processar e julgar o feito" (STJ, C. Comp. nº 15.643-SP, 3ª Seção, DJU-I de 19.5.1997, p. 20.553).

2.7. Falsificação material, documental ou falsidade ideológica?

Como vimos em "Falso e falsificado", o documento verdadeiro que é adulterado em seus elementos fundamentais ou em alguns deles, passa a ser documento falsificado. Já o documento falso nasce viciado pela ilicitude de sua *fabricação* ou *criação* pelo falsário e comparsas.

Então, como identificar ou diagnosticar a falsificação material (documental) e a falsidade ideológica?

Na falsificação material, há simulação de um fato falso que aparenta ser verdadeiro: tem as características físico-mecânicas de um documento autêntico.

Já, na falsidade ideológica, foi omitido ou inserido dado ou elemento relevante no documento. A omissão ou a inserção surgem, pois, no momento da elaboração do mesmo documento: esta é a regra geral. Mas, pode um documento verdadeiro, com o emprego de meio ou método químico, sofrer a inserção de palavras, alterando o elemento verdadeiro, necessitando perícia química para a descoberta do elemento inserido após o usuário ou portador receber o documento.

A falsidade ideológica é um tipo de fraude que tanto pode figurar no documento original, verdadeiro, quando no documento que foi falsificado mecânica ou eletronicamente. Referência: STJ, RE no REsp nº 15.340-SP, DJU-I de 15.12.1995, p. 44.141.

2.8. Autenticação de DARF, GARE, Guias de Recolhimento. Máquinas bancárias desativadas

Tem sido observado, na prática, a tentativa de liberar mercadorias importadas legalmente, com o uso de guias falsas cuja autenticação mecânica ou eletrônica, é feita com máquinas bancarias já desativadas do banco que as utilizava, mas que conservam ainda os caracteres da autenticação.

O mesmo se dá com a autenticação falsa, para estelionato contra o contribuinte, com o uso do mesmo expediente: máquinas bancárias autenticadoras já desativadas.

No inquérito policial contra os eventuais suspeitos, deve ser apurado de quem eles adquiriram as máquinas autenticadoras, quanto pagaram, eventual *sociedade* entre o cedente da máquina e o resto do bando. O conluio: fraudadores e contribuintes.

2.9. Autenticações bancárias falsas

Existem duas modalidades de autenticações falsas, em guias de recolhimento de tributos e contribuições (DARF, GARE, DARP, GPS, etc.):

1ª) Tendo como vítima o contribuinte, o falsário ou usuário do documento bancário falso, apresenta ao lesado uma guia *quitada*, com todas as aparências de se tratar de um documento autêntico, onde estão as chancelas mecânicas ou eletrônicas do *banco recebedor*. É um estelionato que, como já visto, é da competência da Justiça Comum do Estado, mesmo que a falsificação se refira a um DARF ou GPS.

O golpe é descoberto quando o contribuinte requer uma certidão negativa de débitos (CND) e apresenta os documentos falsos como quitação de tributos ou contribuições; ou, mesmo que não os apresente, na repartição fazendária ou previdenciária consta o débito em aberto. O contribuinte incidirá no uso do *falsum.*

O que facilita esse tipo de estelionato é a *confiança* e a amizade que o contribuinte tem no falsário ou no portador (intermediário) dos documentos falsos de *quitação.* O lesado sempre alegará no juízo criminal uma espécie de *pena* do falsário ou de quem lhe entregou os documentos falsos: "que sempre confiou na pessoa, que sempre a soube honesta, que jamais poderia desconfiar dela..."

2ª) Na segunda modalidade o documento é falsificado para despachar mercadorias, matérias-primas, veículos, peças e acessórios, componentes, partes e peças de máquinas e conjuntos produtivos; enfim, bens importados do exterior. A preferência aqui é para o DARF, referente ao imposto de importação e ao IPI.

O *modus operandi* apresenta sempre uma semelhança de execução: o falsário e seus comparsas têm acesso ou adquirem máquinas autenticadoras usadas por estabelecimentos bancários, que já estão desativadas, isto é, que embora não sejam máquinas falsas, posto que foram utilizadas oficialmente no passado, agora, em virtude de automação, modernização, foram desativadas e baixadas do ativo permanente do estabelecimento bancário. O inquérito policial deverá apurar com rigor e minúcias, *como e quando* os falsários as adquiriram, se por compra ou por *empréstimo,* e *quem* as *emprestou,* ou vendeu: "como os falsários ficaram sabendo do leilão ou da futura venda". Caso assemelhado: STJ, Inq. nº 189/SP, DJU-I de 4.11.1997, pp. 56.593/594.

2.10. Falsificação de guias de tributos estaduais. Conluio entre funcionários do banco e da Secretaria da Fazenda. Posição do contribuinte beneficiado pela fraude

A falsificação de guias de tributos pode ocorrer com a participação direta de funcionário da Secretaria da Fazenda, em conluio com o servidor do banco recebedor que falsamente autenticará a guia, para simular a aparência de veracidade nos elementos que ela conterá após a operação.

O mentor intelectual, no caso, como regra geral, é o comerciante que visa o lucro fácil, sem grande desembolso: obtém guias falsas, com autenticação bancária, com a conivência dos funcionários do banco e da própria Fazenda vítima, ambos executores do *falsum.*

Se o funcionário da Fazenda manipula o computador da repartição e ali registra o pagamento que não houve, ocorre um dano contra a Fazenda, na modalidade de um estelionato através de um crime-meio: a falsificação documental das guias.

Existindo a participação ou a colaboração de mais de três pessoas, o delito de formação de bando ou quadrilha será inafastável, não podendo o Ministério Público, em hipótese alguma, deixar de denunciar os agentes pelo crime formal, autônomo e instantâneo, sendo relevante a periculosidade dos agentes.

Observe-se que, no caso concreto, o comerciante ou industrial beneficiado, também será enquadrado no delito de estelionato, não como mentor intelectual que planejou o golpe,

mas como *aceitante* daquilo que os funcionários da Fazenda e do banco lhe ofereceram (cf. STJ, RHC nº 6.539-SE, negado, 6ª T., DJU-I de 6.10.1997, p. 50.060). Tecnicamente o *falsum* para sonegar o tributo estadual.

2.11. Falsificação material. Aspectos gerais

Se a falsidade ideológica está no conteúdo intrínseco do documento público ou particular, onde foi omitida declaração juridicamente relevante que dele devia constar; ou foi inserida declaração relevante diversa da verdadeira, com o fito de beneficiar o agente ou o terceiro, ou causar dano a outrem; já na falsificação material[12] ela está contida na forma extrínseca do documento público ou particular.

O conteúdo inicial do documento era verdadeiro, mas o agente o adulterou, através de processo químico, raspagem, montagem fotográfica, ou mediante outro processo qualquer; e após a prática de qualquer método eficiente, colocou, inseriu no documento outros valores, outras características, outra data, outro nome, todos diversos do primitivo verdadeiro. A forma do documento, a partir daí, é outra. Simula-se, através da falsificação, uma aparência exterior que não é a verdadeira. Esta é a regra predominante.

Por isso que, enquanto a falsidade ideológica pede perícia contábil, já a falsificação material exige que se produza a perícia grafotécnica, que vai dizer do conteúdo material da falsificação no primitivo documento.

2.12. Perícia obrigatória

Na falsificação material, que sempre deixa vestígios físicos, é obrigatória, sob pena de cerceamento de defesa do acusado, quebra do contraditório e nulidade do processo, a realização da perícia grafotécnica com direito aos acusados de produzirem contraprova, indicando assistente técnico.

Somente os falsificadores e quem usou o documento falso podem ser penalizados, e isso caberá ser dirimido na perícia grafotécnica, no inquérito policial e na instrução criminal (CPP, arts. 158, 176; CF, arts. 5º, LV, LVII e XLVI).

Chama-se a atenção do leitor para a necessidade e obrigatoriedade da perícia grafotécnica no caso de falsificação material, porque nenhuma confissão do acusado, isoladamente, nem associada ao depoimento de testemunhas, supre a perícia[13].

Em se tratando de crime físico, que em conseqüência deixa vestígio material, o exame de corpo de delito, através da prova pericial técnica, que deve produzir laudo conclusivo, criticado por assistente técnico dos acusados, em contraditório pleno (CF, art. 5º, LV), é obrigatório, sob pena de nulidade do processo penal (TFR, Ap. Crim. nº 6.613-RJ, 2ª T., DJU de 31.10.1988, p. 28.140; Ap. Crim. nº 8.892-RJ, 2ª T., DJU de 3.4.89, p. 4.503).

---

12. Lei nº 4.729/65, art. 1º, II. CP, art. 298.
13. CPP, art. 158. STF, RHC nº 58.966-GO, 1ª T., RTJ 99/1.101.

2.13. Autoria desconhecida. Denúncia inepta e abusiva

Se o laudo pericial concluir pela impossibilidade de verificar, ou de afirmar de maneira cabal quem são os autores da falsificação material, a denúncia não poderá sequer ser recebida, porque também não poderia ser feita pelo membro do Ministério Público[14].

A denúncia oferecida nessas condições é absolutamente inepta, e gera o delito de abuso de autoridade para quem a subscrever e aprová-la, na modalidade de abuso do poder de denunciar.

2.14. Dano potencial

Como na falsidade ideológica, também na falsificação material, o crime somente se caracteriza se o documento falsificado for capaz de produzir um evento danoso, isto é, o documento assim falsificado é capaz de conduzir consigo o dano potencial para um terceiro, vale dizer ainda, o documento mostra-se apto para produzir o dano, muito embora a consumação do crime não exija e nem dependa da produção efetiva do dano, por fator alheio à vontade do agente[15].

Será *inutilliter datur*, pois, o argumento da defesa, no sentido de que a falsificação material do documento não chegou a causar dano ou prejuízo efetivo a ninguém. O dano potencial é elemento formal ou comprobatório do risco ou perigo para qualquer pessoa.

2.15. Crime continuado

Ocorre o crime continuado quando o réu, em pequeno ou curto espaço de tempo, falsifica documento, e pelas condições de tempo, lugar e natureza do delito, todas as ações e conduta do réu levam a caracterização de uma só conduta criminosa, que, partindo da primeira ação, continua com as demais ações, sendo, estas, mera continuidade da primeira ação (em curto espaço de tempo o réu falsificou quatro documentos iguais)[16]. Ver "Crime habitual".

2.16. Casos de falsificação material

Os casos mais comuns de falsificação material são os a seguir exemplificados:

1º) Quando a 1ª via de uma nota fiscal contém o valor de R$ 210.000,00, e adulterada a 2ª via, esta contém apenas R$ 10.000,00. É o caso típico da chamada *nota-calçada*, meio fraudulento usado nas vendas feitas pelo serviço de reembolso postal, quando o valor do mesmo não era creditado em banco. Pode também ocorrer nas vendas para outros Estados

14. STF, Inq. nº 142-RJ, Pleno, RTJ 111/1-3.
15. STF, RHC nº 56.728-PR, 2ª T., RTJ 91/113-115, especialmente itens 6 e 7. RE nº 97.592-RJ, 2ª T., RTJ 105/1.264 e HC nº 62.153-SP, RTJ I 12/1.072. Heleno Cláudio Fragoso, *Lições de Direito Penal*, 1981, p. 344. Sylvio do Amaral, *Falsidade documental*, p. 77.
16. STF, RECrim. nº 98.586-RJ, 2ª T., RTJ 108/1.234-36.

ou feitas pela indústria diretamente ao consumidor final, a varejo, na porta da fábrica ou em balcões de fábrica;

2º) Pode ocorrer em livros, guias de recolhimento de tributos e contribuições, documentos fiscais ou contábeis, lançamentos, sendo os meios empregados: produtos químicos, meios manuais de raspagem, quando são inseridos elementos diversos dos primitivos números, datas, valores, nomes; ou os carimbos e autenticações são adulterados;

3º) A adulteração de notas fiscais, nomeadamente como dito no item 1º (nota-calçada)[17];

4º) A falsificação de guias de impostos federais, sem lesão à União, ocorrendo aí o delito de estelionato contra o particular. A competência para o julgamento é da justiça comum;[18]

5º) Falsificação de guias do INSS. Estão no mesmo caso de competência da justiça comum as hipóteses de falsificação material de guias e contribuições previdenciárias, de FGTS, de Funrural, se não ocorreu prejuízo para a autarquia federal ou para a pessoa jurídica de direito.

2.17. Documento público. Definição para efeitos penais

Para efeitos penais, documento público, ou aquele equiparado, é definido taxativa e expressamente na lei penal (art. 297 e seu § 2º do CP).

Não se aplica, dado ao alcance da ordem pública, a analogia nem a interpretação extensiva.

