

**FACULDADES INTEGRADAS
“ANTÔNIO EUFRASIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: MOMENTO CONSUMATIVO
E INÍCIO DA PRESCRIÇÃO**

Pamela Cristina Teline

Presidente Prudente/SP
2007

**FACULDADES INTEGRADAS
“ANTÔNIO EUFRASIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: MOMENTO CONSUMATIVO
E INÍCIO DA PRESCRIÇÃO**

Pamela Cristina Teline

Monografia apresentada como requisito parcial de Conclusão de Curso para a obtenção do Grau de Bacharel em Direito, sob a orientação do Prof. Jurandir José dos Santos.

Presidente Prudente/SP
2007

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: MOMENTO CONSUMATIVO E INÍCIO DA PRESCRIÇÃO

Monografia de Conclusão de Curso
aprovada como requisito parcial para
obtenção do Grau de Bacharel em Direito.

Jurandir José dos Santos
Orientador

Examinador

Examinador

Presidente Prudente/SP, ____ de _____ de 2007.

Aos meus pais José Donizeti Teline e Maria Izabel Temporim Teline, pessoas extraordinárias, sem as quais não seria possível a conclusão desta etapa de minha vida.

A sabedoria não se transmite. É preciso que a gente mesmo a descubra depois de uma caminhada que ninguém pode fazer em nosso lugar, e que ninguém nos pode evitar. Porque a sabedoria é uma maneira de ver as coisas

Proust

AGRADECIMENTOS

A Deus, pelo dom da vida;

Aos meus pais, exemplos a serem seguidos, que incondicionalmente apoiaram e indicaram o melhor caminho a ser trilhado, e que por meio de seus esforços e dedicação me proporcionaram alcançar tão honroso grau;

Aos irmãos, Emerson e Maria Fernanda, pelo estímulo e por estenderem as mãos em momentos tão árduos;

Àquele que sempre com amor e de forma pacientemente ouviu e acalentou, meu namorado Gustavo;

Ao mestre Doutor Jurandir José dos Santos, que no acompanhamento diário, dispensou imprescindível auxílio e incentivo, além dos preciosos ensinamentos jurídicos e verdadeiras lições de vida, que trarei sempre em minha lembrança;

A todos aqueles que direta ou indiretamente contribuíram para a conclusão deste trabalho.

RESUMO

O presente trabalho aborda os crimes contra a ordem tributária frente às recentes decisões do Supremo Tribunal Federal, as quais têm sustentado que, por serem materiais, os delitos previstos no artigo 1º, da Lei nº. 8.137 de 1990, só se consumam com o lançamento definitivo do crédito tributário na esfera administrativa. É apenas neste momento que o crédito se torna perfeitamente exigível e exequível e só a partir de então, será possível constatar se efetivamente ocorreu redução ou supressão de tributo. As decisões da Suprema Corte também inovaram ao defender que o lapso prescricional dos crimes em comento só terá início a partir da consumação do delito, o que acontecerá no momento já mencionado. O tema buscou apreciar os elementos integrantes dos aludidos julgados para então aferir sua sustentabilidade e quais as consequências deles decorrentes. Foram utilizados, entre outros, o método dedutivo porque parte de uma análise geral dos crimes de evasão fiscal para ser alcançada uma conclusão. Também foi feito uso da pesquisa bibliográfica, que possibilitou a abordagem dos principais aspectos concernentes ao tema do trabalho. E de grande importância foi o estudo dos dispositivos da Lei nº. 8.137/90 em confronto com o Código Penal e o Código Tributário Nacional, por meio dos quais foi possível distinguir um ilícito penal de um ilícito administrativo, dentre outras constatações. Ao final da pesquisa pôde ser observado que após tantas decisões jurisprudenciais no sentido de conferir garantias àquele que não cumpre sua obrigação de pagar tributos, o Supremo Tribunal Federal inovou com seus julgados, confiando ao Estado maiores possibilidades de exercer o *jus puniendi*, que muitas vezes se via obstado em razão da ocorrência da prescrição.

Palavras-chave: Crimes contra a ordem tributária. Evasão fiscal. Posição do Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT

The present work is about the crimes against the tributary order according to the recent decisions of the Federal Supreme Court, which have sustained that, as been material crimes, the delict stated on the article 1 of the Law n. 8.137 of 1990 are only consummated with the definite registration of the tributary credit in the administrative field, considering that only at this moment the credit becomes demandable and executable and, only then, it will be possible to detect if the reduction or suppression of the tribute has actually occurred. The decisions of the Supreme Court has also innovated by affirming that the counting of the prescriptive deadline of the mentioned crimes will have begun at the moment of the delict consumption, which will happen at the referred occasion. This work has analysed the integrating elements of the referred judgship in order to evaluate its maintenance and also its consequences. Among other methods, the deductive one has been adopted because it starts from general analysis of the crimes of fiscal evasion in order to achieve a conclusion. A bibliographical research has also been done, which has made it possible writing about the main aspects concerning the work theme. And of great importance was the study of the rules of the Law n. 8.137/90 confronting the Penal Code and the National Tributary Code, through which it was possible to distinguish a penal illicit from a administrative illicit, among other confirmations. At the end of the research, it could be realized that so many jurisdictional decisions granting privileges to those who have not accomplished their obligations on paying tributes, the federal Supreme Court has innovated with its judgships, conceding the State bigger responsibilities to do the *ius puniendi*, which in many occasions has been obstructed by the occurrence of prescription.

Keywords: Crimes against the tributary order. Fiscal evasion. Federal Supreme Court's view.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 A ORIGEM DOS TRIBUTOS	13
2.1 Conceito de Direito Penal Tributário.....	16
2.1.1 Infração tributária e infração penal	18
2.2 Crimes Tributários no Código Penal de 1941	23
2.3 Crimes de Sonegação Fiscal e o Surgimento da Lei nº. 4.729/65	25
2.4 Crimes Contra a Ordem Tributária e a Lei nº. 8.137/90	26
3 FUNDAMENTOS DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO	30
3.1 A Atuação do Estado Soberano	31
3.1.1 O poder de legislar	32
3.1.2 O poder executivo	33
3.1.3 O poder judicante	34
3.1.4 O direito de punir.....	35
3.2 Princípios.....	36
3.2.1 Princípio da legalidade no âmbito do direito penal	37
3.2.1.1 Princípio da reserva legal	38
3.2.1.2 Princípio da taxatividade	39
3.2.1.3 Princípio irretroatividade da lei penal	39
3.2.1.4 Princípio da anterioridade da lei penal	40
3.2.2 Princípio da pessoalidade da pena	41
3.2.3 Princípio do devido processo legal.....	42
4 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	44
4.1 Elementos da Obrigação Tributária.....	45
4.1.1 Lei	45
4.1.2 Sujeito ativo.....	46
4.1.3 Sujeito passivo	47
4.1.4 Objeto.....	48

5 CRIMES TRIBUTÁRIOS	50
5.1 Crime Materiais ou Formais	50
5.2 Lançamento Definitivo do Crédito como Pressuposto para a Caracterização dos Delitos Fiscais	52
5.3 Consumação dos Crimes Contra a Ordem Tributária	56
5.4 Início do Prazo Prescricional dos Delitos de Sonegação	59
6 DO PRÉVIO EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA	64
6.1 Condição Objetiva de Procedibilidade?.....	65
6.2 Independência das Instâncias Penal e Administrativa	68
7 DA AÇÃO PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	71
7.1 Natureza Jurídica e a Súmula 609 do STF.....	73
8 CONCLUSÃO	76
BIBLIOGRAFIA	79

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho buscou abordar os crimes contra a ordem tributária, frente às recentes decisões do Supremo Tribunal Federal, fazendo-se, para tanto, uma análise destes julgados e das conseqüências deles decorrentes.

Assim, a presente pesquisa enfoca o entendimento jurisprudencial emanado da Suprema Corte, elaborando uma apreciação dos elementos que o integram, para que se possa ser aferida a sustentabilidade destes julgados.

O tema em apreço foi escolhido, pois além de ser atual e relevante, visa focar os aspectos mais polêmicos dos delitos de evasão fiscal, abrangendo as causas mais debatidas, que impedem o Estado de exercer seu direito de punir sobre aqueles que violam a norma penal.

Inicialmente, buscou-se salientar as primeiras formas de tributação, bem como a evolução das leis incriminadoras dos crimes de sonegação e suas principais características.

Em um segundo momento, foram patenteados os fundamentos do direito penal tributário, com a abordagem dos poderes decorrentes do Estado Soberano, tecendo, ainda, considerações acerca dos princípios essenciais do direito penal.

No momento posterior, a pesquisa enfocou a obrigação tributária com o surgimento do dever de pagar o tributo e os elementos que a integram, que são a lei, o sujeito passivo, o sujeito ativo e o objeto.

Em seguida, já enfrentando o tema principal, analisou-se em que momento irão se consumir os crimes contra a ordem tributária, bem como o início do lapso prescricional destes delitos, tudo sendo confrontado, com o recente entendimento jurisprudencial da Corte Suprema.

Com relação ao quinto e sexto capítulos, foi salientada a necessidade do exaurimento da esfera administrativa para a inauguração da persecução penal, e os principais aspectos atinentes, tanto à instância administrativa como a criminal.

Já muito se discutiu, a respeito da possibilidade de se iniciar ação penal, em face daquele que praticou crime contra a ordem tributária, enquanto estiver pendente recurso administrativo, que discute o débito tributário perante as autoridades fazendárias. A Corte Maior já pacificou o entendimento de que é necessário exaurir a via administrativa para ser inaugurada a ação penal, sob a alegação de que, sem o encerramento daquela, faltaria justa causa para a válida instauração da *persecutio criminis*.

Em tempos atuais, o Supremo Tribunal Federal complementou o referido entendimento, sustentando que, enquanto as vias administrativas não estiverem concluídas com o lançamento definitivo do crédito tributário, o prazo prescricional do delito de sonegação não terá início, pois somente neste momento o crime fiscal se consumará.

Como se vê, é de grande e fundamental importância o estudo do tema em análise, tendo em vista que, embora a finalidade precípua da criminalização das condutas que frustram o pagamento de tributos, é conferir proteção ao patrimônio público, contudo, ela produz reflexos acessórios, tais como instrumentalizar o exercício arrecadatório da Administração Pública, contribuindo para o aumento da arrecadação, que é, em tese, por meio dela que são supridas as necessidades sociais.

O método utilizado é o dedutivo porque foram analisados os crimes contra a ordem tributária de uma forma geral, bem como todas as discussões que lhes são atinentes, para se chegar a uma conclusão específica.

Da mesma forma, foi empregado o método histórico, a fim de se observar todas as mudanças ocorridas desde a criminalização dos delitos de evasão tributária até os dias atuais, e também todas as conseqüências decorrentes desta evolução.

Também se utilizou o método hipotético-dedutivo, tendo em vista a lacuna observada na legislação, que não discorreu sobre determinados aspectos controvertidos a respeito dos crimes contra a ordem tributária, notadamente, o momento consumativo destes delitos e o início do lapso prescricional.

Além destes, foi utilizada a pesquisa bibliográfica, com o intuito de abordar todas as informações relevantes a respeito do presente tema, especialmente o

posicionamento adotado pela doutrina, em relação aos recentes julgados do Supremo Tribunal Federal sobre os crimes contra a ordem tributária.

2 A ORIGEM DOS TRIBUTOS

Etimologicamente o vocábulo tributo é proveniente do latim *tributum*, que tem dentre outros significados, o de distribuir, dividir ou repartir entre tribos.