Se não há previsão legal para considerar um documento como público, segue-se que ele não o será. (Hoje, o art. 293, V, do CP compreende, entre outros: DARF, GARE, GPS, etc., porém, após a autenticação pelo banco recebedor).

Exige-se, por outro lado, que o meio e o objeto sejam idôneos, para que ocorra o crime de falsificação de documento público, que tanto pode ser material como ideológico[19].

Não é apto o meio, no caso de uma certidão feita à mão (com letra de pessoa sem preparo), sem chancela mecânica, o qual já demonstra ser inidôneo, principalmente se tal *certidão* diz ser fornecida em cidade importante, onde os documentos são emitidos de forma *mecânica* ou eletrônica, não mais sendo emitidos manualmente

2.18. Casos tipificados

Caracterizam falsificação de documento público:

a) o fornecimento de traslados falsos, certidões falsas, tendo como origem fornecedora repartições públicas, cartórios, procuradorias da Fazenda, postos fiscais, delegacias da Receita, da Fazenda ou inspetorias fiscais[20].

---

17. TFR, Ap. Crim. nº 5.634-PR, 1ª T., DJU de 18.11.1982, p. 11.704.
18. Nelson Hungria, ob. cit., IX/195. Heleno Cláudio Fragoso, *Jurisprudência Criminal,* nº 242. RTJ 40/478. STF, RHC nº 60.488-RJ, 1ª T., RTJ 105/578-585. TFR, C. Comp. nº 7.231-RJ, 1ª Seção, DJU de 5.2.1987, p. 881 (caso de apropriação indébita de impostos federais por contador de firma, com o uso de guias autenticadas falsamente – DARFs).
19. STF, Inq. nº 129-SP, Pleno, RTJ 112/1-3.
20. STF, RE nº 70-662-SC, 2ª T., RTJ 55/287-289.

No presente caso, se já existe crédito constituído em caráter definitivo na esfera administrativa, e não há qualquer causa que suspenda sua exigibilidade, a certidão negativa do tributo ou contribuição é falsa ideologicamente: seu conteúdo contém declaração totalmente diversa da verdadeira, ao invés de declarar que o contribuinte é devedor, declara que ele nada deve;

b) se os traslados ou as certidões falsas visam obter vantagem de caráter específico, o crime é o do art. 301 do Código Penal, e não a falsificação do art. 297, § 2º, do mesmo código[21]. É o caso típico visto na letra *a*, quando a certidão, embora ideologicamente falsa, se destina especificamente a permitir que o contribuinte a quem ela se refere (nada dever), obtenha empréstimos ou financiamentos, participe de concorrências públicas, licitações, leilões, praças, hasta pública etc. No mesmo caso está a certidão negativa de débitos (CND) do INSS, ideologicamente falsa;

c) a falsificação de certidão negativa de débitos (CND) do INSS, ou do antigo certificado de regularidade de situação do IAPAS, para permitir o arquivamento de ata de assembléia ou alteração de contrato das demais sociedades[22];

d) a falsificação de certidão negativa de débitos (CND) do INSS para alienar bens imóveis, quando é exigida sua apresentação. Aplica-se aqui, por identidade de razão, o que dissemos na letra *b*;

e) a falsificação da certidão do FGTS para fins de arquivamento de estatutos, alterações contratuais, atas de assembléias, quando exigido para tal fim. Aplica-se aqui o que dissemos na letra *c*;

f) caracteriza a falsificação de documento público, se ela é feita apenas numa via, quando o documento tem mais de uma[23]. É o que acontece com a falsificação de uma só via do DARF, das guias do FGTS, Funrural ou do INSS (GPS), GARE em SP.

2.19. *Animus lucrandi*. Justa causa. Estelionato

Não ocorre justa causa para a condenação, se ficar provado de maneira cabal que a falsificação do documento público não tinha o *animus lucrandi ac nocendi*[24]. O agente, *in casu*, não visava auferir vantagem ilícita em prejuízo da Fazenda Pública; mas, não se nega que, se a falsificação do documento público foi feita por escritório de contabilidade, de advocacia, despachantes, e o particular fez entrega de numerário para o recolhimento do tributo ou da contribuição (o que não aconteceu), é inegável que o particular foi vítima de estelionato.

2.20. Uso do documento falso pelo autor

O "uso do documento público falso, pelo próprio autor da falsificação, configura um só crime: o do art. 297 do CP". O agente será punido por falsificação de documento público.

21. STF, RE nº 70.662-SC, 2ª T., RTJ 55/289. Heleno Cláudio Fragoso, ob. cit., 4/1.024.
22. STF, HC nº 57.098-SP, 1ª T., RTJ 92/1.114. CP, art. 297, § 1º.
23. STF, RHC nº 50.925-RS, 2ª T., RTJ 68/39-45. Heleno Cláudio Fragoso, ob. cit., 4/1.004.
24. STF, RHC nº 47.675-GB, 2ª T., RTJ 54/342-48. Nelson Hungria, ob. cit., IX/265, art. 297.

Nesse caso, não ocorre o concurso formal de crimes, nem material, com o delito capitulado no art. 304 do CP[25].

2.21. Contabilista falsificador

O Conselho Federal de Contabilidade manteve punição de suspensão do exercício profissional, por 180 dias, a contabilista que falsificara documento, aplicando-lhe a penalidade da alínea *d* do art. 27 do Decreto-lei nº 9.295/1946, por se tratar de delito que visava fraudar rendas públicas[26].

2.22. Formulário fiscal

A impressão gráfica de formulário fiscal, cuja validade e uso se subordina ao visto do órgão fiscalizador, não constitui o crime previsto no art. 293, V, do CP, o qual não se destina à arrecadação de rendas públicas (TFR, Ap. Crim. nº 7.427-BA, 3ª T., DJU de 12.9.1988, p. 22.756).

2.23. Falsificação material. Documento público. Autenticação mecânica falsa. Guia de tributos falsificada

A falsificação de guias de recolhimento de tributos, por autenticação mecânica (ou por outro método mais moderno), equipara-se, penalmente, à falsificação de documento público, posto que, uma vez autenticada, está fazendo as vezes desse documento, em face da autorização por delegação que a administração fazendária concede à rede bancária para tal quitação; e, com a agravante do agente ter sido apanhado em flagrante, com uma pasta com várias guias falsificadas mecanicamente, como se estivessem pagas em bancos, e em sua casa foi apreendido o petrecho do crime: uma máquina Burroughs de autenticar (STJ, AG nº 32.712-1-RJ, DJU-I de 27.4.1993, p. 7.332).

Nessas hipóteses, cabe verificar quem é a vítima do golpe: se a Fazenda Pública ou o contribuinte, para se aferir qual o juízo competente (no caso dos tributos e contribuições federais, de competência da Justiça Federal, se a vítima for a Fazenda Nacional).

Se a vítima é o contribuinte, que continua devedor da Fazenda, o delito final (crime-fim) é o estelionato contra ele, servindo de crime-meio (ardil, engodo) a falsificação da autenticação mecânica das guias, e assim, competente será a justiça comum do Estado, mesmo se a falsificação envolver guias de tributos ou contribuições federais.

---

25. STF, HC nº 58.611-RJ, 1ª T., RTJ 102/954-57. Nelson Hungria, ob. cit., IX/299. Heleno Cláudio Fragoso, *Lições...*, pp. 370/71 e *Jurisprudência Criminal*, 2/517.
26. Processo nº 705/85, do Conselho Federal de Contabilidade, aplicando a pena de suspensão do exercício da profissão de contabilista por 180 dias, por falsidade documental (alínea *d* do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295/46). DOU de 15.9.1988, p. 17.748.

2.24. Prisão preventiva arbitrária. Falsificação de documento público. Falsidade ideológica. Receptação

Ainda que ocorra essa gama de crimes e por elas respondam os réus ou um só réu, tem-se como arbitrário o decreto de custódia cautelar que se baseia em suposições, em conjecturas, em induções e hipóteses abstratas, sem que o autor da decisão judicial a fundamente de maneira relevante, dando-lhe os motivos concretos, reais e existentes, que tornem essa prisão preventiva inevitável, não a transformando, por outro lado, numa decisão genérica, normativa, sem conteúdo jurídico e fático concreto, não demonstrando, por exemplo:

a) o perigo iminente que o acusado representa para a sociedade, para a ordem pública;

b) o risco concreto e iminente de fuga, decorrente do réu anunciar a venda de todos os seus bens mais valiosos;

c) o prejuízo para o processo e para a administração da justiça, com a coação de testemunha importante, por parte do réu, concretizado ou sobre o justo temor e fundado receio de sua ocorrência, em face de ameaça concreta já feita pelo réu;

d) os antecedentes, sua vida pregressa e as qualificações, que provam reincidências delituais.

Fora daí, o decreto de prisão torna-se arbitrário, abusivo, porque transforma uma medida sempre *in extremis* numa regra geral ou norma de conduta, além de "expor a autoridade do Poder Judiciário ao desgaste inútil e totalmente desnecessário" (STJ, RHC nº 3.225-1-MT, 5ª T., DJU-I de 7.2.1994, p. 1.191).

2.25. Falsificação de documentos (INSS, FGTS). Inquérito policial. Juiz estadual (função delegada). Tribunal Regional Federal (competência)

O ato de juiz estadual investido de função delegada pela Constituição Federal (art. 109, § 3º), que determina a abertura de inquérito policial para apurar falsificação de documento em que a vítima lesada ou interessada é órgão da previdência social (INSS), federal, subordina-se à competência do TRF da Região (§ 4º do art. 109 da CF) (STJ, CC nº 5.418-4-SP, 3ª Seção, v.u., DJU-I de 25.10.1993, p. 22.447).

É o caso comum no cotidiano, da falsificação de documentos para obtenção de benefícios previdenciários (registros falsos em carteira profissional, certidões de óbitos falsas ou falsificadas, exames de junta médica falsos etc.). Também estão aí compreendidas as falsificações de documentos (carteira de trabalho, atestados de firmas ou sociedades), para levantamento de FGTS.

2.26. Falsidade documental inexistente. Cópia não autenticada

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o RHC nº 5.373-RS (6ª T., DJU-I de 4.8.1997, p. 34.886), decidiu que não se considera como documento, para efeitos penais (do delito de falsidade), o xerox simples, sem autenticação em tabelião.

2.27. Falsificação material e ou documental. Art. 1º, III, da Lei nº 8.137/90

"III – Falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável".

1º) *Modalidade.* Pela amplitude da descrição do tipo penal, o delito tanto pode ser de falsidade ideológica, como de falsificação material, estando implícito que o inciso III se volta predominantemente para a falsificação material, quando fala em alterar, o que pressupõe rasurar, acrescentar, emendar, isto é, modificar materialmente o que já estava impresso ou escrito, manual, mecânica ou eletronicamente. Quem altera, falsifica, o que reforça o entendimento da materialidade;

2º) *Documentos.* São os comumente exigidos e em uso na indústria, comércio, prestação de serviços. O vocábulo aqui, não se refere apenas aos "documentos fiscais"; qualquer documento, fiscal ou comercial, está abrangido. P. ex.: conhecimento de frete, de transportes; Certificado de Depósito de Armazéns Gerais, etc.;

3º) Operação isenta ou não tributada. Alíquota zero. O tipo exclui da incidência as operações não tributáveis, tais como as isentas, as não-tributáveis, a alíquota zero e as imunes;

4º) *Operação tributável.* Compreende, entre outros, os casos de:

a) remessas para industrialização ou beneficiamento, que saem com suspensão de ICMS e de IPI, que serão pagos oportunamente, nos termos da legislação federal e estadual respectiva; vendas para entregas futuras;

b) alíquotas interestaduais reduzidas (ICMS);

c) aquisições de produtor rural, cujo responsável é o adquirente na primeira aquisição (Funrural);

d) registros de empregados quando a remuneração ajustada é um percentual ou valor e o registro omite percentual, base de cálculo ou valores substanciais que são pagos por fora, sem o recolhimento das contribuições sociais devidas;

5º) *Finalidade.* O tipo penal do inciso III reclama e exige uma finalidade material, posto que a elementar se refere expressamente à operação tributável.

Se o tributo foi recolhido integralmente, no prazo da lei, mesmo com os consectários legais pela mora, antes do início da ação fiscal ou penal, antes mesmo do inquérito policial, não tendo o erário público sofrido qualquer dano material, o delito se transformaria em dano potencial em tese, e, assim, caberia apenar os responsáveis?

Não, porque se o objetivo do inciso III fosse o de punir o dano potencial, também a falsificação ou a alteração em operação não tributável estaria contemplada no corpo do tipo deste inciso, o que teria levado o legislador a suprimir do mesmo a expressão *relativo à operação tributável*, para albergar a operação não-tributável.