A cobrança de tributos é uma prática arrecadatória com origem em tempos remotos. Sabe-se, que o nascimento dos tributos está ligado ao aparecimento do Estado, que atua como ente responsável pela administração da sociedade e busca atingir as finalidades desta. O Estado, por meio dos tributos é, portanto, mantido com recursos advindos de uma população, sob seu domínio e proteção.

Embora haja entendimentos de que inicialmente os tributos eram cobrados por razões distintas daquelas que visam à melhoria da população, é certo que, com a evolução do Estado, passam a ter o objetivo de propiciar o bem-estar social.

A prática arrecadatória do Estado tem longa data, podendo ser encontrada em várias passagens bíblicas. Como exemplo, pode ser citado Mateus 22:21, no qual Jesus sabiamente reconheceu o múnus público conferido a César, pois ao ser questionado pelos discípulos a respeito do pagamento dos tributos cobrados pelo Rei, disse-lhes “dai, pois, a César o que é de César, e a Deus o que é de Deus”.

O dízimo, citado como a principal forma de tributação no Antigo Testamento, foi o tributo das sociedades antigas, representadas pelo príncipe e por sacerdotes, que mais deixou raízes, porque notável parte dos povos antigos ofertava a décima parte dos bens da terra para o culto da divindade.

Acredita-se que as primeiras manifestações tributárias ocorreram voluntariamente e foram feitas em forma de presentes aos líderes das tribos em razão dos serviços prestados à comunidade.

Posteriormente, o pagamento dos tributos passou a ser compulsório, tendo as tribos vencidas na guerra sido forçadas a entregar a totalidade ou parte de seus bens às vencedoras. Após esse período os chefes de Estado passaram a cobrar os tributos sobre parte da produção dos subordinados.

Na Grécia, assim como ocorre nos dias atuais, o tributo passou a ser administrado pelo Estado, enquanto em Roma, o imposto era cobrado pela importação de mercadoria (*portorium*) e pelo consumo geral de qualquer bem (*macellum*).

Na Idade Média, os tributos foram instituídos como se fossem obrigações ou dívidas que os servos deveriam pagar aos senhores feudais. Estes tinham o direito de cobrar parcela da produção daqueles que faziam uso das instalações do feudo, e, em alguns casos, os servos se beneficiavam da proteção dos senhores.

Ainda no período da Idade Média, merece destaque a Magna Carta, editada na Inglaterra pelo Rei João Sem Terra em 1215, a qual representa um importante marco histórico, porque a partir dela, nasceram garantias individuais e foram criados limites ao poder real sobre seus súditos.

Na Carta, foram estabelecidos direitos aos cidadãos e restrições aos poderes reais, merecendo destaque o princípio da monarquia limitada, que entre outros, conferiu limites ao poder de tributar do Estado, impondo um obstáculo à cobrança desmedida de tributos sobre os súditos.

Com a decadência do sistema feudal a partir do século XIV, começaram a se formar os Estados Nacionais, com a centralização político-administrativa em poder de um rei absolutista, que passou a efetuar a cobrança tributária a fim de manter a máquina estatal.

Em 1789, na França, durante o reinado de Luís XVI, o povo reagiu de forma violenta contra as contínuas elevações tributárias, eclodindo, posteriormente, a Revolução Francesa.

No período colonial, os lusitanos cobravam no Brasil o “quinto” sobre as pedrarias, as “dízimas” de todos os produtos e os “direitos alfandegários” que incidiam sobre toda mercadoria importada ou exportada, que pela escassez da circulação monetária, o pagamento dos tributos era efetuado com parte da própria produção.

Mas, foi a cobrança do Imposto de Consumo, ocorrida na época das Capitanias Hereditárias, a forma mais peculiar de tributação no Brasil. Contudo, apenas com a decretação do Ato Adicional em 1834 que foram estabelecidos os limites e os

fundamentos do Direito Tributário Nacional. A partir desse momento, surgiram as disposições que criaram, alteraram e suprimiram tributos, modificando as competências tributárias.

Não há dúvidas de que é por meio da tributação, que o Estado soberano realiza seus fins sociais, assim como é inquestionável, que sempre houve uma resistência dos contribuintes em pagar tributos, razão pela qual os crimes fiscais têm sido uma preocupação para a sociedade, desde a Antiguidade.

A contestação da cobrança excessiva de tributos pode ocorrer de várias formas, protestos, revoltas, entre outras. Entretanto, nos tempos atuais a que tem sido mais utilizada e que certamente causa maiores prejuízos ao Erário, é a evasão fiscal, pois além de aumentar ainda mais o cenário da desigualdade entre os cidadãos, ganha mais um agravante, que é a impunidade dos sonegadores.

Como ressalta Edmar de Oliveira Andrade Filho (1995, p. 14-15), o elevado nível da carga tributária, a complexidade do sistema tributário nacional, a necessidade de cobrir as despesas públicas, a ausência de medidas de combate à evasão, a má aplicação da receita pública, criam uma situação favorável à fuga do pagamento dos tributos.

Embora a elevada cobrança de tributos seja repelida pela população de uma forma geral, não se pode olvidar que é por meio desta receita indireta que o Estado procura atingir os anseios sociais. Assim, bem ou mal empregados, os tributos são necessários para que aquele seja mantido, o que não afasta a possibilidade da sociedade cobrar e fiscalizar a utilização e destinação das verbas públicas.

Diante desse cenário, se justifica a criação de instrumentos de combate aos crimes tributários por meio da incriminação das condutas que lesionam o Erário, porque somente por intermédio dos tributos, o Estado alcançará seu desiderato.

Vale acrescentar, que a falta de adimplemento dos tributos além do prejuízo aos cofres públicos, também causa um desequilíbrio entre os contribuintes. Enquanto aqueles mais abastados, muitas vezes trilham pelos caminhos da evasão fiscal, outros de menor poder econômico, cumprem com suas obrigações tributárias. Privado das receitas que necessita, o Estado além de aumentar a carga tributária, vai

deixar de fazer importantes investimentos em decorrência da evasão fiscal, notadamente na área social.

Assim, diante da importância do pagamento de tributos por parte da coletividade, devem ser repelidas quaisquer condutas que visem reduzir ou suprimi-los, lembrando sempre que a vontade do Estado é alcançar o bem comum.

2.1 Conceito de Direito Penal Tributário

Antes de se formular o conceito de Direito Penal Tributário, convém ressaltar a fundamental importância dos tributos, fonte primordial da receita do Estado. É por esta razão que o legislador, atentando para a importância de conservar a ordem tributária, criminalizou algumas das condutas do agente descumpridor de seus deveres especificamente tributários.

O Estado utiliza os tributos não somente para alcançar seus fins fundamentais, o de obter recursos financeiros para si, mas também, como instrumento para atingir fins econômicos, sociais, tecnológicos, científicos.

Nesse passo, os entes federados – União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios – valendo-se do poder que lhes fora constitucionalmente concedido, têm a competência de instituir tributos, com o fim precípua de promover políticas públicas.

Constata-se, pois, que a manutenção da ordem tributária é essencial à Administração Pública, pois é por meio dela que os fins sociais são alcançados.

Assim, um reforço normativo e sancionador do Direito Penal, pode ser um fator determinante no sentido de fazer com que o devedor de tributos cumpra com sua obrigação tributária.

Destarte, fica evidente a necessidade de se estabelecer, inclusive penalmente, sanções àqueles que violam o dever de pagar tributos para que, desta forma, esteja assegurada a arrecadação.

Portanto, para que haja uma tutela das atividades públicas arrecadatórias, e como conseqüência, seja coibida a ocorrência de evasão fiscal, faz-se necessária a criação do Direito Penal Tributário, que nos dizeres de Manoel Pedro Pimentel (1987, p. 260) é:

[...] um ramo autônomo do Direito Penal comum, sujeito, porém, às mesmas regras e princípios vigorantes naquele, e [que] tem por fim proteger a política tributária do Estado, definindo tipos de ilícitos e cominando-lhes [a] sanção própria do Direito Penal.

Destaca-se, neste excerto, a autonomia do Direito Penal Tributário em razão de suas peculiaridades, sem, contudo, afastar os preceitos do Direito Penal.

Em complemento, aduz o nobre doutrinador Zelmo Denari (1995, p. 16) que:

[...] referimo-nos ao Direito Penal Tributário como o conjunto de normas que regulam os delitos tributários e as respectivas sanções, sendo certo que o adjetivo 'tributário' pretende somente significar que as normas penais – que se alojam no núcleo da disciplina matriz – colocam sob sua tutela a matéria tributária.

É evidente que o Direito Penal Tributário constitui um desdobramento do Direito Penal, já que estabelece a incriminação e conseqüente atribuição de pena privativa de liberdade, traço marcante do Direito Penal, aos violadores das normas que tutelam a ordem tributária.

Há, todavia, aqueles que repelem qualquer subdivisão do Direito Penal, apoiando tal entendimento na assertiva de que o número elevado de especialidades intensifica o tumulto doutrinário além de desorientar a Justiça.

Mas a despeito deste posicionamento, impende salientar que não se trata de uma violação à unicidade do Direito. Entretanto, sua fragmentação, de cunho apenas didático, permite melhor abordagem das suas subáreas, destacando-se, o ramo inserido no Direito Penal que tutela o Erário.

Desse modo, surge o Direito Penal Tributário com o intuito de oportunizar uma melhor arrecadação e execução da política tributária do Estado, por meio das normas criminais destinadas a reprimir a conduta do agente, que tolhe a atividade arrecadatória.

2.1.1 Infração tributária e infração penal

Infração é um vocábulo proveniente do latim *infringere* (infringir), determinando uma conduta que transgride disposição de lei.

Assim, infração tributária é toda aquela que por meio de uma ação ou omissão, o agente descumpra obrigação estabelecida no Código Tributário Nacional ou em leis fiscais, violando, desse modo, normas que fixam a instituição e a cobrança de tributos ou que disciplinam a atividade da Administração e os deveres dos membros da coletividade perante o Fisco.

Segundo o doutrinador Zelmo Denari (1995, p. 21), infração tributária pode ser definida como:

[...] violação das normas jurídicas que disciplinam o tributo, seu fato gerador, suas alíquotas ou base de cálculo, bem como no descumprimento dos deveres administrativos do contribuinte para o Fisco, tendentes ao recolhimento do tributo, aludindo-se, numa e noutra hipótese, às infrações tributárias materiais e formais.

São, pois, meras infrações ou ilícitos tributários, que não possuem caráter criminal, sujeitando-se, apenas, aos princípios gerais do Direito Tributário e Administrativo.

Após estabelecer o conceito da referida modalidade de infração, cumpre ressaltar, que para desestimular os comportamentos violadores das normas tributárias, são estabelecidas sanções que, em via de regra, afetam o patrimônio dos infratores. Trata-se de penalidades de cunho pecuniário e nunca de privação da liberdade, mas poderão, todavia, estabelecer meros deveres, de fazer ou de não-fazer, sem natureza patrimonial.

Contudo, essas sanções não se confundem com a arrecadação de tributos, haja vista que enquanto esta visa alcançar receitas orçamentárias, aquelas representam receitas casuais impostas ao infrator em razão da sua conduta, ostentando, inclusive, natureza diversa dos tributos.

Como exemplos de sanções podem ser citadas a penalidade pecuniária, que tem o caráter de punir o infrator por ter violado o preceito legal; a multa de mora estabelecida no artigo 138, do Código Tributário Nacional, de cunho indenizatório e não punitivo, que terá incidência nas hipóteses em que o coletado não satisfaz voluntária e tempestivamente suas obrigações tributárias previstas no ordenamento jurídico, ou seja, o pagamento do tributo não se dá pontualmente, entre outras.

Necessário ainda mencionar, que para as infrações tributárias o legislador consagrou como regra a responsabilidade objetiva, o que pode ser constatado em breve leitura do artigo 136, do Código Tributário Nacional, porque nessas situações não será verificada a intenção daquele que tinha o ônus de pagar o tributo.

Assim, para que esteja configurada a responsabilidade do infrator, basta, por exemplo, que se abstenha do pagamento do tributo, independentemente se agiu com culpa ou dolo, pois nesta espécie de responsabilidade, estes elementos são dispensáveis.

Ressalta-se, contudo, que não obstante o mencionado dispositivo do Código Tributário Nacional consagre o princípio da responsabilidade objetiva, ele confere ao legislador a possibilidade de estabelecer a responsabilidade subjetiva, que

poderá ocorrer, *v.g.*, nas hipóteses de sonegação, fraude e conluio, definidos pela legislação do IPI (Lei nº. 4.502/64), nos artigos 71, 72 e 73, respectivamente.

Entretanto, é possível que esta responsabilidade ultrapasse a pessoa do infrator quando ele não puder cumprir a penalidade pecuniária que lhe foi imposta. É o que se infere da leitura do artigo 134, do Código Tributário Nacional, o qual traz um rol de pessoas que responderão solidariamente com o contribuinte, mas ressalva, em seu parágrafo único, que em matéria de penalidades, este dispositivo só se aplicará às de caráter moratório.

O artigo 135 do mesmo diploma legal é ainda mais abrangente no que tange a responsabilidade de terceiros, pois, assim como explanou Ives Gandra da Silva Martins (1998b, p. 283), “os terceiros indicados passariam a ter responsabilidade maior que a das hipóteses anteriores, porque abrangendo, além dos tributos, todas as penalidades, por ventura, aplicáveis”.

As infrações tributárias possuem estrutura diversa das infrações penais, e deixam de ser apenas tributárias, contraindo caráter de ilícito penal à medida que acarretam periculosidade à sociedade, passando, assim, a fazer parte do Direito Penal Tributário. A conduta do infrator deixará de violar apenas normas fiscais, passando também a transgredir as de natureza criminal.

Todavia, é necessário destacar que a infração penal em muito se difere daquela já contemplada, notadamente no que diz respeito à natureza das sanções aplicáveis ao violador do preceito legal, e a responsabilidade a ele irrogada, que será sempre subjetiva.

Além disso, tais modalidades de infração possuem regime jurídico diferente, posto que aquelas que configuram crimes fiscais se sujeitam aos princípios e regras do Direito Penal, enquanto que as infrações violadoras de normas tributárias, sem caráter-criminal, subordinam-se aos Princípios do Direito Tributário e Administrativo.

É certo que, a conduta do indivíduo tida como uma infração penal constituirá, da mesma forma, um fato típico, que nos dizeres de Julio Fabbrini Mirabete

(2004, p. 98) é o “comportamento humano (positivo ou negativo) que provoca, em regra, um resultado, e é previsto como infração penal”.

Entretanto, para que essa conduta seja considerada como crime, e possibilite a aplicação de uma sanção, ela também deve ser antijurídica, ou seja, contrariar o ordenamento jurídico, o que não ocorre, por exemplo, quando o fato embora seja típico, esteja amparado por uma excludente de ilicitude.

Configurado o crime decorrente da prática de uma infração penal, o infrator receberá uma pena, que nada mais é do que uma sanção, podendo ser de várias espécies: corporais, privativa de liberdade, pecuniária e restritiva de direitos, ressalvando que o ordenamento jurídico só admite o emprego da primeira, excepcionalmente, permitindo a aplicação da pena capital apenas em caso de guerra declarada, nos termos do artigo 5º, inciso XLVII, “a”, da Constituição Federal.

Assim, enquanto nas infrações tributárias, o violador da norma poderá receber apenas sanção de cunho pecuniário, nas infrações penais, é possível que a ele seja cominada qualquer das modalidades acima descritas, salientando que uma não afasta a aplicação da outra, face a independência da esfera administrativa com as demais, assunto que será tratado oportunamente.

Pode-se afirmar, por conseguinte, que uma infração tributária poderá configurar uma infração penal, quando na conduta do agente houver o propósito em lesar os cofres públicos por meio da subtração, parcial ou total, de tributos devidos ao Erário.

Outro diferencial consiste na responsabilidade atribuída ao agente que violou a norma penal, pois enquanto nas hipóteses de infração tributária a responsabilidade é, em via de regra, objetiva, o mesmo não ocorre quando a violação praticada for de cunho criminal, porque nesta, a responsabilidade será subjetiva.

O direito penal brasileiro impõe, para que esteja configurado o crime, que o indivíduo tenha agido com o dolo ou culpa em sentido estrito, assim, se não ficar demonstrada a presença de qualquer destes, não se falará em responsabilidade criminal, ainda que ele tenha dado causa ao resultado.

Destarte, é pressuposto inafastável da responsabilização penal a presença do elemento subjetivo – dolo ou culpa - sobre a conduta que foi considerada causa da infração penal.

Há controvérsias, com relação à possibilidade de responsabilização objetiva das pessoas jurídicas nos crimes ambientais, mas ainda que se admita tal imputação, será medida de caráter excepcional.

Cumpram-se ainda ressaltar que no direito penal vigora o princípio da individualização da pena, com previsão inclusive Constitucional, situada no artigo 5º, inciso XLVI. Segundo esse preceito, a pena decorrente da infração, jamais deverá ultrapassar a pessoa do condenado, de modo que, se ele vier a óbito, por exemplo, será julgada extinta a sua punibilidade, com fulcro no artigo 107, inciso I, do Código Penal, diverso do que ocorre nas hipóteses de sanção de cunho tributário, como já salientado.

As distinções existentes entre infrações tributárias e penais, encontram-se ilustradas, de forma sucinta, na seguinte explanação:

É preciso deixar claro que o ferimento da lei fiscal pode fazer com que o legislador tipifique a conduta lesiva como um delito. O *tipo* na espécie tanto pode se basear na descrição da conduta de não pagar o tributo, agregando-lhe um *plus*, como na descrição da conduta descumpridora dos deveres instrumentais (fazer e não fazer com intenção fraudulenta). Todavia, se a infração é tal que não merece os cuidados do legislador penal, então não adentra o Código Penal, mantendo-se nos lindes do direito administrativo e do direito tributário. Nesta última hipótese, a infração tributária é apurada pelas autoridades administrativas, rege-se pelas disposições legais de direito administrativo e tributário aplicáveis, e as sanções são aplicadas, igualmente, pelas autoridades administrativas competentes. Via de regra, as sanções são pecuniárias (multas). São inconvertíveis em penas privativas da liberdade e, em alguns casos, passam da pessoa do infrator para os sucessores, *inter vivos* ou *causa mortis* (COELHO, 2001, p. 633a).

Conclui-se que, não obstante as discrepâncias entre a infração tributária e a penal, uma só conduta poderá resultar na violação tanto de normas de cunho tributárias como criminais, tornando necessária a imposição ao infrator, de sanções consonantes o caráter de cada preceito legal violado.

Por derradeiro, após serem mencionadas inúmeras distinções entre infração tributária e infração penal, é preciso salientar que a exemplo dos crimes continuados, também é possível que existam infrações tributárias continuadas, pois assim como no âmbito criminal, em que os delitos de espécie similar praticados com o mesmo *modus operandi* são considerados em continuidade delitiva, nos termos do artigo 71, do Código Penal, da mesma sorte, no campo tributário ocorrem infrações continuadas, quando as condutas são praticadas nas mesmas condições de tempo, lugar e maneira de execução, como o contribuinte que sistematicamente deixa de emitir documentos fiscais.

Contudo, por não serem contempladas pela legislação fiscal, entende-se que a elas deve ser conferido tratamento de concurso material de infrações, resultando, assim, na cumulação das sanções pecuniárias impostas a cada infração.

2.2 Crimes Tributários no Código Penal de 1941

O Código Penal de 1941, não ostenta capítulo específico destinado a estabelecer sanções àqueles que praticam crimes contra a ordem tributária, contudo, qualquer das condutas que resultasse na prática destes crimes, poderia ser enquadrada em outros dispositivos do referido *Codex*.

Contava-se, em princípio, com o artigo 334, o qual estabelece o delito de contrabando, por meio da conduta de importar ou exportar mercadoria proibida, e o descaminho, que consiste na fraude empregada para evitar o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, saída ou consumo da mercadoria não proibida.

Entretanto, com a utilização somente deste dispositivo, é fácil notar que muitas condutas que caracterizavam evasão fiscal ficavam sem qualquer sanção, diante da não criminalização por parte do legislador.

Buscando dar mais abrangência, a Lei nº. 4.729 de 1965, por meio de seu artigo 5º, deu nova redação aos §§1º e 2º do artigo 334, fixando como crime fatos

assimilados ao contrabando ou descaminho e equiparando às atividades comerciais qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive em residências.

Contudo, antes do advento da Lei nº. 4.729/65, se o administrador de uma empresa lograsse reduzir ou suprimir determinado tributo utilizando-se, para tal, de um documento falso, sua conduta poderia ser enquadrada, conforme o caso, nos crimes de falsificação de documento particular, falsidade ideológica ou uso de documento falso, artigos 298, 299 e 304, respectivamente.

Eventualmente, a mesma ação ou omissão poderia configurar, também, o delito de estelionato, ou, em concurso material com qualquer dos crimes acima mencionados ou sob o prisma de que o documento falso havia sido utilizado como crime-meio para a prática do estelionato, contemplado no artigo 171, do Código Penal.

Não obstante a existência dos referidos dispositivos, escassa era a normatividade para disciplinar o variado universo de condutas de evasão tributária, por isso, muitos comportamentos configuravam apenas infrações administrativas.

Além disso, a jurisprudência daquele período inclinava-se a entender que a fraude fiscal, por sua natureza e objetivos, não se emoldurava nos dispositivos da lei penal comum. Assim, a supressão de tributo ou contribuição social seriam condutas atípicas, tornando-se manifesta a necessidade da criação de lei especial.

Recentemente a Lei nº. 9.983 de 14 de agosto de 2000, inseriu no Código Penal dois novos dispositivos, o artigo 168-A, que criminalizou a conduta daquele que deixa de repassar à previdência social as contribuições, no prazo e forma legal (previdência oficial) ou convencional (previdência privada); e o artigo 337-A, o qual estabelece como crime a ação ou omissão que resulta na sonegação de contribuição previdenciária, seja pela supressão ou pela redução.

Assim, com a existência de dispositivos específicos, seja no Código Penal, seja na legislação extravagante, é imprescindível a análise do *animus* do agente para concluir se o delito por ele praticado se subsume ao de falsificação de documento particular, por exemplo, ou a qualquer dos delitos de sonegação fiscal.

2.3 Crimes de Sonegação Fiscal e o Surgimento da Lei nº. 4.729/65

Em razão da necessidade de regulamentação específica, como se demonstrou, foi editada a Lei nº. 4.729, de 14 de julho de 1965, que trouxe em seu bojo quatro tipos penais. Definidora dos crimes de sonegação fiscal, significou a etapa mais importante da evolução legislativa sobre delitos de evasão tributária, pois, foi com o seu advento que se resolveu importante divergência doutrinária e jurisprudencial, suprimindo a lacuna existente no ordenamento jurídico.