A finalidade, ou meio, visada pelo agente deve ser a sonegação fiscal autônoma, mas consumada, a venda de nota simulada com crédito de IPI e ICMS maior que o devido ou a postergação ou diferimento do recolhimento dos citados tributos (alteração na data de emissão ou da saída do produto ou da mercadoria tributáveis). Não se trata de crime de mera conduta.

Observe-se que a própria lei (art. 9º) autoriza o juiz a transformar a reclusão em multa em BTN (este, extinto pela Lei nº 8.177/91), o que dá um caráter mais psicológico que repressivo aos arts. 1º a 3º da Lei nº 8.137.

2.28. Crimes permanentes. Prisão em flagrante

No caso concreto da habitualidade delitiva, onde os delitos contra a fé pública constituem uma espécie de *meio de vida* ou *profissão do ilícito*, os agentes que sistemática e costumeiramente se dedicam a emissão de notas frias, que são vendidas para terceiros, com ou sem o concurso de intermediários (que serão, no caso, partícipes por receberem dinheiro do ilícito penal); emissão de notas paralelas ou sanfonas; emissão de notas-calçada ou espelhadas, podem ser presos em flagrante, porque, no caso concreto, desde que exista prova cabal e material da habitualidade, pela sua contumácia e constância na prática dos delitos acima exemplificados, estão eles em permanente prática de crime do *falsum*. O agente deve ser preso, *com a mão na massa*, nunca depois.

O flagrante então será o *esperado*, que não incide na vedação do flagrante *preparado*.

Devido à periculosidade do agente, preso em flagrante, pela prática sistemática e habitual do *falsum*, como crime-meio para a consumação da redução ou da supressão de tributos ou contribuições legalmente devidas pelo comprador ou usuário dos documentos falsos, cabe o pedido de prisão preventiva, que só poderá ser deferido em decisão fundamentada relevantemente, contra todos os autores, co-autores e partícipes, mesmo porque, nesse tipo de delinqüência, a presença do bando ou quadrilha é a regra geral.

2.29. Conexão de crimes. Crime-meio e crime-fim. Crimes secundários conexos ao principal. Crime autônomo. Extinção da punibilidade

Problema que tem causado polêmicas entre os advogados que atuam profissionalmente na advocacia de crimes fiscais ou previdenciário, é saber se o beneficio penal da extinção da punibilidade (pela prescrição, pelo pagamento integral da dívida: art. 34 da Lei nº 9.249/95), alcança também os crimes conexos ou *secundários* daquele *principal*: sonegação fiscal ou apropriação indébita.

A conexão aqui referida há de estar plena e sobejamente comprovada, no sentido de que o agente, valendo-se de um crime meio, atingiu, por esta via, o crime-fim ou de resultado que ele pretendia. Ou em outras palavras, o crime-meio foi o elemento necessário, adequado e suficiente para a prática do crime-fim.

A extinção da punibilidade, nos exemplos acima, não pode ser negada, já que, pelo principio da especialização, o crime-meio fica absorvido pelo crime-fim, dentro da corrente majoritária, que, no caso, deixa de lado o principio do crime mais grave absorver o mais leve, o que será estudado em "Conflito ou concurso aparente de normas nos crimes fiscais". Aplicação da Súmula 17, do STJ.

Havendo uma causa legal que autorize a extinção, deve ela ser estendida ao crime-meio, beneficiando seus agentes. Se um falsificou a nota fiscal, emitindo-a, outro a comprou ou a adquiriu, ainda que por intermédio de um *tertius*, esse adquirente que dela fez uso, para, por exemplo, creditar-se do ICMS ou para reduzir o imposto de renda da empresa, exauriu o *iter criminis*. Como as ações não se desenrolaram simultaneamente, há concurso material, que fica também absorvido pelo princípio da especialização e absorção (crime-fim absorve o crime-meio).

Todavia, se o delito é autônomo, isolado, não tendo servido de crime-meio, de meio doloso para atingir o crime-fim ou o resultado pretendido pelos agentes, não há conexão, não há comunicação entre os delitos, não havendo que falar em extinção da punibilidade, salvo o perdão legal expresso por lei federal, que albergue esse crime isolado e autônomo.

Assim, a certidão de quitação de tributos (CND) falsa, que foi obtida para angariar empréstimo em banco oficial, para compra e venda de imóveis, para arquivamento na junta comercial, para participar de licitações públicas, para financiamento da casa própria etc., não é crime-meio, nem conexo, com a sonegação fiscal ou a apropriação indébita, se o mesmo beneficiário como agente de um dos dois crimes (ou dos dois), vem a quitar toda a dívida e obter a anistia penal, com a extinção da punibilidade, *ex vi* do art. 34 da Lei nº 9.249/95, em outro(s) processos distintos da CND falsa, autônoma.

O benefício deste artigo não pode isentar de pena o mesmo agente (uso de documento falso). Veja este tema, com mais detalhes, a seguir.

2.30. Não extinção da punibilidade. Anistia inoperante. Certidões negativas de tributos. Certidões falsas

Os benefícios das anistias fiscais, como regra geral – que pode ser contrariada por disposição expressa da lei federal-penal – não se aplicam aos delitos de falsificação de certidão negativa de débitos (CND), que têm por finalidade a prática de atos diversos, onde elas são exigidas obrigatoriamente, tais como:

a) arquivamento de atos contratuais ou estatutários nas juntas comerciais (registro do comércio) ou registro civil das pessoas jurídicas (cartórios de títulos e documentos);

b) participação em licitações ou concorrências públicas;

c) regularização de aquisição, compra ou venda de imóveis;

d) contratos com o Poder Público;

e) obtenção de vistos, de passaportes, etc.

Aqui, essas certidões falsas funcionam e têm efeitos como se fossem *crimes-únicos*, totalmente desvinculados da matéria fiscal tributária ou previdenciária. São, na verdade, crimes contra a fé pública. Não se aplica o art. 34 da Lei nº 9.249/95, ao delito autônomo do *falsum*, isto é, do *falsum* isolado.

A anistia penal para o *falsum* isolado, há de vir em outra norma federal, específica.

2.31. Absorção do crime-meio pelo crime-fim. Sonegação fiscal e o falso. Habeas corpus, via imprópria

Salvo uma demonstração cabal e fulminante, no sentido de que o falso somente foi utilizado uma única vez, e não mais poderia sê-lo em hipótese alguma, em qualquer outra tentativa ou investida, quiçá por ter sido apreendido nessa única vez, não se tem admitido o reconhecimento da absorção do crime-meio pelo crime-fim, na via estreita do *habeas corpus*, se para a decisão, há necessidade de exame de provas (STJ, RHC nº 5.068RS, 5ª T., DJU-I de 20.5.1996, p. 16.721).

Essa demonstração tem que ser hábil por si mesma, dispensando qualquer outro exame de documentos, de fatos, de situações.

Há de estar expressa, clara, indubitável de maneira taxativa, de forma a convencer o relator no tribunal onde impetrado originariamente o *habeas corpus*, ou o relator do RHC no Superior Tribunal de Justiça.

2.32. Certidões negativas de débitos falsas fornecidas por servidores corruptos. Empresa devedora da Fazenda Pública. CND negando a existência de dívida

Fica muito difícil o Ministério Público denunciar e o Judiciário condenar pessoas sem influência, sem poder político ou econômico, diante de casos concretos, públicos e notórios de certidões negativas de débitos (CND) falsas, fornecidas por servidores corruptos, atestando que a empresa com *poder de fogo* nada deve, quando ela deve à Fazenda Pública cujo servidor expediu a certidão ideologicamente falsa.

Um caso gritante de corrupção ativa e passiva, que além do *falsum*, deve ser levado até as últimas conseqüências, sob pena da total perda de credibilidade das certidões negativas expedidas por repartições públicas federais, estaduais, municipais e suas autarquias.

É caso típico para o pedido de prisão preventiva com a indisponibilidade dos bens do corruptor e do servidor corrupto, já que a lei não deve ser aplicada apenas para o particular que obtém ou ele mesmo falsifica uma certidão negativa, enquanto o próprio servidor público se encarrega de expedir certidões falsas, traindo o dever de fidelidade funcional e apresentando-se como zeloso e eficiente funcionário, na maioria das vezes até elogiado pelos que dirigem sua repartição.

3. FALSO E ESTELIONATO

3.1. Falso e estelionato. Absorção. Estelionato e falsidade. Decisões antagônicas

Se a falsidade é meio para a prática de outro crime (estelionato), ocorre o concurso formal (TFR, Ap. Crim. nº 8.395-RJ, 3ª T., DJU de 3.10.1988, p. 25.192), não havendo absorção da falsidade pelo estelionato (STF, RHC nº 65.858-SP, 1ª T., DJU de 8.4.1988, p. 7.473)

A matéria, contudo, não se mostra pacífica nos tribunais federais, como se vê de três decisões contrárias à tese da existência do concurso formal de crimes na falsidade (como meio ou ardil) seguida do estelionato, pois não prevalece em relação aos dois crimes a especialização que existe em relação à sonegação fiscal com o uso de falsidade.

Portanto, em sentido contrário aos dois acórdãos mencionados, temos:

1º) "Se o *falsum* esgota-se na prática do estelionato (crime-fim), sem possibilidade de ser utilizado em outras ações delituosas, inexiste a figura do concurso formal, pois o primeiro fica absorvido pelo segundo" (STJ, REsp nº 284-SP, 6ª T., DJU de 4.12.1989, p. 17.888; REsp nº 1.564-SP, 6ª T., RSTJ 5/428-431);

2º) "O falso quando usado com artifício (meio ou ardil), para induzir em erro a vítima, com o fim de obtenção de vantagem ilícita, é absorvido pelo crime de estelionato" (TFR, Ap. Crim. nº 7.381-CE, 1ª T., DJU de 10.4.1989, p. 5.011);

3º) "O falso, como meio para a prática do estelionato, é absorvido por este" (TFR, Ap. Crim. nº 8.185-PA, 1ª T., DJU de 8.8.1988, p. 18.786).

O tema hoje, está resumido na Súmula 17, do STJ.

O fundamento relevante referente à matéria constitucional que embasa o recurso extraordinário é a necessidade de que o acusado receba um tratamento isonômico de absoluta igualdade no julgamento do tribunal. (CF, art. 5º, *caput*).

Ora, a prevalecerem as teses jurídicas completamente desarmônicas e totalmente antagônicas (STF *versus* STJ), um delinqüente que tenha praticado a mesma ação (emprego de documento falso, como ardil e meio, e com ele tenha obtido vantagem econômica ilícita), poderá ser beneficiado com a absorção de um crime, na tese do Superior Tribunal de Justiça; enquanto que outro delinqüente, na mesma situação fática, terá sua pena agravada se prevalecer a tese do Supremo Tribunal Federal (concurso formal de crimes). Invoca-se aqui e agora a ofensa direta e frontal aos atributos do segundo delinqüente, como assegura plenamente o art. 5º, *caput*, parte inicial, da Constituição (STF, Ag Rg nº 110.846-PR, 2ª T., RTJ 119/1465, relator o Ministro Célio Borja).

3.2. Não-absorção

O Supremo Tribunal Federal tem mantido uniformidade em suas decisões, no sentido de reconhecer a não-absorção:

a) do delito de uso de documento falso pelo de estelionato, repudiado o concurso formal. (HC nº 73.846-0-RJ, 1ª T., DJU-I de 6.9.1996, p. 31.855). A existência do concurso formal, dependeria do exame de profundidade dos fatos, das provas e das próprias circunstâncias e peculiaridades de cada caso, para o que o *habeas corpus* não se presta;

b) do delito de falsidade pelo de estelionato (HC nº 73.386-RJ, 1ª T., DJU-I de 13.9.1996, p. 33.232).

3.3. Absorção do *falsum* pelo crime de estelionato

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o C. Comp. nº 16.367-SP, decidiu pela absorção (consunção) do crime do *falsum* pelo estelionato. No caso, o agente para aplicar os golpes utilizava uma carteira de falso advogado (3ª Seção, DJU-I de 16.6.1997, p. 27.313).

3.4. Falso e estelionato

Sempre que o *falsum* esgotar-se na prática de um crime-fim (o estelionato, *in casu*), não podendo, nessa hipótese, o *falsum* ser utilizado novamente em outra ação delituosa, pelo mesmo ou outro agente, o crime-fim absorve o crime-meio, isto é, o estelionato absorve o *falsum*, não existindo, nessa ação única, concurso formal de crimes (STJ, REsp nº 15.738-0-SP, 6ª T., DJU-I de 24.8.1992, p. 13.002).

Existem decisões do Supremo Tribunal Federal contrárias a esse julgado.

3.5. Falsidade documental ou ideológica. Data da falsidade (adulteração, inserção, contrafacção). Prescrição

"Na falsidade documental, submetida à regra do art. 111, inciso I, do Código Penal, havendo completa impossibilidade de determinar-se a data da contrafacção, da alteração ou da inserção de declaração falsa, pode-se tomar, como *dies a quo* do prazo prescricional, a data em que o documento começou a produzir efeitos, começou a existir, teve seu primeiro aparecimento no mundo jurídico ou foi utilizado para qualquer fim (pela primeira vez)" (STJ, RSTJ 26/144-147).

3.6. Falsificação de guias de recolhimento. Contribuições sociais. Competência

Não tendo ocorrido dano a bens, rendas, serviços ou interesses da União, de suas autarquias ou de suas empresas públicas, mas, lesão a interesses de particulares (vítimas, no caso, de estelionato), a competência para processar e julgar os agentes do delito, é da justiça comum dos Estados (STJ, RSTJ 32/39-41).

3.7. Guias falsamente autenticadas. Darf's falsamente autenticados. Autenticação falsa

Embora não seja pacífico na jurisprudência, esta tem decidido que estando presentes o falso e o estelionato, este absorve aquele, se o primeiro delito exauriu-se com esta ação do agente (princípio da consunção) (STJ, REsp nº 28.909-2-ES, 6ª T., DJU-I de 8.11.93, p. 23.585),

Há, todavia, que ponderar:

a) o delito do falso tem maior relevância e atinge a credibilidade e a segurança que os documentos devem ter: fé pública daquilo que expressam;

b) o estelionato, no caso, tem como vítima o contribuinte, nos casos típicos em que este entrega o dinheiro ao seu despachante, contador ou escritório de contabilidade, para recolherem os tributos ou contribuições da empresa; e pessoas dos escritórios ou o profissional autônomo falsificam a autenticação do banco, através de meios mecânicos ou eletrônicos, em máquinas autenticadoras e o documento assim *fabricado* e *forjado* dá a impressão de ser verdadeiro, isto é, faz presumir de pronto que o *banco* quitou o tributo ou a contribuição devida. O numerário é embolsado pelo falsário e seus comparsas;

c) perante a Fazenda Pública, o contribuinte continua devendo, salvo se com a conivência de servidor público, for computadorizada ou escriturada a guia ou os DARF's falsos, como pagamento do contribuinte, na repartição fazendária. Neste último caso, a vítima do estelionato seria a Fazenda Pública;

d) ocorrendo a hipótese da vítima do estelionato ser a Fazenda Pública, a intensidade do dolo e do próprio dano em face do interesse público lesado, não pode conduzir à simples absorção do falso pelo estelionato, devendo, nesse caso, ser aplicado o concurso de crimes.

3.8. Crime único. Tentativa. Concurso

Se o agente pratica a falsidade no documento (autenticação, assinatura, visto etc.), e é surpreendido antes de iniciar o *iter criminis* em relação ao auferimento de vantagem econômica ilícita para a qual falsificou o documento, isto é, antes de tentar o estelionato, existe um só crime, relativamente ao *falsum* (que pode ser então, dependendo das circunstâncias, o uso de documento falso, se a falsidade ideológica ou a falsificação material não foi praticada por ele, que apenas usou o documento falsificado por terceiro; a falsidade ideológica ou a falsificação material).

O crime de uso, então, é único, porque se exaure no emprego do *falsum*, numa só ação, sem possibilidade do uso do mesmo documento para outras ações criminosas. Observe-se, enfim, que o crime de falso depende do documento por si só ser materialmente capaz de causar dano potencial.

Mas, ocorrerá também a tentativa de estelionato, em concurso formal com o delito do falso, se o agente é preso no momento em que, usando o documento falso, iniciara o *iter criminis*, em relação ao estelionato, isto é, tentava auferir com o documento falso vantagem econômica, financeira ou patrimonial ilícita.

3.9. Saque fraudulento de FGTS. Competência

Constitui crime de estelionato o saque ou a retirada de numerário de conta do FGTS, causando o agente lesão material ao fundo, afetando assim interesse econômico direto da União e da Caixa Econômica Federal (empresa pública federal) (TFR, Ap. Crim. nº 7.849-RJ, 1ª T., DJU de 2.12.1988, p. 31.910). Competência da Justiça Federal.

3.10. Notas frias

O delito de estelionato se consuma com a emissão de notas fiscais fictícias e a efetiva obtenção de vantagem ilícita (TFR, Ap. Crim. nº 8.554-RS, 2ª T., DJU de 21.11.1988, p. 30.247).

No mesmo sentido do acórdão anterior (TRF, Ap. Crim. nº 7.471-RS, 3ª T., DJU de 25.2.1988, p. 3.017). Vide “Resumo”, p. 379, item nº 11.

3.11. Restituição de imposto de renda. Retenção fictícia

A percepção de vantagem econômica ilícita, em detrimento da Fazenda Nacional, através de falsos comprovantes de retenção do imposto de renda, caracteriza o delito de estelionato (TFR, Ap. Crim. nº 7.023-RN, 1ª T., DJU-I de 13.3.1989, p. 3.111; Ap. Crim. nº 8.494-RJ, 1ª T., DJU-I de 10.4.1989, p. 5.013). Se a vantagem ilícita não chegou a ser paga, ocorreu a tentativa de estelionato.

4. USO DE DOCUMENTO FALSO

4.1. Crime anterior. Crime posterior. Uso de documento falso

O uso de um documento ideológica ou materialmente falso somente pode ocorrer depois da falsificação ter sido concretizada.

Subsume-se do tema que, primeiro deve ocorrer e se concretizar o falso (crime anterior), depois, pode ocorrer o crime posterior: o uso de documento falso.

O uso do documento falso depende sempre da existência do falso.

Em todos os casos de uso de documento falso, se o acusado consegue provar a inidoneidade do meio e do objeto, a impossibilidade do falso, por ser este incapaz ou inidôneo para produzir potencialmente qualquer dano ou perigo, ou a ausência de *animus lucrandi ac nocendi*, descaracterizando o falso (crime anterior), segue-se, por conseqüência, que deixa de existir o crime de uso do documento falso (crime posterior). Este depende daquele.

Podemos dar, como exemplos, a nota fria, a nota-fatura fria, a nota com subfaturamento, a nota com CNPJ falso; o recibo ideológica ou materialmente falso; a nota fiscal grosseiramente rasurada, que não circularam, nem foram usados.

Se o meio é inidôneo ou incapaz de produzir o crime de falso num dos documentos fiscais, segue-se que não pode existir o crime de uso de documento falso.

4.2. Caracterização do uso de documento falso

O usar, o fazer uso de documento falso, deve, antes de tudo, fundamentar e alicerçar, espontânea e conscientemente, um ato voluntário do agente ou usuário para a finalidade a que ele se propõe, fazendo crer que o documento é verdadeiro, que contém todos os requisitos intrínsecos e extrínsecos do documento regular e eficaz; e o fato que o usuário visa, *persuadindo*, é relevante para o objetivo ou a finalidade da ação; isto é, sem o documento necessário àquele objetivo e seu uso, não se atingiria o fim visado ou desejado, livre e conscientemente pelo agente ou usuário do falso (*v.g.*, o estelionato não seria alcançado) (STF, RHC nº 64.699-ES, 2ª T., RTJ 121/141).

O uso do falso tipificado como delito há, portanto, de resultar de um ato consciente, voluntário e espontâneo do agente (TJSP, RJTJSP 112/515).

4.3. Caracterizam o delito de uso de documento falso ou falsificado:

1º) "A exibição espontânea de carteira de habilitação falsa, mesmo mediante solicitação da autoridade de transito, configura o tipo penal do uso de documento falso" (STF, HC nº 70.813-7-RJ, 2ª Turma, DJU-I de 10.6.1994, p. 14.766);

2º) "Pratica o crime do art. 304 do Código Penal aquele que, instado por agente de autoridade policial a se identificar, exibe cédula de identidade que sabe falsificada" (STF, HC nº 70.422-1-RJ, 1ª T., DJU-I de 24.6.1994, p. 16.649).

É o caso, por excelência, do documento de identidade (RG) furtado ou obtido através de assalto pelo próprio ou por terceiros, onde o portador coloca sua fotografia por qualquer

processo e passa a usar o documento adulterado, apresentando-se como sendo o *verdadeiro* titular da identidade, mormente para aplicar golpes em lojas, *shoppings ou* estelionatos mais apurados, com a conivência de empregados dos estabelecimentos, que não conferem os aspectos morfológicos do portador do documento, com os dados que constam deste, especialmente: idade, local de nascimento, assinatura, data da expedição do documento e idade do *portador*... Para facilitar o delito, não constam do documento de identidade a cor da pessoa, nem sua altura!...

4.4. Lugar da falsificação. Local do uso

Para efeitos penais de competência, se não é possível identificar-se com certeza e segurança o lugar em que o documento foi falsificado, adulterado, forjado, a competência passa a ser a do lugar em que foi constatado o uso do documento falso (STJ, C. Comp. nº 5.028/SP, 3ª Seção, DJU-I de 23.10.1995, p. 35.601). No mesmo sentido: STJ, C. Comp. nº 16.468-MG, 3ª Seção, DJU-I de 23.6.1997, p. 29.043; C.Comp. nº 17.433-RJ, DJU-I, de 27.10.97, p. 54.707.

Porém, uma vez identificado com segurança o local da falsificação, ainda que haja co-autores diversos e locais diversos do uso, a competência será do local onde ocorreu a falsificação, adulteração, forjamento (STJ, C. Comp. nº 18.383-MG, 3ª Seção, DJU-I de 14.4.1997, p. 12.684).

4.5. Dolo genérico

Consoante decisão do Superior Tribunal de Justiça, no Ag nº 83.564-SP (DJU-I de 28.11.1995, p. 41.059), aceitando a lição de Nelson Hungria *(Comentários ao Código Penal*, IX/264), não se exige o dolo específico: que o documento falso sirva ou se preste a um fim determinado. É suficiente o dolo genérico do agente, que sabe da existência do falso no documento que ele porta ou usa.

4.6. Xerox não autenticado

A jurisprudência vem repelindo a xerocópia ou xerox não autenticado, quando usados, como hábeis a caracterizar o crime de uso de documento falso, o que em bom juízo, impede até o recebimento da denúncia (cf. STJ, AG. nº 108.411-PE, DJU-I de 27.8.1996, p. 30.019, mantendo acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região e invocando o precedente do Superior, RHC nº 1.499-RJ, DJU-I de 4.5.1992, p. 5.894, relator o Ministro Edson Vidigal).

4.7. Crime de mera conduta. Dano potencial

O delito de uso de documento falso não exige um fim específico, nem a obtenção de um resultado material ou patrimonial para sua caracterização. Daí a aceitação de tratar-se

de um crime de mera conduta, onde o uso, a apresentação, a exibição, o porte do *falsum* já caracterizam um dano potencial em si mesmo, pela afetação da credibilidade nos documentos públicos (STJ, C. Comp. nº 17.993-MG, 3ª Seção, DJU-I de 25.11.1996, p. 46.143).

4.8. Absorção do falsum. Sonegação e uso do documento falso

Ao julgar o HC nº 5.154-RJ (6ª T., DJU-I de 28.04.1997, p. 15.919), o Superior Tribunal de Justiça decidiu pela absorção do crime-meio de uso do documento falso, pelo delito de sonegação fiscal (princípio da especialização, da consunção etc.).

E, extinta a punibilidade da sonegação fiscal, o crime do uso não seria punido.

Há que se ressaltar mais uma vez que existem julgados do Supremo Tribunal Federal, em sentido contrário, por considerarem o crime de falso como mais grave, não aplicando o princípio da absorção.

4.9. Competência da Justiça Federal. Competência da justiça comum do Estado

Se o agente usou do documento falso (DARP, GPS) perante o INSS, para se livrar do recolhimento de contribuições descontadas dos empregados, *v.g.* apresentou-o a fiscal de contribuições previdenciárias*, como meio hábil de não ter contra a empresa lavrada a notificação fiscal de lançamento de débito (NFLD), ficou caracterizado o delito do art. 1º, *caput* e inciso IV, da Lei nº 8.137/90: não recolhimento de contribuições previdenciárias mediante o uso de documento falso.

O pagamento, porém, do débito, antes do recebimento da denúncia conduziu à extinção da punibilidade (STJ, REsp nº 71.149-GO, 5ª T., DJU-I de 7.10.1996, p. 37.653).

O tema desta competência não é pacífico na jurisprudência, cuja predominância é no sentido de que, para que a competência seja da Justiça Federal, é preciso que haja um dano, um prejuízo para a União, suas autarquias ou empresas públicas e fundações públicas federais, quanto às rendas, serviços, bens ou interesses, que reputamos sempre diretos.