Em 25 de novembro 1969, a Lei nº. 5.569 trouxe uma quinta hipótese, que juntamente com os dispositivos da lei 4.729/65, tinha como finalidade solucionar o problema econômico e financeiro do País decorrente da tomada do poder militar, e tutelar os interesses estatais na arrecadação de tributos.

Houve, entretanto, com o advento da lei em apreço, entendimento de que, os delitos nela instituídos já estavam contemplados no Código Penal, mas, o que os discriminava era o elemento subjetivo do injusto. Assim, enquanto que na figura delitiva especial, o dolo é a obtenção da evasão, causando dano à Fazenda Pública, no delito de estelionato, *v.g.*, a elementar do tipo é o erro da vítima. Por esta razão é importante aferir qual o elemento subjetivo do injusto.

Nestes termos, manifestou-se Manoel Pedro Pimentel ao fazer uma análise da Lei nº. 4.729/65 (1987, p. 260):

A Lei 4.729, de 14.07.65, conhecida como 'Lei da Sonegação Fiscal', foi editada com o fito principal de fortificar o sistema de arrecadação dos tributos, coibindo a sonegação e a evasão, mediante a imposição de sanções severas, com caráter específico, a comportamentos antes considerados puníveis somente como infrações administrativas. É a mais importante das leis tributárias. Entretanto, parece-nos que se trata apenas de um conjunto de normas sancionador (**sic**), pois todas as figuras típicas contempladas por esta lei descrevem figuras típicas já previstas em dispositivos do Código Penal vigentes.

Apesar deste entendimento, é certo que, se traçado um paralelo entre as penas cominadas na lei especial e aquelas estabelecidas para os crimes contra a fé

pública contemplados no Código Penal, percebe-se, que o legislador naquela hipótese foi mais flexível no que tange ao tempo das penas e ao regime de cumprimento, tornando-se manifesto, que o agente que causa dano à Fazenda Pública teve tratamento mais benéfico do que aquele que, da mesma forma, causa dano ao patrimônio do particular.

Evidente, portanto, o equívoco do legislador quando cominou pena mais branda aos delitos de sonegação, haja vista a extrema relevância de ser tutelado o Erário.

Era indiscutível, portanto, a necessidade de se elaborar uma legislação que contemplasse normas com o objetivo de defender os interesses estatais na arrecadação de tributos, cessando as inúmeras discussões doutrinárias e jurisprudenciais a respeito da tipicidade ou não das condutas de sonegação. Pois além de conter lacunas, a Lei nº. 4.729/65 pouco contribuiu para a coibição da prática criminosa, mas teve vital importância, já que regulamentou a matéria penal tributária e deu ensejo à criação da Lei nº. 8.137/90.

2.4 Crimes Contra a Ordem Tributária e a Lei nº. 8.137/90

Em 27 de dezembro de 1990 surgiu a Lei nº. 8.137, que se originou parcialmente do Projeto de Lei 4.788-A de 1990, do qual o Deputado Federal Nelson Jobim declarou ser “carente de defeitos, quer de técnica penal, quer de técnica legislativa”. E após a apresentação de Projeto substitutivo por parte do relator e diversas emendas parlamentares, além de outro Projeto do executivo, foi aprovada a referida lei.

A Lei nº. 8.137/90, que dispõe sobre crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo e dá outras providências, também foi considerada pela doutrina como uma lei mal elaborada, porque foi criada em um momento conturbado da política nacional.

Este diploma legal define os crimes contra a ordem tributária em seu Capítulo I, além de regulamentar a Lei nº. 4.729/65 e reproduzir suas normas típicas.

Impende salientar, todavia, que não obstante estas leis guardem grande semelhança, a *novatio legis* além de criar figuras típicas antes inexistentes, aumentou em muito, as sanções do diploma anterior, não apenas no que tange às condutas incriminadas, como principalmente, agravou as penas até então estabelecidas.

Polêmica existe, entretanto, com relação à revogação daquela lei, já que a 8.137/90 não o fez expressamente. Contudo, prevalece o entendimento de que houve derrogação tácita, ressalvando apenas o artigo 5º, que deu redação aos §§1º e 2º do artigo 334, do Código Penal.

É possível chegar a tal conclusão mediante análise do preceito contido no §1º, do artigo 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual “a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”.

Destarte, com o advento da Lei nº. 8.137/90, que disciplinou quase toda matéria tratada na Lei nº. 4.729/65, permite-se concluir que ocorreu a revogação parcial desta, havendo sua aplicação somente nas condutas anteriores à nova lei, tendo em vista o princípio da ultratividade da lei mais benéfica, em relação a atos praticados sob sua égide.

Nessa esteira é o entendimento doutrinário prevalecente:

De resto, a Lei 8.137/90 regulou inteiramente a matéria dos ‘crimes contra a ordem jurídica tributária’, pois, além de definir tipos penais, dispôs sobre multas e responsabilidades dos agentes, representação criminal, dando-lhes tratamento tão abrangente e exaustivo que só nos permite concluir que a lei anterior encontra-se revogada. Assim sendo, devemos admitir, em primeira aproximação, que crimes em matéria tributária são aqueles descritos na Lei 8.137, de 1990, estando revogada a Lei 4.729/65 (COSTA JÚNIOR, 1995, p. 100).

Embora atualmente tal discussão pareça superada, é preciso mencionar que para o legislador, a polêmica não pareceu tão simples e clara, já que criou normas,

que ainda se referiam a Lei nº. 4.729/65, como se esta ainda produzisse alguma eficácia.

Assim, referiu-se no artigo 98, da Lei nº. 8.383, de 30 de dezembro de 1991, ao artigo 2º da aludida lei, sendo que este dispositivo estabelecia a extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal, quando o sonegador recolhesse o tributo devido antes de ter início a ação fiscal própria, na esfera administrativa.

O mesmo ocorreu no Decreto nº. 982, de 12 de novembro de 1993, porque em seu artigo 1º, inciso II, há expressa menção à Lei nº. 4.729/65, determinando como os Auditores Fiscais do Tesouro Nacional deveriam proceder, ao apurar ilícitos que configurassem sonegação fiscal.

O conflito aparente destas normas, causado pela imprecisão do legislador, possibilitou ao acusado como forma de defesa, utilizar a dúvida quanto à aplicação das leis para protelar, alegar preliminares e nulidades, e desta forma beneficiar-se.

Conquanto houvesse entendimentos, no sentido de aplicar a combinação de ambas as leis, cujas partes fossem mais benéficas ao agente, é certo que tal compreensão deve ser repelida, haja vista que as condutas descritas em ambas as leis são idênticas, tendo como diferencial o agravamento das condutas incriminadas e do regime de cumprimento da pena.

Além disso, admitir tal posicionamento significa aceitar que o juiz criasse uma nova norma para beneficiar o réu, o que não é possível ocorrer.

Destarte, diante dos fundamentos esposados, infere-se que não é possível conceber a existência de dois diplomas legais, regulando os mesmos fatos criminosos.

Assim, para que tal questão seja solucionada, deve ser utilizada a norma contida no §1º, do artigo 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil, já que a nova lei, além de criar novas figuras típicas, reproduziu as já estabelecidas na Lei nº. 4.729/65, ressaltando-se a aplicação desta, aos delitos praticados na sua vigência. Há ainda que se levar em conta para se chegar a tal conclusão, o artigo 23 da Lei nº. 8.137/90, o qual preceitua a revogação de todas as disposições em contrário.

Explanado tal entendimento, cabe ressaltar, por derradeiro, que a todos os delitos praticados, que tiverem como elemento subjetivo, o dolo de se evadir do dever de pagar tributos, deve ser aplicada a lei especial, não devendo se cogitar na aplicação de qualquer dos dispositivos do Código Penal. Na hipótese de conflito aparente de normas, em razão da regra de especialidade ou do efeito consuntivo, a lei 8.137 deverá ser aplicada em prejuízo do Estatuto Repressor, o qual foi editado para reger condutas de ordem geral. Entretanto, se os efeitos da conduta do infrator, excederem os interesses do Estado tributante, e, alcançarem direito de terceiros, é possível que àquele sejam aplicadas as normas de caráter específico, enquanto este poderá ser responsabilizado pelas de cunho geral.

3 FUNDAMENTOS DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Como já mencionado alhures, a Constituição Federal confere ao Estado o poder de tributar, mas não deixa de impor limites, que devem ser respeitados no momento em que qualquer dos entes federados exercer esta competência tributária.

A tributação justifica-se, pois sem os recursos provenientes dos particulares, o Estado não teria como manter sua estrutura e promover investimentos em proveito da coletividade, atendendo assim às necessidades desta. Surge então o dever do particular, de contribuir.

E não obstante, a Carta Maior traga em seu bojo, limites à tributação, com o intuito de evitar que os contribuintes sejam alvos de abusos, é certo que estes, na maioria das vezes, não se sentem motivados a cumprir com o dever de pagar tributos, pois encontram na deslealdade e improbidade dos agentes públicos, uma justificativa para deixarem de arcar com suas responsabilidades tributárias.

Há na sociedade, diversas formas de se controlar o comportamento daqueles que a integram, tais como a igreja, a família, entre outras, que assim como o Direito, têm um papel de controlar a conduta de seus membros a fim de evitar as posturas contrárias às normas.

Mas na esfera jurídica o Direito Penal é, sem dúvidas, o ramo que exerce com mais rigorismo esse controle sobre cada indivíduo, haja vista que para cada violação, impõe uma sanção criminal.

Nesse passo, fica evidente a necessidade da atuação do Direito Penal Tributário, para coibir as ações ou omissões que frustram a arrecadação tributária, já que apenas a sanção administrativo-tributária com a cominação de multa, não tem sido suficiente para causar temor ao indivíduo-contribuinte, a ponto de determinar que se abstenha das condutas de evasão fiscal.

Destarte, ao serem criminalizadas as condutas que frustram o pagamento de tributos, é conferida uma proteção ao Erário, medida que também produz reflexos acessórios, como instrumentalizar o exercício arrecadatório dos entes competentes, possibilitando, assim, que o Estado de forma soberana, alcance suas finalidades na busca especialmente do bem público.

3.1 A Atuação do Estado Soberano

A soberania é um poder juridicamente organizado. Desse modo, somente os Estados organizados politicamente e na esfera jurídica, é que podem exercê-la.

O Estado soberano é formado por um governo organizado, um povo ou comunidade humana, fixada sobre a base territorial e um território.

Assim, o Estado – absoluto e supremo em seu domínio - exerce a soberania sobre seu território com autoridade absoluta, já que ela não pode sofrer restrições de qualquer tipo, com exceção àquelas decorrentes das imposições de convivência pacífica das nações soberanas no plano do Direito Internacional, porque um determinado Estado deverá exercer sua soberania, permitindo que os demais também o façam.

E embora a soberania esteja relacionada com poder e autoridade suprema, ela ainda encontra, além da exceção acima mencionada, limitações para que não seja exercida de forma autoritária, perante àqueles que a ela devem respeito.

Destarte, se o Estado representa o povo e a soberania é um poder exercido pelo Estado, este encontrará restrições ao exercê-la, porque sempre deverá buscar a concretização do bem comum, visando atender os interesses coletivos.

Cabe ainda considerar que ao exercer a soberania, o Estado desempenha todas as competências, seja legislativa, administrativa ou jurisdicional, decorrendo

destas competências, a possibilidade do ente estatal determinar que qualquer pessoa faça ou deixe de fazer algo, como, por exemplo, pagar um tributo.