Assim, se o prejudicado com o *falsum*, é o particular como contribuinte, a competência será sempre da justiça comum dos Estados, já que no caso o crime que atinge a vítima ou lesado – o estelionato com o uso do documento falso, forjado, ou falsificado – não atinge o patrimônio concreto das pessoas jurídicas elencadas no art. 109, IV, da Constituição, mas, não deixa de representar um dano potencial para elas.

No caso de falsificação e uso de certidão negativa de débitos (CND), de que foi vítima a empresa privada, o Superior Tribunal de Justiça confirmou a competência da justiça comum Estadual para o processo e o julgamento do delito (C. Comp. nº 17.991/SP, 3ª Seção, DJU-I de 25.11.1996, p. 46.143).

---

* Atual Auditor Fiscal da Previdência Social.

4.10. Uso de documento falso e estelionato. Crime progressivo (= crime – meio + crime – fim)

O agente que vende, intermedia a venda ou se utiliza de notas frias, relativas a mercadorias ou produtos, matérias-primas ou materiais intermediários ou de embalagens, com destaque de créditos de ICMS ou de IPI; ou de notas fiscais de serviços ou recibos de serviços não prestados; todos com reflexo no imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ) ou com lesão à Fazenda estadual relativamente ao crédito fictício de ICMS, e à Fazenda Nacional, com relação ao crédito fictício de IPI, ambos redutores do imposto devido, com prejuízo material às fazendas, e dessa maneira propicia ao agente ou ao intermediário uma vantagem econômica ilícita, decorrente do produto da venda ou da intermediação; ou o agente que usa documento falso e se credita do que não podia fazê-lo, incorre nas penas do estelionato contra a Fazenda (tecnicamente, art. 1º, *caput*, da Lei nº 8.137/90).

Todavia, surgindo o *concurso formal*, aplicam-se as regras do crime progressivo: o falso é o crime-meio, necessário e antecedente do estelionato, este, o crime-fim, visado pelos agentes. O concurso formal é caracterizado quando o agente ou o intermediário ou mesmo o utilizador, em uma única ação, praticam o estelionato com o uso do documento falso.

Nesta hipótese, ocorre a consumação pelo concurso aparente de normas, isto é, aparentemente, há implicitamente um confronto entre normas penais.

Se o agente, nessas condições, é absolvido pelo estelionato, que era o objetivo final a ser conseguido com o uso do falso, nada impede que também o seja pelo crime-meio (o falso), quando este é necessário à obtenção do estelionato, isto é, do crime-fim (STJ, REsp nº 1.391-SP, 6ª T., DJU de 2.4.1990, p. 2.463).

Consoante observamos, o Superior Tribunal de Justiça considera o estelionato (delito-fim) de maior gravidade social, quando em concurso formal ou material com a falsidade ideológica ou material; ou com o uso de documento falso.

É importante salientar que o dano no crime de estelionato é sempre material, deixando vestígios físicos e documentais, o que importa em ser periciável o fato delituoso, que se transforma em prova indispensável e essencial à materialidade e à autoria ou co-autoria. Será pelo exame das provas materiais e das circunstanciais que se aferirá o dolo específico do agente, que no estelionato é sempre caracterizado pela vontade do agente inescrupuloso de auferir vantagem ilícita, imoral, com o emprego de qualquer meio, artifício, engodo ou ardil, de forma a induzir, convencer, ludibriar e enganar conscientemente a vítima, quando com ela age diretamente; ou, sob o mesmo manto, quando aplica golpe contra a Fazenda, agindo então indiretamente, sem contato direto com ela ou com seus servidores.

O golpe contra a Fazenda, porém, pode contar com a participação de maus servidores públicos.

4.11. Uso de documento falso. Corpo de delito

Sendo a acusação de uso de documento falso, que se encontra apreendido nos autos, a materialidade do falso, deve ser objeto de exame de corpo de delito, sob pena de nulidade.

O fundamento que exige a perícia necessária, de cunho técnico (grafotécnica), visa comprovar a materialidade; comprovar a idoneidade do falso; podendo ser contraditada por assistente técnico (STJ, RSTJ 32/277-287).

4.12. Uso de documento falso. Estelionato. Levantamento do FGTS

Empregando documentação falsa, a quadrilha obtinha o levantamento do FGTS, com a justificativa aparentemente normal de que o empregado despedido iria trabalhar como autônomo, por conta própria (ou estabelecer-se como microempresário, simulações que caracterizaram o ardil, engodo, artifício). O levantamento era conseguido sempre com o concurso material de funcionária subordinada ou amante de um dos quadrilheiros.

Tipificado o crime único de estelionato e não o de uso de documento falso (STJ, RSTJ 25/367-375).

4.13. Notas e recibos frios. Exemplos práticos de falsidade ideológica. Uso de documento falso. Quadrilha ou bando. Sonegação fiscal prescrita. Supressão ou redução de tributos.

Notas fiscais e recibos frios caracterizam o delito de falsidade ideológica em sua representatividade material, física e concreta, porque:

a) registram, por inserção feita em seu conteúdo material, atos, fatos, operações que não existiram no mundo concreto, real e físico;

b) essa inserção se refere a fato juridicamente relevante, que tem por finalidade reduzir ou suprimir impostos;

c) nas notas com subfaturamento ou nos recibos em idênticas condições, o valor real ou a quantidade real, foram omitidas do conteúdo material do documento fiscal, o que caracteriza também a falsidade ideológica por omissão de fato juridicamente relevante, que tem por fim beneficiar algum interessado, ludibriar sócios, acionistas, formar o Caixa 2 etc.

O uso de documento falso alcança também o delito de falsidade ideológica, porque o art. 304 do Código Penal contém ou faz expressa remissão aos arts. 297 até 302, notando-se que o próprio falsário, isto é, que confeccionou ou determinou que seu preposto o fizesse, não pode ser sujeito do delito do art. 304, já que este alcança o terceiro que vai usar o documento falso.

Pode acontecer que o delito-fim (a supressão ou a redução do tributo ou da contribuição) a que se refere o art. 1º, *caput*, da Lei nº 8.137/90 (antigo crime de sonegação fiscal), esteja penalmente prescrito em sua punibilidade.

Nesta hipótese, seriam puníveis os crimes de falsidade ideológica e, se existente o de quadrilha ou bando (*v.g.* comum em tema de notas frias porque existem falsários, vendedores de notas e recibos frios e os usuários, perfazendo mais de três)?

A resposta é positiva porque:

a) os crimes de falsidade ideológica e o de supressão ou redução de tributos ou contribuições são autônomos; o primeiro é crime-meio e o segundo é sempre crime-fim, e estão separados por local, data, circunstâncias, pessoas;

b) o crime de falsidade ideológica representa sempre um dano potencial muito grande para a fé pública que os documentos em geral devem ter, em relação à credibilidade que a sociedade neles deposita, representando, em relação ao crime-fim, um perigo potencial, que independe de resultados materiais;

c) já o crime de formação de quadrilha ou bando, além de ser autônomo, é essencialmente formal, não dependendo de acordos, ajustes, pactos, contratos ou de resultados materiais obtidos. Representa, por isso mesmo, alta periculosidade dos agentes. Aí a razão que exige o recolhimento à prisão para recorrerem da sentença ou acórdão condenatórios, sendo incabível *habeas corpus,* para aguardarem soltos. O perigo do agente solto é um grave risco à ordem pública, à sociedade, ao meio coletivo; e em se tratando de delito ligado à ordem tributária, a eventual vítima seria a Fazenda Pública, o que dá uma gradação maior, porque está em jogo o próprio interesse público. Chama-se a atenção do leitor para a presença do *concurso de crimes* quando, além da falsidade ideológica, existir também a formação de quadrilha ou bando.

A falsidade ideológica não ocorre apenas em relação às notas frias, aos recibos frios, mas, também, nos seguintes casos exemplificados:

1º) Balanços ideologicamente falsos, que omitem ou registram contas ou valores fictícios para demonstrar, perante fornecedores, o fisco, bancos, clientes, sócios, acionistas, terceiros em geral, uma situação jurídica, econômica ou patrimonial que na realidade não existe. A análise de balanços e a comparação dos resultados, bem como a auditoria em algumas contas, podem indicar falsidade ideológica;

2º) Demonstrações de contas ou demonstrações contábeis de resultados, nas condições retro, em relação a receitas, custos, despesas, gastos, tributos e contribuições (omissões ou inserções);

3º) Tributos e contribuições que, embora devidos, juntamente com correção monetária, multas e juros de mora, não foram pagos, nem provisionados (omissão de fato juridicamente relevante) no balanço geral do exercício em que ocorreu o respectivo fato gerador, não havendo anistia, nem remissão total;

4º) Créditos de terceiros que, embora pagos, continuam no balanço (passivo fictício), por insuficiência de saldos positivos de caixa ou bancos (omissão de receitas);

5º) Lançamentos contábeis nos livros diários legalizados (que são equiparados a documentos públicos para efeitos penais), quando não existirem física e concretamente os documentos que lhes deram origem; ou tais documentos tiverem conteúdo ou valor diverso daquele que o lançamento registrou e esse conteúdo ou valor for juridicamente relevante;

6º) Lançamentos em livros fiscais, nas condições retro, ou com origem em notas frias;

7º) Declaração de rendimentos com rendas, ganhos, rendimentos, remunerações, dividendos, lucros, todos fictícios, para obtenção de restituição ou para *comprovação* de aumento de patrimônio a descoberto, apresentada ao imposto de renda;

8º) Declaração de bens apresentada ao imposto de renda, com omissão de bens, anteriormente não declarados, para os quais não haja origem lícita de aquisição (DL nº 433, de 23.1.1969, art. 3º, parágrafo único; art. 25, § 1º, da Lei nº 9.250/95);

9º) Registro de duplicatas com assentos de duplicatas frias, que não correspondam a uma efetiva compra e venda mercantil a prazo maior de trinta dias; o mesmo em relação à duplicata de serviços que não foram efetivamente prestados;

10º) Pareceres, estudos, projetos, planos, assessorias não executados, não prestados, não efetuados, quando não se encontram provas materiais de sua existência física, concreta e real, mas há cobrança de honorários profissionais, através de recibos, de faturas e duplicatas de prestação de serviços frios, pagos com cheques ou em dinheiro para descarregar o caixa, para reduzir ou suprimir imposto de renda ou mesmo o ISS no caso das subempreitadas. Ver, no capítulo II, "Roteiro Técnico-Fiscal";

11º) Atas de reuniões de diretoria, de membros do conselho de administração de sociedades anônimas, de assembléias gerais de sociedades anônimas ou de condomínios, de limitadas, não realizadas efetiva e concretamente, que *deliberam* sobre fatos juridicamente relevantes;

12º) Contas bancárias de *fantasmas*, utilizadas para movimentação de dinheiro sujo, por bandidos do colarinho branco, doleiros, ex-presidentes da República, ex-governadores de Estado, ex-deputados e senadores, ex-prefeitos *et caterva;* por traficantes de tóxico e de rede de prostituição branca, quando são abertas e movimentadas com a conivência dos banqueiros, diretores de bancos e seus gerentes, com CPF frio ou mesmo real. Neste último caso, empregados humildes, são utilizados como *testas-de-ferro* do bandido de colarinho branco.

Sobre a punibilidade dos crimes de *falsum*, conexos ao de sonegação fiscal, ver, no capítulo II, "Sonegação fiscal", onde há decisões antagônicas, nos casos expostos, aludidos no item 3º e resposta.

4.14. Falso fiscal federal. Usurpação de cargo público. Uso de documento falso durante vinte anos. Atos inexistentes do usurpador. Responsabilidade da União

"Pessoa que durante vinte anos se intitulou agente fiscal do imposto de consumo (atual cargo de auditor fiscal da Receita Federal), e mediante uso de documentos falsos fez exame de escrita em mais de cinqüenta empresas, algumas de grande porte, em São Paulo. Condenação pela prática dos delitos capitulados nos arts. 328, *caput*, e 304 do Código Penal" (TFR, Ap. Crim. nº 2.395-SP, 2ª T., DJU-I de 17.12.1974, p. 9.424).

Sabe-se que os atos do usurpador de cargo ou função pública são considerados inexistentes, porque esses atos não chegam sequer a nascer, posto que existem apenas aparentemente: a pessoa que os pratica aparenta ser o que não é na realidade e na verdade concreta; falta-lhe uma condição essencial para que exista; falta-lhe o *sopro de vida jurídica* (Hely Lopes Meirelles, *Direito Administrativo Brasileiro*, 15ª ed., RT, SP, 1990, p. 150. Miguel Villoro Toranzo, *Introduccíon al estudio del derecho*, Editorial Pórrua S.A., México, 1974, p. 367, *a*, nº 1).

Indaga-se nesta hipótese concreta, ocorrida na maior cidade brasileira: poderia a Fazenda Nacional argüir prescrição de uma ação de repetição de indébito relativa a multas, juros e correção monetária pagos em face dos atos inexistentes do usurpador, apegando-se à letra morta do art. 1º do Decreto nº 20.910/32, nomeadamente se foi a desídia, a negligência ou quiçá o acobertamento desse falso fiscal, que agiu durante cerca de vinte anos ininterruptos, dentro da repartição fiscal, quem permitiu tal fato e o contribuinte somente depois do processo-crime ficou conhecendo o fato?

Alegação de prescrição da ação repetitória é o cúmulo do argumento de *lana caprina*... para locupletar-se às custas do ilícito que a própria Fazenda deu causa por desídia dolosa.

4.15. Uso de documento falso (arts. 297 a 302 do CP). Prescrição. Pena cominada

Sem embargos de decisões discrepantes, em regra, aplica-se ao delito de uso de documento falso (art. 304 do CP), a pena relativa ao crime de falsificação de documento ou sua adulteração (STJ, RHC nº 3.070-MG, 6ª T., DJU-I de 8.11.1993, p. 23.585).

Sobre os delitos dos arts. 301, § 1º e 304, do CP, REsp nº 165.773-DF, 5ª T., DJU-I de 13.9.99, p. 88.

4.16. Certidão negativa de débito falsa. Bando ou quadrilha. Intermediários e falsários

Tem sido constatada com muita freqüência a falsificação ou a adulteração da certidão negativa de débitos (CND), nomeadamente para que sejam concluídos:

a) escritura de compra e venda de imóveis, negociados entre particulares, quando o comprador adianta uma parcela substancial do preço da transação, ficando o pagamento final do saldo para a data da lavratura da escritura pública, quando o vendedor deverá apresentar a certidão negativa do INSS;

b) transferência de cotas de capital, com o registro na junta comercial;

c) arquivamento de atas de sociedades anônimas na junta comercial;

d) inscrição ou registro em órgãos públicos, para licitações;

e) obtenção de autorizações, permissões, concessões, de serviços públicos.

A falsificação da certidão negativa de débitos (CND) ou a adulteração da verdadeira, em sua data, finalidade ou interessado, requer o concurso de várias pessoas, havendo ainda a intermediação de outras, entre as partes contratantes.

Todos devem figurar no inquérito policial que apurará com certeza e segurança:

a) a materialidade, do *iter criminis;*

b) quem foram os mentores, os executores, os intermediários, os beneficiários;

c) a eventual participação do vendedor e do comprador;

d) a possível colaboração de servidor público.

A regra geral, nesse tipo *de falsum*, é a de formação de bando ou quadrilha, o que permite, em face da periculosidade do bando, o pedido fundamentado de prisão preventiva. Confira, a propósito, sobre a certidão negativa (INSS): Ordem de Serviço INSS/DAF nº 156, de 4.3.1997 e nº 163, de 18.6.1997. Ordem de Serviço nº 182, de 30.1.1098 (DOU-I de 4.2.1998, p. 31).

5. DANO POTENCIAL

5.1. Consumação ou caracterização

Nos delitos de dano potencial não se exige para a sua consumação ou caracterização que ocorra um prejuízo material, um dano ou lesão patrimonial.

A lei, ao tipificar determinado delito, sem exigir um resultado, opta pela mera conduta perigosa do agente e visa puni-lo, para que ele não pratique uma das condutas descritas no tipo que a lei federal estabelece. O dano potencial é uma salvaguarda do dano efetivo a ser evitado.

Em se tratando de documentos públicos de natureza tributária, previdenciária, fazendária, a lei protege e tutela a credibilidade, a fé pública que esses documentos devem ter e espelhar, sem qualquer sombra de dúvidas, mesmo porque, o mundo jurídico dos negócios não pode ficar à mercê da dúvida se o documento é autêntico ou não, se verdadeiro ou falso.

O agente que incide na conduta condenada pela lei, nesse delito (de mera conduta, porque não está condicionado à ocorrência de qualquer resultado material ou patrimonial), representa um perigo para a fé pública dos documentos fiscais (STJ, RHC nº 6.528-MG, 6ª T., DJU-I de 15.9.1997, p. 44.455).

5.2. Documentos fiscais. Consideração como documentos públicos

Para efeitos penais-fiscais, os documentos fiscais quando se referirem a formulários e impressos oficiais, criados pela legislação tributária *lato sensu*, ou mesmo pelos convênios ICMS, são documentos públicos, porque usados sempre para exteriorizar um negócio jurídico entre vendedor, comprador, entre estabelecimentos, ou servem como informações prestadas pelo contribuinte ao fisco, na forma da lei ou de seu regulamento e atos normativos. Esses documentos, depois de preenchidos, iniciam sua vida jurídica, após serem autenticadas pelo banco ou pelo órgão fazendário.

O tema foi desenvolvido no capítulo II, com exemplos atuais.

Portanto, esses documentos tanto podem incidir na falsidade ideológica (caso das notas fiscais adulteradas e das certidões negativas de débito), quanto na falsificação material (caso das notas fiscais adulteradas em valor, data etc.), quanto ao uso do documento falso, num caso e noutro.

5.3. Potencialidade do dano ausente no documento

O delito do art. 304 do Código Penal exige que o documento seja potencialmente danoso, isto é, que ele próprio, possa causar dano pela sua aparência de legitimidade.

Se está ausente esse dano potencial do documento, não se configura o delito do uso, porque este não atingirá o fim pretendido.

É o caso, *v.g.*, da grosseira falsificação do documento, de sua grosseira adulteração, de sua grosseira fabricação e congêneres (cf. STJ, REsp nº 130.776-PE, 6ª T., DJU-I de 15.9.1997, p. 44.484, 2ª coluna, *in principio*), perceptíveis de plano, por qualquer pessoa, *a olho nu*.

5.4. Dano potencial. Art. 1º, inciso 1V, da Lei nº 8.137/90

"IV – Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;"

1º) *Notas frias, recibos falsos.* O tipo penal do inciso IV alcança em cheio as chamadas *notas frias*, que são emitidas com destaque de crédito do IPI ou do ICMS, quando devidos, as quais contêm falsidade ideológica pura ou combinada com falsificação material.

O tipo alcança a cadeia completa de participantes, tais como o que planejou, detalhou, desenhou o documento falso ideologicamente ou falsificado materialmente; o que executou, imprimiu, preencheu, datilografou, processou em computador; o que distribuiu ou vendeu; e quem fez uso da nota fiscal, da fatura ou do recibo falso.

O recibo falso geralmente é emitido por sociedades de profissões, cujas atribuições compreendem a elaboração de estudos, projetos, planos, pareceres, laudos, assessoria; mas pode ser emitido também por médicos, dentistas, escritórios de contabilidade, de auditoria, de advocacia, engenharia.

Serve para reduzir lucros nas pessoas jurídicas com despesas ou custos fictícios ou para reduzir a renda líquida da pessoa física sujeita ao imposto de renda progressivo na declaração de rendimentos anuais, especialmente daquelas que usam o livro-caixa (Lei nº 8.134, de 27.12.90, art. 6º, § 2º, com vigência em 1º.1.1991);

2º) *Ciência do falso.* O tipo exige dolo em cada uma de suas figuras, isto é, a consciência plena de que o documento não é verdadeiro em sua essência, em seu conteúdo: falso ideologicamente ou foi alterado materialmente.

O dolo deve ser aferido durante o inquérito policial e durante o interrogatório pelo juiz do processo, com todas as cautelas possíveis, a fim de que se apure de forma convincente e cabal:

a) quem foi o mentor do falso;

b) quem executou;

c) quem distribuiu ou vendeu o documento falso ou inexato;

d) quem praticou a falsificação material no documento verdadeiro;

e) quem utilizou o documento;

f) a certeza de que os envolvidos sabiam do conteúdo, sua inexatidão ou falsidade.

Isso é essencial para que a denúncia não acuse sem convicção, sem provas da materialidade e da autoria, envolvendo inocentes e inocentando os verdadeiros culpados;

3º) *Perícia contábil necessária.* Em se tratando de atos e fatos que dizem respeito a documentos fisco-contábeis e a lançamentos dos mesmos em livros fiscais e mercantis, a prova pericial-contábil se torna necessária, para que o contador, funcionando como perito contador, elabore laudo técnico conclusivo sobre as letras *a* a *f* do item retro, e de cuja peça técnica, corroborada pelos depoimentos em inquérito policial e em juízo criminal, a denúncia possa ser confirmada com a condenação dos verdadeiros culpados.

A perícia deve ser procedida sempre antes da denúncia, em contraditório pleno, com a fiscalização de assistentes técnicos (também contadores).

Tem sido observado, na prática, que em matéria de notas frias e documentos falsos, os mentores e os que obtêm vantagem econômica ilícita, se escondem atrás de modestos e humildes prepostos ou empregados subalternos, que apenas executam ordens superiores, sem discuti-las, porque se o fizerem perderão o emprego.

Acredita-se que não seja ético, nem moral, punir prepostos com salários modestos, e deixar *a cavaleiro* os verdadeiros mentores e os que auferiram vantagem com o documento falso ou inexato;

4º) *Crime de mera conduta.* O tipo penal do inciso IV, não exige qualquer resultado material. Logo, trata-se de crime de mera conduta. A lei reprime a potencialidade do dano que o documento contém em si mesmo.

5º) *Dano potencial.* O tipo penal do inciso IV não faz referência a resultado, finalidade, nem ao objetivo que o agente tinha em mente.

Diante destas *coordenadas*, conclui-se que o delito não exige resultado, sendo antes punível por dano potencial. É crime de mera conduta dolosa, instantânea.

Qualquer um dos atos elencados no inciso IV (elaborar, distribuir, emitir por qualquer meio ou processo; utilizar, isto é, fazer uso) contém em si um dano potencial contra a *ordem tributária*, desde que se integre no tipo ou na condição elementar do delito: o documento objeto de um dos atos deve ser falso (ideologicamente; ou verdadeiro com posterior falsificação material);

6º) *Documento.* O tema foi estudado com exemplos práticos no capítulo II, em "Documentos fiscais";

7º) Inexato. O vocábulo, em seu sentido fiscal-penal, tem conotação e se dirige para aquilo que não é verdadeiro, não exato; retrata, o documento inexato, algo, ato ou fato diverso daquele que ocorreu. A inexatidão do documento tanto pode se referir à falsidade ideológica quanto à falsificação material, esta introduzida no documento verdadeiro, após a sua confecção (na data, no valor, ou em outro elemento relevante do documento); ou mesmo, introduzida no documento ideologicamente falso.

O inexato, portanto, em sua conformação fisco-penal, não corresponde ao verdadeiro, ao concreto, ao real, tal como se verificou ou ocorreu na época do ato ou fato (recebimento, pagamento; circulação, saída, venda, prestação de serviços etc.). A inexatidão do documento exigirá perícia contábil, para afirmá-la ou infirmá-la.

6. CND FALSA. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS

Este tema já foi abordado, restando aqui complementá-lo, pondo em destaque, pela sua freqüência cotidiana, noticiada pelo Diário Oficial da União alguns casos para providências das autoridades previdenciários ou tributárias:

1º) Certidão negativa de débito falsa (CND), mas que é preenchida em formulário próprio, oficial, utilizado normalmente pelo órgão público respectivo, federal, estadual, municipal ou entidade autárquica, formulário esse que foi extraviado, furtado, subtraído do órgão, com ou sem participação de servidores públicos ou de funcionários de empresas terceirizadas, que prestam serviços ao órgão ou repartição pública fazendária ou previdenciária;

2º) Certidão negativa de débitos (CND) falsa, que se apresenta em idêntico formulário, que é comprada de quadrilha de falsários, atestando a inexistência de débitos, quando a empresa ou o contribuinte, pessoa física, são devedores da respectiva Fazenda Pública *atestante*;

3º) Certidão negativa de débitos (CND) aparentemente legítima, fornecida regularmente pela própria Fazenda Pública federal, estadual, municipal ou por autarquia fiscal, fazendária ou previdenciária, certificando que o beneficiário nada deve, quando na verdade existe dívida já constituída em caráter definitivo, inscrita na dívida ativa, mas ainda não

executada judicialmente; ou então, existe dívida *in fieri*, isto é, dívida constituída definitivamente, mas ainda não inscrita na dívida ativa; ou simplesmente, existe auto de infração ou notificação fiscal, com prazo exaurido para defesa administrativa ou para recurso.

Aqui, o problema é grave, porque, ou o servidor público certificou sem ressalva a inexistência de dívida, quando esta existia, e o fez por lapso, distração, erro, equívoco, engano, isto é, por culpa *in faciendo*, e por culpa *in vigilando* de quem a subscreveu e não verificou a autenticidade do que foi certificado; ou, o caso é de conivência entre os servidores públicos que emitiram, assinaram e chancelaram a certidão, seja através de corrupção, seja por amizade ou em pagamento de dívidas com a empresa beneficiária ou com o contribuinte pessoa física beneficiário.