Desse modo, o Estado busca o bem comum dos indivíduos que o integram, por meio de uma organização jurídica da vida social. Assim, possibilita a todos que estabeleçam relação com o próprio ente estatal ou com outras pessoas que também fazem parte da sociedade.

Contudo, para que isso aconteça é necessária a existência de normas que confirmem ao Estado poder supremo, o que atualmente ocorre por meio da Constituição Federal.

3.1.1 O poder de legislar

Essa modalidade de poder consiste, na verdade, em um poder-dever à medida que é a partir da criação das normas de caráter constitucional que o Estado pode exercer suas finalidades, notadamente o bem comum da coletividade.

Em decorrência da Lei Maior, surgem aquelas de cunho infraconstitucional regulando a conduta dos indivíduos que integram a sociedade, ora lhes concedendo poderes e direitos no que tange à fruição da vida social, ora vedando que pratiquem determinados atos, impondo-lhes deveres e obrigações.

Assim, ao serem editadas as leis, também surgem normas que irão suprimir a liberdade dos integrantes da sociedade, sempre com o intuito de alcançar o bem comum, tendo em vista que não é possível a existência da vida social, sem que haja restrições à atividade individual. Contudo, tais restrições devem estar expressamente estabelecidas em lei.

Desse modo, em que pese a lei deva criar direitos e conferir garantias aos indivíduos que compõem a sociedade, ela também impõe obrigações, como, *v.g.*, determinar o pagamento de tributos, para que aqueles possam desfrutar das benesses

que lhes foram garantidas. Não se pode olvidar, ainda, da existência de normas proibitivas, as quais estabelecem sanções em caso de violação da norma, podendo ser mencionadas aquelas que visam combater a evasão fiscal.

E além de tais normas, estabelecerem deveres e obrigações para todas as pessoas e restringirem ou condicionarem suas liberdades, regulam, da mesma forma, a atividade do Estado, limitando seu agir e tornando-o um sujeito de direito.

Destarte, além de ser o responsável pela criação da lei, o Estado juntamente com a sociedade também é seu destinatário, a fim de que seja evitado, por exemplo, o abuso de poder.

É certo que embora o legislador tenha grande liberdade para atuar, é inquestionável que deva exercer sua competência constitucional sempre buscando atingir os fins especificados na Carta Maior, e, ainda que a discricionariedade legislativa seja uma característica do poder de legislar, ela não deve ser exercida arbitrariamente.

Assim, como não existe competência ilimitada, o exercício da atuação do Legislativo não deve se dar de modo arbitrário, sempre buscando por meio da lei, alcançar a finalidade apontada na norma constitucional, pois caso não seja exercida desta maneira, o Judiciário deverá declarar a inconstitucionalidade desta lei.

3.1.2 O poder executivo

A atividade executiva do Estado seja ela exercida pelo Presidente da República, Governador ou Prefeito, busca por meio dos atos administrativos em sentido amplo, alcançar os interesses públicos preestabelecidos em lei.

Contudo, a ação executiva deve ocorrer de forma a respeitar as normas preexistentes, as quais instituem limites para esta atuação, cujos parâmetros podem ser mais ou menos rigorosos, determinando, a lei, em algumas situações, normas programáticas, em que a liberdade do Executivo se dará conforme ela foi estabelecida.

Impende salientar, por derradeiro, que o Executivo à semelhança do Legislativo também está sujeito ao controle pelo Poder Judiciário, e isto ocorre para impedir que o administrador aja em desacordo com as disposições legais, que determinam a forma e os limites de sua atuação.

3.1.3 O poder judicante

É por meio deste poder, que as normas criadas no exercício da atividade legislativa são aplicadas concretamente, a fim de dirimir um conflito de interesses existente entre os integrantes de uma relação processual.

O Poder Judiciário é competente para dizer o direito ou exercer jurisdição, sendo que sua competência para tal é inafastável, conforme preceitua a Constituição Federal no artigo 5º, inciso XXXV.

Assim, ao exercer a jurisdição, o Estado-juiz assegura que a norma será efetivamente aplicada e que os direitos dela decorrentes que foram ameaçados ou transgredidos, recebam uma tutela.

Mas para que, determinados direitos sejam colocados a salvo por intermédio do poder judicante, é imprescindível que o Estado seja acionado por aquele que objetiva a proteção do direito e, desse modo, o julgador dará à lide uma solução, e àquele que detém o direito, uma tutela jurisdicional.

Contudo, convém salientar, que a atividade judicante não busca somente acautelar os direitos conferidos aos cidadãos por uma norma, mas visa igualmente assegurar, que os membros da sociedade também irão satisfazer as determinações legais, evitando, assim, a transgressão de uma norma de ordem pública e geral.

Desse modo, se o contribuinte insere elementos inexatos em livro exigido pela lei fiscal e com essa conduta suprime ou reduz um tributo, ele não cumpriu com seu dever legal de pagar tributos, violando, assim, uma norma. Portanto, a ele será

imposta uma sanção, decorrente da atuação do Estado-poder no exercício da sua atividade judicante.

3.1.4 O direito de punir

O direito de punir decorre da supremacia que o Estado goza nas relações com os cidadãos e, nos dizeres de Frederico Marques (2000, p. 3) pode ser definido como:

[...] o direito que tem o Estado de aplicar a pena cominada no preceito secundário da norma penal incriminadora, contra quem praticou a ação ou omissão descrita no preceito primário causando um dano ou lesão jurídica, de maneira reprovável.

Desse modo, o Direito de Punir está ligado à possibilidade que tem o Estado de, em havendo uma transgressão à norma penal, aplicar ao infrator uma sanção criminal.

O Direito Penal tem por escopo, salvaguardar certos valores, que o legislador considerou importante ao elaborar a norma penal, seja para o particular ou para a sociedade como um todo. Assim, o referido ramo do direito, irá atuar quando as lesões ou ameaças de lesões às normas, sejam penalmente relevantes e justifiquem a imposição de uma sanção penal.

O que se deseja ao tutelar certos bens jurídicos penais, é a manutenção da ordem social, então ocorre a incriminação de determinadas condutas. Contudo, a mera imposição ou proibição, não são suficientes para que o sujeito faça ou se abstenha da prática de determinados atos. Assim, surge a necessidade de se estabelecer a aplicação de uma sanção criminal aos violadores da norma penal.

Ressalta-se, entretanto, que essa noção de bem jurídico penal confere uma limitação ao poder do Estado de aplicar a sanção criminal, tendo em vista que o

Direito Penal só poderá ser exercido, quando a transgressão à norma criminal for penalmente relevante, em respeito ao princípio da ofensividade ou da intervenção penal mínima.

Assim, por exemplo, o indivíduo que deixa de, no prazo legal, recolher tributo por ele devido, lesionou um bem jurídico penal de grande relevância, qual seja, o patrimônio público, razão pela qual se sujeitará, se condenado, a uma sanção penal.

Outra restrição que o direito de punir encontra, é que ele deve ser exercido pelo Estado, em consonância com as normas contidas nas leis penais e processuais penais, respeitando, desse modo, o princípio da legalidade e todos os demais que serão contemplados a seguir.

3.2 Princípios

Os princípios configuram um conjunto de preceitos, que atuam como alicerces do Direito, determinando, desse modo, a conduta a ser adotada em qualquer operação jurídica, seja na elaboração da lei, seja na sua aplicação ao caso concreto.

Não são todos os princípios que estão estabelecidos expressamente na lei. Contudo, como eles configuram a base do Direito, este deve ser aplicado sempre em consonância com aqueles.

Assim, os princípios são normas jurídicas, que podem desempenhar a função de afastar a validade dos preceitos que a eles se contraponham, como também orientar a criação, interpretação e aplicação de outras normas, possibilitando, que sejam supridas as lacunas do ordenamento jurídico.

3.2.1 Princípio da legalidade no âmbito do direito penal

Este princípio, além de estar expressamente contemplado no artigo 1º, do Código Penal, o qual estabelece que “não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal”, tem também caráter de preceito constitucional já que se encontra no rol dos direitos e garantias fundamentais, mais precisamente no artigo 5º, inciso XXXIX, da Constituição do Brasil, apresentando conteúdo muito semelhante ao da norma infraconstitucional, acima exposto.

Não são consensuais, as opiniões a respeito da origem do princípio *nullum crimen, nula poena sine lege*, havendo quem entenda ter ele surgido do direito romano, enquanto outros sustentam, que tem seus primórdios na Idade Média e, ainda um terceiro entendimento, sustentando que o aludido preceito teve origem na Magna Carta Inglesa de 1215, de João Sem Terra, em seu artigo 39, o qual estabelecia que nenhum homem livre podia ser punido senão pela lei da terra.

Todavia, a causa mais próxima deste princípio é o Iluminismo (século XVIII), trazendo no artigo 8º da “Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão” que “ninguém pode ser punido senão em virtude de uma lei estabelecida e promulgada anteriormente ao delito e legalmente aplicada”.

Segundo este princípio, o indivíduo só poderá ser punido, se anteriormente à conduta por ele perpetrada existir uma lei que a considere como crime. Assim, ainda que ela seja imoral, anti-social, ou até mesmo danosa, se não houver expressa cominação legal anterior ao fato, o agente não se sujeitará a qualquer sanção penal.

Destarte, é possível constatar a fundamental importância do princípio da legalidade, para a manutenção da segurança jurídica em um Estado, pois é em razão dele, que o indivíduo toma conhecimento das condutas que lhe são permitidas e proibidas por meio das normas penais, podendo, desse modo, orientar seus atos neste ou naquele sentido, a fim de respeitar os preceitos legais.

Sustenta-se um primeiro entendimento, de que resultam do princípio da legalidade outros quatro preceitos: a) *nullum crimen, nulla poena sine lege praevia* (proibição da edição de leis retroativas que fundamentem ou agravem a punibilidade); b) *Nullum crimen, nulla poena sine lege scripta* (proibição da fundamentação ou do agravamento da punibilidade pelo direito consuetudinário); c) *nullum crimen, nulla poena sine lege stricta* (proibição da fundamentação ou do agravamento da punibilidade pela analogia); e d) *nullum crimen, nulla poena sine lege certa* (a proibição de leis penais indeterminadas).

Há, contudo, um entendimento doutrinário mais recente, de que o princípio em tela se subdivide em princípio da reserva legal, da taxatividade e da irretroatividade da lei penal, o que não impede, todavia, que os preceitos destes entendimentos possam ser interpretados em harmonia.

3.2.1.1 Princípio da reserva legal

Extrai-se do princípio da reserva legal, a reserva absoluta da lei, significando que apenas a lei pode estabelecer os crimes e as sanções a serem cominadas, excluindo-se, desta forma, qualquer outro tipo de disciplina normativa que não seja lei em sentido estrito, ainda que tenha o mesmo efeito, como, *v.g.*, a medida provisória.

Decorre deste preceito, a proibição de se utilizar a analogia e o direito costumeiro, como fontes do direito penal, porque se o fato não está previsto em lei, o indivíduo não poderá ser punido. Contudo, estas fontes do direito poderão ser aplicadas em benefício do acusado.

Impende salientar, que o postulado da reserva legal é de fundamental importância para o Direito Penal, pois tem como principal finalidade restringir o poder estatal no que tange à aplicação das penas, garantindo direitos mínimos para os

indivíduos, pois em decorrência deste princípio, a imputação da prática de um crime, está condicionada à existência de lei prévia, que defina determinada conduta como tal.