Cabe lembrar Richelieu: "Não há maior crime contra os interesses públicos, do que ser indulgente com aqueles que os violam".

A utilização ou o uso da certidão negativa de débitos (CND) processa-se em várias modalidades, tais como, exemplificadamente:

a) viagens ao exterior, quando ela é obrigatória;

b) participação de empresas em concorrências públicas; leilões fiscais ou de privatização; em licitações para execução de obras ou fornecimento de serviços ou de produtos, bens, mercadorias;

c) arquivamento de distratos sociais, atas de assembléias gerais de sociedades anônimas, declarações de firmas individuais, contratos sociais etc., quando a legislação federal sobre registro de comércio exige tal certidão negativa de débitos (CND);

d) venda de empresas, como meio de persuadir os compradores de que a empresa a ser vendida, nada deve ao fisco;

e) escrituras definitivas de compra e venda de imóveis;

f) registro de convenções de condomínios, divisão, especificação no registro de imóveis, quando exigido por lei federal;

g) nos casos expressos exigidos pela Lei federal nº 8.212/91, com as alterações posteriores.

7. FALSIDADE IDEOLÓGICA E ESTELIONATO

7.1. Tributo e contribuições em atraso. Recolhimento em guias ou impressos oficiais em desuso

Em tese, caracterizam indícios veementes de falsidade ideológica, como ponte, veículo ou meio, com o intuito de consumar um estelionato contra o contribuinte, o recolhimento ou, na verdade, a aparência do ato, em modelos antigos, quando tributos ou contribuições em atraso só podiam ser recolhidos:

a) em guias ou impressos oficiais próprios, específicos, em uso no momento do recolhimento na rede bancária autorizada;

b) com a aposição prévia de visto da repartição competente, da administração fazendária ou previdenciária, na nova guia ou no novo impresso oficial, já devidamente preenchi-

do, e sempre antes da efetivação do recolhimento em bancos, e da autenticação das guias ou impressos.

Neste caso, são usadas guias antigas, em desuso, ou impressos que não mais podem ser utilizados.

O fato deve então ser investigado junto ao banco que figura como recebedor e autenticador das guias ou dos impressos, onde consta o pagamento do tributo ou da contribuição atrasada, bem como junto aos computadores da respectiva Fazenda Pública, que nada registraram.

Positivado que o banco nada registrou nesse dia, nada registrou quanto ao contribuinte, deve ser instaurado de imediato o inquérito policial, e procedida a busca e apreensão das guias ou dos impressos, devendo serem ouvidos em declarações: a) os representantes legais da pessoa jurídica ou o titular da firma individual, *beneficiários*; b) as pessoas que datilografaram ou imprimiram em computador as guias ou os impressos em desuso; c) as pessoas que teriam autorizado ou tido conhecimento prévio do procedimento; d) as pessoas que teriam servido de eventuais intermediários na execução da falsidade ideológica (escritório de contabilidade, assessoria, auditoria, despachantes, etc.).

A vítima do estelionato, caso o contribuinte tenha reembolsado o valor das guias ou dos impressos ideologicamente falsos, é o contribuinte e não a Fazenda Pública a que se refere o tributo ou a contribuição, já que perante ela, o contribuinte continua devedor (salvo se o *recolhimento*, mesmo fictício, tenha dado *entrada* no sistema da Fazenda, nos computadores desta e quitado a dívida, total ou parcialmente, com a conivência de servidor público).

Positivado que a empresa, a firma individual ou a pessoa jurídica participou da trama, seja para vender a empresa, o estabelecimento, seja para pretender participar de licitações, seja para arquivar atos no registro do comércio, seja para lavrar escrituras de imóveis, para averbá-las na matrícula destes, ou para lavrar escrituras de imóveis, para averbá-las na matrícula destes, ou para obter financiamentos junto a bancos, ela não será mais a vítima, mas, isto sim, por intermédio dos seus agentes penais responsáveis, co-autora, partícipe ou mesmo autora do crime de falsidade ideológica que, nesta hipótese, não terá a figura do crime fim: o estelionato, mas será o delito único. Haverá, aí, o crime isolado de falsidade ideológica, atingindo a fé pública dos documentos em geral.

Cabe ao Ministério Público oferecer denúncia contra todos os implicados, cuja culpabilidade, grau de participação, nexo de causalidade, já devem estar provados e demonstrados documental ou pericialmente, a fim de que a ação penal pública incondicionada não seja dividida, em hipótese alguma.

A competência, no caso da falsidade ideológica ou do estelionato contra o contribuinte, é da justiça comum. Se houve lesão à Fazenda Pública estadual ou municipal, esta competência continua. Nas hipóteses do inciso IV do art. 109 da Constituição, a competência será da Justiça Federal.

8. O *FALSUM* DIANTE DA JURISPRUDÊNCIA

Consoante jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, certos fatos não tipificam delitos referente ao *falsum*, em várias de suas modalidades, como se vê dos seguintes exemplos:

8.1. Falsidade de fotocópias ou xerox, não autenticadas

Não ocorre o delito, isto é, não se caracteriza o delito, se a xerocópia, xerox ou fotocópia não estão autenticadas em tabelião, não sendo, pois, documento, na exegese do art. 365, III, do Código de Processo Civil e do art. 232, parágrafo único, do Código de Processo Penal (STJ, 5ª T., RHC nº 3.446-7-AP, DJU-I de 30.5.1994, p. 13.493).

8.2. Uso de documento falso. Art. 304 do Código Penal. Fotocópia não autenticada

"Xerox ou fotocópia não autenticada, não caracteriza o delito de uso de documento falso" (STJ, RHC nº 7.472-PR, 5ª T., DJU-I de 13.10.1998, p. 140).

A autenticidade do xerox ou da fotocópia, é exteriorizada, e conseqüentemente materializada pela *chancela* mecânica, elétrica ou eletrônica do tabelião ou notário público, e hoje acrescida de um selo de controle e garantia; ou pela autenticação mecânica do serviço de reprografia do tribunal.

A conferência da concreta autenticidade é necessária, como um verdadeiro atestado de idoneidade física, no sentido de que a cópia ou a fotocópia é uma reprodução fiel do documento original, de onde foi extraída. O mesmo se aplica às xerox ou xerocópias.

Inexistindo o original para a conferência, e se alguém atesta que o viu, para autenticar a cópia, a fotocópia, em tese, estaria ocorrendo um delito de *falsum*.

Mesmo no crime, aplicam-se as normas dos arts. 365, III, 368 e seu parágrafo único, 369, 370, 371, 372, 373 a 389 do Código de Processo Civil, subsidiariamente, sempre que a lei adjetiva penal for omissa ou estiver completamente defasada no tempo, em face do avanço da tecnologia, da documentoscopia, da informática, da eletrônica. Enfim, os métodos tecnológicos evoluíram, já a lei processual penal parou no tempo e no espaço...

8.3. Fotografias

Fotografias, desde que com data no próprio negativo, de forma que possam ser contraditadas, servem de provas em juízo.

Inexistindo a data no negativo, a fotografia perde a sua força, servindo apenas de uma fonte indireta, não tendo eficácia como prova, porque não se tem como aferir, verificar ou certificar a exatidão do que ela espelha ou transmite, seja em face da falta da data no negativo, seja pela possível *montagem* de que pode ter resultado, ou seja, mesmo pela inexistência do negativo, que é peça essencial, desde que contenha nele mesmo e diretamente a data em que a foto foi tirada, para evitar adulteração, montagem, falsificação.

Outro elemento importante que deve também vir diretamente no negativo da fotografia, é o lugar e o local onde ela foi tirada, para que assim se evite forjar uma espécie de quase-flagrante relativo a um lugar, quando a fotografia foi tirada em outro local.

Existindo, pois, diretamente no próprio negativo a data exata (dia, mês, ano e se possível a hora), bem como o lugar ou local onde a fotografia foi tirada, ter-se-á elementos materiais que constituem prova, a qual mesmo não sendo absoluta, contém elemento mate-

rial da verdade que reflete ou espelha, em relação à pessoa, ao lugar, à data; ou em relação à data, ao estabelecimento, ao local, aos estoques fotografados etc.

8.4. Requerimento. Petição. Recurso. Ação

"Não caracterizam, em tese, o delito do art. 299 do Código Penal, porque petições, requerimentos, não são considerados *documentos* para efeito deste artigo. São peças sujeitas à verificação posterior" (STJ, REsp nº 137.739-RS, 6ª T., DJU-I de 13.10.1998, p. 193).

Estas peças são instrumentos do exercício de um direito, que se sujeitam ao crivo do contraditório e da própria contestação ou verificação de terceiros, contra os quais as petições judiciais, os recursos, as ações são dirigidas ou manejadas, ao passo que o *documento* para fins do *falsum*, deve *valer por si mesmo*, independente de outros elementos, de outros documentos, o que não acontece com os requerimentos, as petições, as ações, os recursos, que necessitam de outros elementos que os embasam – como as provas do direito material, do legítimo interesse, além, obviamente, das peças materiais que os acompanham.

8.5. Falsificação documental. Documento completo, acabado

Para caracterização da falsificação documental, o elemento material, o documento, dever estar concluído, montado, acabado, fabricado, tornado com a aparência de verdadeiro.

O documento é o próprio instrumento material do delito na modalidade; é quem atesta a falsificação documental.

Documento incompleto, inacabado, não formado totalmente, não concluído, não fabricado, nem montado, não se presta a aperfeiçoar, nem a consumar o delito supra. Inteligência da decisão do STJ no RHC nº 7.744-SP, 6ª T., DJU-I de 19.10.1998, p. 159.

8.6. Documento público. Dano potencial. Dolo genérico

A vontade consciente de *falsificar* um documento público, que é então *fabricado* com todas as características que aparentam tratar-se de um documento autêntico, verdadeiro, sem rasuras, sem emendas, raspagens, em papel idêntico, na mesma cor do documento verdadeiro; ou de *alterar o documento público verdadeiro*, não exige dolo específico, mas, em face da presença do dano potencialmente lesivo de conduta, a presença do dolo genérico está marcada, assegurada.

Se o impresso comprado em papelaria não é ainda um documento público, ele adquire tal *status* tão logo preenchido, e autenticado pela repartição pública, ou mesmo pelo banco, após o recebimento de impostos e contribuições. A partir da chancela mecânica, elétrica, eletrônica, que lhe é aposta, o impresso oficial preenchido transforma-se em documento público.

Exemplificando, confira sobre o tema o Superior Tribunal de Justiça (REsp nº 116.011-PR. 5ª T., DJU-I de 16.11.1998, p. 110).

Falsificar pode ter o significado jurídico-penal de: criar um documento, fazer nascer ou dar vida a um documento, fabricar um documento, utilizando-se de meios adequados, sejam eles mecânicos, físicos, químicos, elétricos, eletrônicos; ou de adulterar o documento.

Alterar é introduzir no documento verdadeiro algum elemento relevante, modificando o já existente no documento, como a data, o nome do beneficiário (contribuinte), prazo de validade (caso das CND), a chancela, o valor quitado etc.

Também pode se referir à introdução no documento verdadeiro de um elemento novo, mas falso, colocado pelo falsário.

Punibilidade. A punição da falsificação, da alteração, tem fundamento na potencialidade do dano, que o fato relevante representa por si só, atingindo em cheio a fé pública que os documentos públicos devem ter, quando à sua segurança e credibilidade perante a coletividade.

Daí que não interessa neste caso, sendo mesmo irrelevante se o documento falsificado ou alterado foi usado ou não, se ele atingiu ou não o seu fim ilícito. Se o documento falso, fabricado, foi usado ou não.

A punição não é pelo uso, mas, sim, pela potencialidade do dano que o documento público falsificado ou que o documento público verdadeiro alterado representa para o próprio interesse público, em termos de credibilidade e de segurança.

A não-punição, neste caso, equivaleria a um verdadeiro incentivo *às oblíquas*, para que bandos ou quadrilhas de falsários continuassem agindo diante das barbas das autoridades, levando o caos à ordem jurídica e na fé pública dos documentos, que perderiam, assim, sua credibilidade.

Constitui até argumento de *lana caprina* defender o réu, sob a alegação vazia e oca de que ele não chegou a utilizar, nem a usar o documento falsificado ou alterado, nem utilizou o documento falso.

Daí, diante da potencialidade do dano que o documento público falso ou o verdadeiro que foi adulterado, falsificado, espelham por si só, independente do seu uso ou utilização, é que o dolo do agente não precisa ser específico, próprio. O dolo nestes casos é o genérico.