Confere, assim, ao Direito Penal, uma função de garantia, pois o cidadão terá assegurado, que só será processado e condenado, se os fatos criminosos e a pena estiverem previamente fixados em lei.

3.2.1.2 Princípio da taxatividade

A taxatividade também é corolário do princípio da legalidade, e visa impedir que o legislador crie leis penais indeterminadas, isto é, com expressões ambíguas ou vagas, que sejam genéricas ou muito abrangentes, devendo os tipos penais ser claros e precisos, para que o cidadão tenha efetivamente assegurado, que a discricionariedade do julgador ao aplicar a lei penal estará limitada pela garantia da taxatividade, posto que, ao serem estabelecidas normas dotadas de máxima clareza, a esfera do ilícito penal estará delimitada, restringindo, portanto, a discricionariedade do aplicador da lei.

3.2.1.3 Princípio irretroatividade da lei penal

O postulado da irretroatividade da lei penal, também resultado do princípio da legalidade, encontra-se previsto tanto na Constituição Federal, em seu artigo 5º, inciso XL, o qual determina que “a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu”, quanto no Código Penal, no artigo 2º, o qual prescreve que “ninguém pode ser punido por fato que lei posterior deixa de considerar crime, cessando em virtude dela a execução e os efeitos penais da sentença condenatória”.

Esse princípio significa que uma lei só alcançará os fatos cometidos antes de sua vigência, incidindo sobre os fatos anteriores a ela, se for para beneficiar o réu.

Essa ressalva ao preceito em testilha, encontra-se expressa até mesmo na Constituição brasileira, como acima evidenciado, e tem como finalidade, conferir ao indivíduo, a segurança de que não será punido ou apenado mais severamente, por ter praticado fatos, que passaram a ser considerados crimes ou passaram a ter pena menos branda por uma lei posterior.

Nesse passo, fica patente que a lei penal mais severa ou mesmo aquela que cria um tipo penal, não pode retroagir para alcançar fatos praticados anteriormente à sua vigência.

Contudo, se a nova lei for mais favorável ao cidadão, de modo a afastar uma conduta que antes era considerada como crime (*abolitio criminis*), reduzir uma pena ou de qualquer outra maneira beneficiar o réu, configurando uma *novatio legis in melius*, ela poderá retroagir para alcançá-lo, sendo, neste caso, possível ocorrer a retroatividade da lei mais benigna.

3.2.1.4 Princípio da anterioridade da lei penal

Segundo este preceito, a lei que estabelece o crime e a pena, deve ser anterior ao fato, que se quer punir. Assim, só é possível aplicar a um criminoso, pena que esteja prevista anteriormente na lei como crime, e, ele somente poderá receber a sanção, nos limites da pena fixada na norma que instituiu o fato como ilícito penal.

Trata-se de garantia de ordem criminal (*nullum crimen sine praevia lege*) e penal (*nulla poena sine praevia lege*), tendo em vista que o poder punitivo do Estado fica limitado às definições legais, de modo que um sujeito só poderá ser processado e condenado pelo ente estatal, desde que cometa uma conduta considerada pela lei como criminosa.

3.2.2 Princípio da pessoalidade da pena

A garantia de que, nenhuma pena passará da pessoa do condenado, representa o princípio da pessoalidade da pena, o qual tem caráter de preceito constitucional, pois se encontra exarado no rol de direitos e garantias fundamentais, em seu artigo 5º, inciso XLV, com a seguinte redação: “nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido”.

Significa que, diverso do que ocorre em outros ramos do Direito, na esfera penal não há a possibilidade da pena, justamente em razão do seu caráter predominantemente de retribuição e castigo, ser imputada a outrem, senão àquele que praticou o delito.

A pessoalidade é uma característica da pena e está intimamente ligada aos seus fins e fundamentos, pois não obstante existam três teorias acerca da natureza e dos fins da pena, prevalecem as chamadas teorias mistas ou ecléticas, que buscam conciliar a idéia de retribuição, com um misto de prevenção, correção e educação.

Assim, por configurar uma das naturezas da pena, a retribuição determina em razão da sua finalidade, que a sanção decorrente da prática de um crime, recaia sobre quem praticou aquele mal e somente sobre ele, excluindo-se a possibilidade do cumprimento da pena, por representação ou substituição subjetiva.

Destarte, somente aquele que violou o preceito penal, poderá sofrer as conseqüências da sua transgressão, não alcançando qualquer pessoa estranha ao fato criminoso.

Desse modo, a sanção imposta mediante regular processo, encontra limites na pessoa do condenado, não sendo possível que qualquer pessoa seja atingida de forma direta, pela sentença penal condenatória. A pena, como conseqüência jurídica

do delito é, por conseguinte, pessoal e exclusiva para aquele que infringiu uma norma penal.

3.2.3 Princípio do devido processo legal

O princípio do devido processo legal, encontra-se consagrado na Constituição brasileira, no artigo. 5º, incisos LIV e LV, ao estabelecer que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” e, ao garantir aos acusados em processo judicial, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Nesse passo, é necessário mencionar algumas características das garantias, que devem estar presentes, para que exista o devido processo legal.

A ampla defesa é uma delas, e é composta pela defesa técnica e pela autodefesa. Aquela é exercida pelo defensor constituído ou nomeado, o profissional possuidor de conhecimento técnico e capacidade postulatória, para atuar da melhor forma, em busca dos direitos do acusado. Este, por sua vez, exerce ao longo do processo, ao ser interrogado, por exemplo, a chamada autodefesa.

O contraditório, também elemento do devido processo legal, consiste na garantia de que haverá entre as partes integrantes da relação processual, a plena igualdade de oportunidades processuais.

É em razão dele que se estabelece a obrigação da defesa de se manifestar sempre após a acusação, das alegações finais acusatórias, serem sempre apresentadas anteriormente às da defesa, dentre outros exemplos.

O duplo grau de jurisdição, também deve ser garantido no devido processo legal, possibilitando, assim, que a decisão de primeiro grau seja reexaminada por um órgão colegiado de magistrados mais experientes, para que se possa afastar,

dessa forma, o inconformismo, da parte que teve a situação desfavorável e a possível falha humana do juiz prolator da decisão recorrida.

Há, ainda, outros elementos, que devem ser garantidos no devido processo legal, como o juiz e o promotor natural, o direito de apelo em liberdade, a ausência do excesso de prazo, e outros. Entretanto, como o estudo de tal princípio não constitui objetivo principal do presente trabalho, basta que sejam citados somente alguns dos componentes do referido preceito.

4 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O direito obrigacional regula as relações jurídicas existentes entre duas ou mais pessoas, abrangendo um objeto, que por via de regra ter caráter patrimonial.

Assim, pode-se dizer que há entre o Estado e os indivíduos sujeitos à tributação, uma relação jurídica de cunho obrigacional, já que estão presentes nesta relação o sujeito ativo, representado pelo Fisco, o sujeito passivo, qual seja, o contribuinte ou responsável tributário, e o dever deste de pagar àquele uma prestação, que nada mais é do que o tributo.

Nos dizeres de Kiyoshi Harada (2003, p. 434), a obrigação tributária pode ser definida como:

[...] uma relação jurídica que decorre da lei descritiva do fato pela qual o sujeito ativo (União, Estados, DF, ou Municípios) impõe ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) uma prestação consistente em pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1º do CTN), ou prática ou abstenção de ato no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária (art. 113, §2º do CTN).

Destarte, a obrigação tributária nasce quando se torna concreta a situação prevista na lei, decorrente da conduta do contribuinte, que a partir de então terá o dever de pagar o tributo.

Contudo, não se pode perder de vista que, embora o Direito Tributário tenha traços marcantes do direito obrigacional, é cediço que ele representa um ramo do Direito Público.

4.1 Elementos da Obrigação Tributária

Constituem elementos essenciais da obrigação tributária, o sujeito ativo, o sujeito passivo, o objeto e a causa.

Na constituição da obrigação, é imprescindível que a lei criada pelo ente competente, traga em seu cerne todos os elementos e aspectos da obrigação, pois caso eles estejam ausentes, a relação jurídica não se completará.

Ainda no que tange à formação da obrigação tributária, Hugo de Brito (2004, p. 126) anota que “não há obrigação tributária sem a descrição legal da hipótese de seu surgimento. Mas só a descrição legal não basta. É preciso que ocorra o fato descrito na hipótese”.

Destarte, nascerá a obrigação tributária no momento em que a hipótese prevista na lei se concretizar.

4.1.1 Lei

A obrigação tributária é uma obrigação *ex lege*, já que ela decorre da lei. Trata-se, na verdade, de uma criação legislativa, que estabelece em quais hipóteses surgirá o dever de pagar o tributo. Assim, à medida que a situação disciplinada pela lei torna-se concreta, nasce a obrigação tributária.

No entanto, é preciso destacar uma diferença existente entre os contraentes que estabelecem uma obrigação no direito privado, e a relação existente entre o Fisco e o particular, já que naquela há um acordo bilateral de vontades, enquanto nesta a obrigação é uma imposição legal.

Nesse sentido, destaca Zelmo Denari (2000, p. 181) com os seguintes dizeres:

[...] enquanto a *relação obrigacional*, entre particulares, é uma relação de dever, porque nasce de um acordo de vontade (contrato) ou de ato ilícito, sempre com caráter de bilateralidade, a relação tributária deriva de um comando unilateral de vontade do Estado.

Destarte, enquanto na relação de direito privado, a obrigação é determinada tanto pela vontade do credor como do devedor, nas obrigações tributárias ocorre uma imposição da lei sobre todos aqueles que praticam o fato nela descrito, sendo irrelevante a vontade destes.

Mas, ainda que nas obrigações tributárias, a vontade do sujeito passivo em nada afete o teor da relação obrigacional, porque o imperativo decorre da lei, mesmo assim, não há relação de superioridade entre a entidade tributante e aquele que paga o tributo, contudo, sempre haverá a supremacia do interesse público, preceito presente em todas as relações do direito público.

4.1.2 Sujeito ativo

O sujeito ativo da obrigação tributária, nos termos do artigo 119, do Código Tributário Nacional, é a pessoa jurídica de direito público titular da competência – União, Estado-membro, Município e o Distrito Federal - para exigir o adimplemento da obrigação.

Cabe ressaltar, entretanto, que o detentor do direito de exigir determinado tributo não é, necessariamente, o ente competente para instituí-lo.

Isso ocorre, porque não obstante a competência de criar tributos seja absolutamente indelegável, só cabendo aos entes da federação fazê-lo, o exercício da capacidade tributária ativa é delegável.

Assim, poderá figurar como sujeito ativo, um ente diferente dos federados, como ocorre, *v.g.*, nas hipóteses de contribuições sociais, que são instituídas pela

União, mas devidas ao INSS, que embora tenha capacidade tributária para cobrá-las, não detém competência tributária.

4.1.3 Sujeito passivo

Conforme dispõe o artigo 121, do Código Tributário Nacional, sujeito passivo do tributo é a pessoa, física ou jurídica, obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Impende ressaltar, como assim o faz Hugo de Brito (2004, p. 139), que o sujeito passivo varia de acordo com a relação que ele estabelece com o fato gerador. Desse modo, caso o sujeito passivo, tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador ele será contribuinte (artigo 121, parágrafo único, inciso I, do mencionado *Codex*). Contudo, será responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação de pagar decorra de dispositivo expresso de lei (artigo 121, parágrafo único, inciso II, do Código Tributário Nacional).