8.7. *Falsum* e estelionato. Falsum e sonegação fiscal. Crime-meio. Crime-fim. Absorção. Consunção

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça encaminha-se para firmar-se no sentido de que o *falsum* (crime-meio ou ponte), fica absorvido pelo crime-fim (o estelionato), pela teoria da consunção, se o *falsum* se exauriu numa única ação, não mais podendo ser utilizado (C. Comp. nº 24.247-MG, 3ª Seção, v. u., DJU-I de 7.6.99, p. 40; C. Comp. nº 25.134-SP, 3ª Seção, DJU-I, 9.8.99, p. 152; C. Comp. nº 23.047-DF, 3ª Seção, DJU-I, 4.10.99, p. 38).

Há, porém, como já enfocamos neste tomo, decisões do Supremo Tribunal Federal contrárias a tal entendimento; resumindo-as, teríamos o crime de *falsum* tem dano potencialmente lesivo à fé pública dos documentos em geral, perante a coletividade (segurança, credibilidade), e assim, é o crime mais grave, que não pode ser absorvido pela consunção, pelo crime patrimonial ou de resultado (no caso, pelo estelionato ou mesmo pela sonegação fiscal).

9. RESUMO DOS CRIMES CONTRA A FÉ PÚBLICA

Resumindo os crimes contra a fé pública, estudamos cada um deles, suas particularidades e peculiaridades e a competência para o processo e julgamento:

1º) Os crimes aqui estudados podem ocorrer *isolados,* sem qualquer nexo com os delitos de sonegação fiscal (supressão ou redução de tributos e de contribuições ou de apropriação indébita fiscal ou previdenciária). É o caso típico da certidão negativa de débitos (CND) falsa ou adulterada em sua data, finalidade, beneficiário, que vai ser apresentada em licitações ou concorrências públicas; arquivamentos na junta comercial ou em registro civil das pessoas jurídicas; em escrituras de compra e venda de imóveis ou no registro de imóveis, para averbações; em inscrições de firmas nos cadastros de fornecedores da União Federal, suas autarquias ou empresas públicas federais; em distratos regulares de sociedades mercantis, perante a Receita Federal e junta comercial etc.;

2º) Nos crimes isolados avalia-se a potencialidade do dano espelhado pelo próprio documento falso ou falsificado, isto é, se ele, por si só, é capaz de atingir o objetivo que o seu portador ou beneficiário pretendia, pela aparência de legitimidade que possui; ou, em outras palavras, se o documento falso, falsificado, forjado, adulterado, mostra uma perfeição capaz de enganar o servidor de inteligência mediana ou comum, o que é afastado pela aparência grosseira ou da sua falsificação ou adulteração grosseira, facilmente perceptível. Se o documento, por si só, não será aceito na repartição e para o fim a que o agente pretendia, em face do grosseiro vício de legitimidade que ele apresenta, não ele tem a potencialidade do dano, não ocorrendo o delito do art. 304 do Código Penal;

3º) Já nos crimes-meio, onde ocorrem, conforme as hipóteses concretas, a falsidade ideológica, a falsificação material ou documental e o uso do documento falso, ele é o meio ou a *ponte* para atingir e consumar o crime-fim, que é primordialmente o da supressão ou redução dos tributos ou das contribuições legalmente devidas, isto é, atingir o resultado material e a obtenção do lucro fácil, com o não pagamento do tributo ou da contribuição, ou com o pagamento a menor que o devido;

4º) A denúncia deverá, pois, narrar circunstanciadamente, fazendo remissão obrigatória às provas colhidas no inquérito policial e na perícia contábil conclusiva: todos os detalhes, *o modus operandi,* em que consistiu o *falsum,* os participantes de todas as fases dos crimes isolados ou dos crimes-meio, a potencialidade do dano do documento falso ou falsificado; a consecução do crime-fim, com a utilização do crime-meio, o montante do dano, em se tratando da consumação do crime-fim;

5º) O capítulo III é completado com o estudo prático que foi feito no capítulo VI.

6º) "Não existindo lesão direta a bens, serviços, rendas, ou interesses da previdência social, compete à justiça comum dos Estados processar e julgar o crime de estelionato praticado mediante falsificação de guias de recolhimento de contribuições previdenciárias", sendo a vítima, no caso, o particular (Súmula 107; STJ, C. Comp. nº 17.150-MG, 3ª Seção, DJU-I de 3.11.1997, p. 56.212-213);

7º) "Falsificação e uso de documento falso lavrado em papel timbrado do INSS". Competência da justiça comum dos Estados (STJ, C. Comp. nº 16.868-SP, 3ª Seção, DJU-I de 17.11.1997, p. 59.403). No caso deste item, tratava-se de atestado falso, utilizado por empregado, para abonar faltas junto ao empregador;

8º) "Falsificação e sonegação fiscal. Extinta a punibilidade deste crime, cessa a competência da Justiça Federal, para os fatos remanescentes, de competência da justiça comum dos Estados" (sic!...) (STJ, HC nº 5.105-RJ, 3ª T., DJU-I de 2.12.1996, p. 47.692);

9º) "Falsificação documental que visava o próprio INSS, mas que não foi a este dirigida. Competência da justiça comum dos Estados (STJ, C. Comp. nº 12.353-4-SP, 3ª Seção, DJU-I de 9.12.1997, p. 64.590).

10º) Erro ou *falsum*? Cumpre que se empreste o maior relevo, dada a relevância transcedental do tema, relativo à diferença essencial e fundamental que distingue o erro do delito de *falsum* (falsidade ideológica, especialmente). O erro a ser detectado pela perícia contábil consiste em equívocos em lançamentos contábeis ou fiscais, em livros mercantis ou nos livros fiscais, seja pela intitulação errônea (no título) da conta, no código, em valores e datas, facilmente constatáveis pelo confronto com o documento que deu origem ao lançamento. O erro pode ainda se referir ao nome de empresa, entidade, órgão, pessoa jurídica ou pessoa física, detectável da mesma maneira. Pode ainda decorrer de falta de conciliação nas contas que apresentam divergência em saldos (bancos, fornecedores, caixa etc.), ou derivar de transportes de somas, de saldos errôneos; lançamentos omitidos sem dolo, nas épocas próprias. Enfim, lapsos do ser humano, onde não existe dolo.

Já o *falsum* exige dolo, a vontade consciente de forjar, de simular, de omitir fato juridicamente relevante, seja no documento, seja no lançamento. Ou efetuar o lançamento, a emissão do documento, inserindo fato juridicamente relevante, porém, falso, irreal, eqüidistante da verdade.

Procede-se ao confronto do documento ou do fato ao qual está vinculado ou teve origem o *novo documento* contendo *o falsum*.

O mesmo procedimento far-se-á em relação a qualquer lançamento em livro mercantil ou em documento fiscal.

A verdade real, na maioria das vezes, precisa ser investigada contabilmente a fundo, posto que o mascaramento dos falsários, dia-a-dia, vai adquirindo técnica e perfeição, com o emprego da informática e de seus recursos.

O que não pode, em hipótese alguma ocorrer é o Ministério Público denunciar alguém, imputando-lhe a responsabilidade penal pelo delito do *falsum* como crime isolado, contendo dano potencial, ou como crime-meio utilizado para a consumação de supressão ou redução de tributos ou de contribuições, quando, na verdade, se trata de simples erro. E isso acontecerá sempre que não for efetuada a perícia contábil antes do oferecimento da denúncia.

11º) *Notas frias*. Os delitos relativos às notas frias, merecem destaque todo especial, em face das complexidades que apresentam, não se tratando, pois, de questões simples. A seguir, damos exemplos com as condutas dolosas dos agentes que normalmente aparecem nessas "transações" com notas frias:

a) O emitente da nota fria que não a escriturou em seus livros, e assim, não se debitou pelos impostos que estacou nessa nota (*v.g.* IPI, ICMS). Vendeu a nota para outro contribuinte desses dois impostos, ou para um contribuinte do ICMS, obtendo assim, vantagem econômica ilícita, através de um intermediário ou "corretor de negócios". O emitente incide nos delitos de falsidade ideológica e de estelionato, e aquele intermediário que também recebeu a paga ou comissão, figurará como co-autor apenas do estelionato. A vítima aí, por ora, é o particular.

b) O contribuinte comprador dessa nota fria, escriturou-a em seus livros, aproveitou os créditos fiscais, obtendo com isso, redução dos impostos (seja do IPI mais ICMS, seja de qualquer um deles). Este usuário incidirá nos crimes de: uso de documento falso e sonegação fiscal (CP, art. 304 e 1º, *caput*, da Lei nº 8.137/90).

c) O emitente da nota fria, "cedeu-a, emprestou-a", gratuitamente, sem qualquer vantagem econômica ilícita, e sem a participação daquele intermediário, mas permitindo com sua conduta dolosa, que o contribuinte da letra "b" retro, agisse como aí descrito. Esse emitente agora, pode ser enquadrado, em tese, nos crimes de falsidade ideológica e na co-autoria de sonegação fiscal, a teor do art. 11, da Lei nº 8.137/90.

d) O emitente agiu como na letra "a", mas, o usuário (letra "b"), não chegou a escriturar a nota fria em seus livros, nem conseqüentemente, chegou a reduzir ou a suprimir qualquer imposto ou contribuição, em face da apreensão da nota fria pelo Fisco ou pela Polícia. Neste caso, entendemos que só o emitente pode ser punido (falsidade ideológica e estelionato).

12º) Incide em falsidade ideológica o auto de penhora ou de arresto, sobre bens inexistentes. Agente do delito será o Oficial de Justiça que lavrou o auto de penhora (ou arresto), de bens inexistentes, confiando exclusivamente na palavra do devedor, executado ou terceiro garante.

Saúde, Previdência e Assistência Social...

Ao invés de se tributar fortemente o especulador de Bolsas, a importação desenfreada de supérfluos, o Crime Organizado, o Contrabando e o Descaminho, coloca-se a carga tributária sobre a produção nacional, o assalariado e o profissional liberal.

Fala-se até em coibir a Lavagem de Dinheiro Sujo, mas, com a manutenção do sigilo bancário e a fiscalização que permitiu que, entre 1992 até 1998, fossem enviados ao exterior, pelas Contas CC 5, nada menos do que R$ 124 bilhões (STF, Inq. nº 1619-5-DF, DJU-I de 11.4.2000, p. 10), quem poderá acreditar no combate à essa Lavagem, se não se quebra o sigilo, não se fiscalizam o milhões negociadas nas Bolsas ou remetidos para o exterior, sem que se saiba qual a origem, e qual a causa dessa sangria?

Um regime ou sistema dessa jaez, é um ótimo incentivador da Sonegação Fiscal e um "alento" para o Crime Organizado prosperar no Brasil, graças à omissão dolosa e à falácia dos Planos...

São Paulo, 30 de julho de 2000

Samuel Monteiro
Autor

SAMUEL MONTEIRO

"DOS CRIMES FAZENDÁRIOS"

Temas que o leitor encontrará na INTRODUÇÃO, e que convidam à leitura e à meditação, sobre o descalabro e as injustiças fiscais que predominam no Brasil, atualmente:

1. AGENTES DO FISCO – FISCAL DO INSS
2. AS INJUSTIÇAS FISCAIS:
   - ICMS sobre movimentação física de mercadorias
   - Créditos fiscais acumulados do contribuinte, sem correção monetária
   - Fato gerador do ICMS, presumido (art. 150, § 7º da CF/88, EC nº 03/93)
   - FINOR/FINAM : os milhões ali "injetados", sem retorno certo
   - Redução do IPI, para as montadoras (CF/88, art. 151-1, 1ª parte; Lei nº 9826/99)
   - Perdas de Câmbio de janeiro de 1999 e sua amortização parcelada
   - Compensação de Prejuízos no IRPJ (Lei nº 9.065/95)
   - Compensação do INSS (Leis nº 9.032 e 9129)
   - Lucro dos especuladores de Bolsas
   - Bancos quebrados e os milhões do PROER...
   - ETC.
3. AS ORIGENS DA IMPUNIDADE NO BRASIL
4. AS LEIS E O PRINCÍPIO MORAL DA AUTORIDADE
5. A RESPONSABILIDADE PENAL ILIMITADA
6. DIFAMAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS E FÍSICAS
7. AS OMISSÕES DOLOSAS E O CRIME ORGANIZADO
8. OS CRIMES CONTRA A PREVIDÊNCIA SOCIAL:
   Lei Federal nº 9.983/2000, comentada

E OUTROS ASSUNTOS DE INTERESSE GERAL.

IGLU EDITORA
IGLU EDITORA LTDA.
RUA DUÍLIO, 386
05043-020 - SÃO PAULO - SP
TEL.: (011) 3873-0227

ISBN 85-7494-001-1
9 788585 749408