Neste último caso, pode ser citado como exemplo o empregador que recolhe o Imposto de Renda sobre os pagamentos feitos a seus empregados, pois embora ele não seja o contribuinte, porque não foi ele quem auferiu a renda ou os proventos, é o responsável, tendo em vista, que a lei lhe conferiu a obrigação de realizar o pagamento do tributo, nos termos do artigo 45, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

Por derradeiro, é importante notar que o sujeito passivo será direto, quando a obrigação de pagar recair sobre o contribuinte, contudo, será indireto nas hipóteses de transferência ou substituição.

Na transferência, não obstante o contribuinte existir legalmente, o legislador confere à pessoa diversa, a obrigação de pagar o tributo. Já os sujeitos passivos substitutos ou contribuintes, de fato são as pessoas que estão diretamente

vinculadas à relação tributária, devendo, desse modo, suportar o ônus tributário. Nesta hipótese, como salienta Hugo de Brito (2004, p. 141):

[...] o legislador, ao definir a hipótese de incidência tributária, coloca desde logo como sujeito passivo da relação tributária que surgirá de sua ocorrência alguém que está a ela diretamente relacionado, embora o fato seja indicador da capacidade contributiva de outros.

Em ambos, a lei atribui à pessoa diversa daquela que tem relação com o fato tributável, o dever de pagar o tributo, suprimindo ou não essa responsabilidade do contribuinte.

4.1.4 Objeto

O objeto da obrigação tributária é a prestação pecuniária compulsória, ou seja, é a quantia em dinheiro paga a título de tributo pelo sujeito passivo, àquele que tem capacidade tributária ativa.

Há de se ressaltar que o Código Tributário Nacional equipara ao tributo as penalidades pecuniárias, conferindo-lhes caráter de obrigação principal (obrigação de dar), como é possível observar no artigo 113, §1º. Assim, a obrigação tributária também tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária, diga-se, a multa.

Além destas, deve-se mencionar que as obrigações acessórias estampadas no §2º do dispositivo acima referido, evidenciam que o sujeito passivo não se obriga apenas ao pagamento de tributo e multa, mas também tem obrigações de fazer (prestar informações ao Fisco, escriturar livros, emitir notas fiscais, entre outras), de não fazer (não adulterar nem rasurar livros e documentos fiscais), de tolerar (admitir a fiscalização de livros e documentos). No entanto, caso haja o inadimplemento de qualquer das obrigações acessórias, ocorrerá a conversão em obrigação principal, pois será aplicada ao descumpridor daquela, uma penalidade pecuniária, que nada mais é,

do que a constituição de um crédito tributário por meio de multa, como dispõe o 113, §3º, do Código Tributário Nacional.

5 CRIMES TRIBUTÁRIOS

Conforme já patentado alhures, os crimes contra a ordem tributária ganharam destaque com o advento da Lei nº. 8137, de 27 de dezembro de 1990, que além de trazer os tipos normativos, estabeleceu regras de conduta para o sujeito passivo da obrigação tributária, visando reprimir e cercear o comportamento nocivo dos desviantes, que tanto abala o Erário Público.

É certo que, para definir os crimes tributários, o legislador considerou as diversas formas de evasão fiscal, seja por meio da ação ou omissão do agente, que tem como propósito o não recolhimento do tributo ou o de menor valor do que o devido.

Mas não se pode olvidar, que os crimes tributários também trazem inúmeras discussões, merecendo ressalva, dentre outras, aquelas concernentes ao momento consumativo destes delitos, notadamente em face das recentes decisões da Corte Maior.

Destarte, para que esse ponto se torne menos obscuro, convém fazer uma análise sobre as classificações destas infrações, para então se apurar o momento em que ocorre a consumação e as conseqüências posteriores.

5.1 Crimes Materiais ou Formais

Os crimes materiais ou de resultado são aqueles que se consumam somente quando ocorre o evento previsto no tipo penal. Isto é, para que ocorra a consumação, a lei exige a ocorrência do resultado pretendido pelo agente, consistente na lesão de fato do bem. De modo diverso, os delitos formais são aqueles que embora o legislador preveja o resultado, não é necessário que ele aconteça para que ocorra a

consumação do delito, assim, o legislador não exige a produção do resultado para o crime se consumir.

Os crimes contra a ordem tributária contemplados no artigo 1º, *caput*, da Lei nº. 8.137/1990, são, segundo entendimento doutrinário, crimes materiais, haja vista que para ocorrer a consumação, é necessária a produção do resultado previsto no tipo penal.

Portanto, só haverá a consumação de qualquer das hipóteses previstas no mencionado dispositivo, se efetivamente se der a supressão ou redução de determinado tributo, pois caso não ocorra qualquer destas modalidades de evasão por meio da prática das condutas descritas nos incisos I a V do dispositivo em comento, não haverá crime contra a ordem tributária.

Nesse sentido, convém trazer à baila o entendimento de Paulo José da Costa Júnior (1995, p. 100):

[...] nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137, o núcleo do crime é *suprimir* ou *reduzir* tributos com a intenção de causar um dano ao erário público. Trata-se, portanto, de um crime de resultado que participa da subespécie dos crimes de dano.

Destarte, a conduta do contribuinte, que suprime ou reduz tributos causando lesão ao Erário, bem jurídico tutelado nos crimes em estudo, configura um crime material.

Contudo, convém ressaltar que o parágrafo único do artigo 1º, traz, no entanto, uma hipótese de crime formal, pois para sua consumação basta que seja desatendida a exigência da autoridade, o que ocorre com a expiração do prazo legal, pouco importando a ocorrência de qualquer resultado.

Também independem da ocorrência de determinado resultado os crimes previstos no artigo 2º, incisos I, III e V. Mas de forma diversa, os incisos II e IV deste dispositivo exigem para se consumarem a ocorrência do resultado neles previsto, ou

seja, dano ao patrimônio público e desvio da destinação da verba recebida pelo agente, respectivamente.

5.2 Lançamento Definitivo do Crédito Tributário como Pressuposto para a Caracterização dos Delitos Fiscais

Não obstante o Código Tributário Nacional traga no artigo 142 a definição de lançamento, a doutrina o tem conceituado como um ato administrativo de efeitos declaratórios, vinculado e obrigatório, que aponta os sujeitos da relação jurídico-tributária, o objeto da prestação, além de definir a base de cálculo e alíquota verificadas na hipótese de incidência, e, por fim, ele assinala o tempo e o lugar em que deve ocorrer a liquidação da obrigação, como ressalta Kalache (2006, p. 79).

Salienta Aliomar Baleeiro (1999, p. 808), que não obstante o artigo 145 do Código Tributário Nacional estabeleça o princípio da imutabilidade do lançamento, este ato administrativo poderá ser modificado, mas desde que seja em uma das situações elencadas no aludido dispositivo, taxativamente, ressalvando-se, por óbvio, que sempre é possível a apreciação do Poder Judiciário.

Mas o eminente doutrinador adverte que, não se deve fazer uma diferenciação entre lançamento provisório (aquele contra o qual o sujeito passivo pode apresentar impugnação ou a Administração pode fazer revisão) e definitivo (é o lançamento que contra ele não cabe mais recurso na via administrativa), haja vista que não deve ser afastada a regra da inalterabilidade do lançamento, nas hipóteses em que o sujeito passivo foi regularmente notificado, sempre na busca de salvaguardar a estabilidade e a segurança das relações jurídicas (BALEEIRO, 1999, p. 808).

Deste modo, ainda que a jurisprudência e parte da doutrina façam uso da expressão lançamento definitivo de forma imprópria, ela deve ser entendida como o momento em que estão finalizadas as possibilidades de ser modificado ou desconstituído o lançamento pelo contribuinte, pois como já anotado, o fato de o ato administrativo – o lançamento – poder ser impugnado, não significa que ele tenha

caráter provisório, tendo em vista que todos os atos administrativos estão sujeitos a impugnação.

Mas, embora não seja totalmente adequado o uso da locução *lançamento definitivo* como exposto, em consonância com os julgados do Supremo Tribunal Federal, que serão em breve analisados, no presente trabalho tal expressão será utilizada.

Com relação ao lançamento definitivo, também é importante mencionar que é por intermédio dele, que se estabelece a exeqüibilidade e exigibilidade do crédito tributário, esgotando-se a capacidade do sujeito passivo da obrigação de interpor recursos.

Assim, o crédito tributário só será exigível definitivamente, no momento em que o lançamento se tornar categórico, isto é, quando estiverem esgotadas todas as oportunidades, de que dispõem a Administração Pública ou o sujeito passivo, para demonstrar a existência ou inexistência da relação jurídico-tributária.

Deve-se entender por lançamento definitivo, segundo Sacha Calmon (2001, p. 42b):

[...] o ato de lançamento contra o qual não caiba recurso do contribuinte nem recurso ex officio (por faltar previsão, por ter faltado o seu exercício ou por consumação dos recursos cabíveis).

Portanto, quando não for mais possível a interposição de recursos na via administrativa, seja porque todos os cabíveis já foram interpostos ou porque eles não foram exercidos no prazo devido, torna-se certo e definitivo, o valor do crédito tributário a ser pago ao Fisco.

Cabe ainda ressaltar, que além do crédito tributário só ser perfeitamente exigível e exeqüível após seu lançamento definitivo, é cediço que, a Corte Suprema consolidou o posicionamento, de que é necessário aguardar o encerramento da via administrativa, para instaurar procedimento inquisitório ou até mesmo a ação penal nas hipóteses em que pode ter sido praticado um crime contra a ordem tributária. Pois se o

processo administrativo é uma garantia fundamental prevista no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, não é possível que o processo judicial se inicie, sem que tenha sido efetivamente discutido naquele, se determinado tributo é ou não devido pelo sujeito passivo, devendo sempre estar assegurados o contraditório e a ampla defesa.

Inclusive, por ser inconcebível o trâmite simultâneo dos dois processos, os Tribunais têm anulado ações penais e até mesmo inquéritos policiais, deixando patente, a necessidade do exaurimento da via administrativa, como pressuposto de legalidade, para que aqueles sejam instaurados a fim de apurar eventual crime de sonegação fiscal.

Nestes termos, decidiu o Supremo Tribunal Federal em 28 de novembro de 2006, ao julgar o *Habeas Corpus* nº. 85.047/RJ, atuando como Relator o Ministro Celso de Mello que:

habeas corpus – crimes contra a ordem tributária (lei nº 8.137/90, art. 1º) – crédito tributário ainda não constituído definitivamente – procedimento administrativo-fiscal ainda em curso quando oferecida a denúncia – ajuizamento prematuro da ação penal – impossibilidade – ausência de tipicidade penal – **reconhecimento da configuração de conduta típica somente possível após a definitiva constituição do crédito tributário** – inviabilidade da instauração da persecução penal, mesmo em sede de inquérito policial, enquanto a constituição do crédito tributário não se revestir de definitividade – ausência de justa causa para a “persecutio criminis”, se instaurado inquérito policial ou ajuizada ação penal antes de encerrado, em caráter definitivo, o procedimento administrativo-fiscal – ocorrência, em tal situação, de injusto constrangimento, porque destituída de tipicidade penal a conduta objeto de investigação pelo poder público – conseqüente impossibilidade de prosseguimento dos atos persecutórios – **invalidação, desde a origem, por ausência de fato típico, do procedimento judicial ou extrajudicial de persecução penal** – precedentes do supremo tribunal federal g– “habeas corpus” conhecido, em parte, e, nessa parte, deferido. (grifo do autor).

Tal entendimento evidencia que, enquanto o procedimento administrativo não se encerrar e o crédito tributário não estiver definitivamente constituído, haverá constrangimento, caso tenha sido iniciada a fase extrajudicial ou a judicial, tendo em vista que ainda não há crime.

Mas, embora seja esse o entendimento predominante, tanto na doutrina como na jurisprudência, há quem dele discorde, por sustentar que não é possível

condicionar a ação penal ao término do procedimento administrativo, caso haja indícios veementes da autoria e da prática do crime, como aponta Cleide Previtalli Cais (2006, p. 786), pois afirma que, a imposição de tal condição violaria o disposto no artigo 129, inciso I, da Constituição Federal, o qual dispõe que é função institucional do Ministério Público, promover a ação penal pública.

Entretanto, é preciso observar que o Supremo Tribunal Federal em dezembro de 2003, ao apreciar ação declaratória proposta pelo Procurador-Geral da República julgou-a improcedente, por entender que o artigo 83, *caput*, da Lei nº. 9.430, de 26 de dezembro de 1996¹ não viola o preceito constitucional mencionado, sustentando que a aludida norma tem como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público, que poderá oferecer denúncia independentemente da representação tributária, se por outros meios tem **conhecimento de lançamento definitivo** (STF, ADIn 1.571, rel Min. Gilmar Mendes, j. 10.12.2003, m.v., *DJ* 30.04.2004, p. 24) (grifo do autor).

Deste modo, o referido entendimento deixa explícito que, não há limitação à atuação do Ministério Público para a propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. Contudo, ressalva que, não há justa causa para a ação penal enquanto não estiver definitivamente constituído o crédito tributário, como já anotado alhures.

Enfim, conforme entendimento capitaneado pela Corte Suprema, não restam dúvidas de que para ser instaurado inquérito policial ou mesmo o processo crime, é imprescindível que na esfera administrativa, tenha ocorrido o lançamento definitivo do crédito tributário, tornando-o, portanto, exigível. Inclusive, porque é apenas neste momento que ocorrerá a consumação do delito, como será analisado a seguir, pois, qualquer atuação contrária a esse direcionamento, certamente acarretará o trancamento da ação penal ou a sua anulação, sob o argumento de que falta legalidade para sua instauração.

¹ Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

5.3 Consumação dos Crimes Contra a Ordem Tributária

Como já explicitado, os delitos previstos no artigo 1º, *caput*, da Lei nº. 8.137/1990, se consumam com a redução ou supressão do tributo, tendo em vista que são crimes materiais, exigindo, portanto, para sua configuração a efetiva sonegação, seja por meio da supressão ou da redução dos tributos.

Assim, em que pese alguns entendimentos, como de Ferracini (2000, p. 55) de que “considera-se praticado o delito no dia seguinte em que o responsável tributário tinha a obrigação de proceder ao pagamento junto ao fisco”, é de todo oportuno mencionar que este não é o posicionamento que tem prevalecido, merecendo ressalva a inovação trazida pelo Supremo Tribunal Federal, ao estabelecer que a consumação dos delitos em estudo - em se tratando dos materiais - acontece somente no momento em que ocorre o lançamento definitivo do crédito fiscal.

Foi inovadora a decisão proferida pela Corte Maior, porque em dezembro de 2003, ao julgar o *Habeas Corpus* 81.611 em que se discutia a possibilidade da ação penal ter início antes do lançamento tributário tornar-se definitivo na esfera administrativa, a maioria do Plenário, anuindo com o voto do relator, o Ministro Sepúlveda Pertence, entendeu que, por se tratar de tipo penal de resultado, a existência do lançamento definitivo é *condição objetiva de punibilidade*, em que pese manifestações, como a do Ministro Cezar Peluso, de que o lançamento definitivo é *elemento normativo do tipo* penal, previsto no artigo 1º, da Lei nº. 8.137.

É oportuno mencionar que, ao proferir seu voto, a Ministra Ellen Gracie ressaltou que, ao condicionar a ação penal ao encerramento da esfera administrativa com o conseqüente lançamento definitivo, estar-se-ia gerando a impunidade dos sonegadores, porque não raras vezes seu trâmite dura mais que uma década, podendo ocorrer a prescrição do crime tributário. Mas, ao ser fomentada essa discussão, o Ministro Relator aditou seu voto, para consignar que a prescrição não correria enquanto durasse o procedimento administrativo, no qual o contribuinte discutia o lançamento tributário.

Mais precisamente, ao abordar o tema da prescrição, o augusto Relator sustentou que o prazo prescricional ficaria *suspense*. Entretanto, os julgados posteriores do mesmo Tribunal passaram a considerar que, o prazo prescricional nem sequer se iniciava, devendo, ficar sem curso, enquanto não ocorresse o lançamento definitivo do crédito tributário no procedimento administrativo.

Neste contexto, deve ser mencionada a decisão proferida em *Habeas Corpus*, atuando como relator o eminente Ministro Joaquim Barbosa:

EMENTA: HABEAS CORPUS. PENAL. TRIBUTÁRIO. CRIME DE SUPRESSÃO DE TRIBUTOS (ART. 1º DA LEI 8.137/1990). NATUREZA JURÍDICA. ESGOTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. PRESCRIÇÃO. ORDEM CONCEDIDA. 1. Na linha do julgamento do HC 81.611 (rel. min. Sepúlveda Pertence, Plenário), os crimes definidos no art. 1º da Lei 8.137/1990 são materiais, **somente se consumando com o lançamento definitivo**. 2. Se está pendente recurso administrativo que discute o débito tributário perante as autoridades fazendárias, ainda não há crime, porquanto "tributo" é elemento normativo do tipo. 3. Em consequência, **não há falar-se em início do lapso prescricional, que somente se iniciará com a consumação do delito**, nos termos do art. 111, I, do Código Penal (83414/RS – RIO GRANDE DO SUL; *HABEAS CORPUS*; Relator (a): Min. Joaquim Barbosa; Julgamento 23/04/2004; Órgão Julgador: Primeira Turma) (grifo do autor).

Basta uma leitura sobre esse julgado, para se perceber a sua extensão, porque muito se discutiu a respeito da necessidade do exaurimento da via administrativa, para que seja inaugurada a ação penal nos crimes contra a ordem tributária.

Então, a Corte Constitucional exarou seu último posicionamento com relação a esse tema, manifestando-se, no sentido de que, a decisão definitiva do processo administrativo é condição objetiva de punibilidade, condicionando, desse modo, a ação penal ao julgamento definitivo da esfera administrativa, como já esposado no tópico anterior.

Trouxe, contudo, sérios resultados para apuração dos crimes de evasão fiscal, tendo em vista que em face da morosidade do processo administrativo, quando

este estivesse concluído, poderia ter transcorrido o prazo prescricional do delito, impossibilitando, desta maneira, a deflagração do processo penal.

Em meio a essa problemática, manifestou-se a Suprema Corte com relação ao prazo prescricional dos delitos, estabelecendo que ele só terá início no momento em que ocorrer a sua consumação.

Destarte, é possível dizer que o crédito tributário somente se torna definitivamente exigível, no momento em que ocorre o lançamento tributário definitivo, ou seja, quando já forem esgotadas todas as vias, por meio das quais o sujeito passivo possa desconstituir ou abater a importância do crédito.

Em razão disso, e consolidando o entendimento jurisprudencial emanado do Supremo Tribunal Federal, é forçoso concluir que é nesse momento – lançamento tributário definitivo - que ocorre a consumação do delito, pois só então será possível verificar, se efetivamente ocorreu redução ou supressão de tributo.

E nesse diapasão também lecionou Edmar Oliveira (1995, p. 96), que com a costumeira mestria expôs que:

É livre de dúvidas que a **consumação dos crimes contra a ordem tributária só pode ser afirmada depois de esgotadas todas as instâncias administrativas** de que dispõe o sujeito passivo para discutir a exação. Isto porque o lançamento tributário, como vimos, pode perfeitamente ser desconstituído, hipótese em que desapareceria o núcleo do tipo penal; a supressão ou redução ilegal do tributo ou contribuição (grifo do autor)

Justifica-se, portanto, que a consumação dos crimes contra a ordem tributária se opere tão somente após o acontecimento do lançamento definitivo do crédito tributário, porque enquanto esse momento não se efetiva, é possível que o valor em tese devido pelo sujeito passivo seja desconstituído e, neste caso, não teria ocorrido supressão ou redução de tributo, não havendo, desse modo, crime algum.

Deve-se observar, entretanto, que essa manifestação acerca da consumação dos delitos fiscais deixou evidente que, só tem aplicação se forem materiais ou de resultado, ao passo que o momento consumativo dos crimes formais,

ocorrerá com a prática da conduta vedada na lei em comento, não dependendo da ocorrência do resultado, que se sobrevier, apenas fará parte do exaurimento do delito.

Importante salientar, por fim, que se a administração fiscal decair do direito de lançar o crédito tributário, estando impedida de determinar o pagamento do tributo, ocorrerá a impossibilidade de se demonstrar a consumação dos crimes contra a ordem tributária, ficando prejudicada a propositura de eventual ação penal (HC 56799 / SP; *Habeas Corpus* 2006/0066989-3. Relatora Ministra Laurita Vaz; T5 Quinta Turma do Superior Tribunal de Justiça; data do julgamento 13/03/2007).

Destarte, pode-se inferir que enquanto, não ocorrer a constituição incontestável da obrigação tributária, por meio do lançamento definitivo, no qual será apurado o valor que o sujeito passivo fraudulentamente deixou de liquidar, essa conduta até este momento deve ser considerada atípica, impedindo, nesse passo, a instauração de inquérito policial e da ação penal, pois sempre deve ser resguardada a garantia constitucional que tem o contribuinte, de insurgir-se contra o poder de tributar do Estado.

5.4 Início do Prazo Prescricional dos Delitos de Sonegação

Inserida no Título VIII da parte geral do Código Penal, a prescrição é uma das causas de extinção da punibilidade, situada no artigo 107, inciso IV.

Nos dizeres de Damásio (1998, p. 17), “prescrição penal é a perda do poder-dever de punir do Estado pelo não-exercício da pretensão punitiva ou da pretensão executória durante certo tempo”, acarretando, *a priori*, a perda do direito de punir do Estado em razão do decurso do tempo e, *a posteriori*, a perda do direito de ação.

A prescrição, assim, interfere e reflete na expectativa do Estado de punir, sendo que este é o primeiro prejudicado com o não-recolhimento do tributo.

A prescrição tem natureza de direito material, aplicando-se a ela, a regra do artigo 10 do mencionado *Codex*, segundo a qual, conta-se o dia do início e excluí o do final, não estando este prazo sujeito à suspensão por férias, domingos e feriados.

O instituto da prescrição, sempre foi colocado como óbice para exigir o exaurimento da via administrativa, como condição de procedibilidade da ação penal, haja vista que, em decorrência da morosidade daquele procedimento, até que se encerre, não é nada incomum que tenha transcorrido o lapso prescricional do delito.

Tendo em vista que, o Supremo Tribunal Federal já consolidou o entendimento, de que é necessário encerrar o procedimento administrativo para que seja deflagrado o processo criminal, a dúvida que se estabeleceu é com relação ao início do prazo prescricional.

Antes mesmo de que a Corte Suprema se manifestasse, no sentido de que enquanto não tiver fim o processo administrativo com o lançamento definitivo do crédito tributário, não tem início o lapso prescricional, já havia entendimento neste sentido.

Assim, por exemplo, explanou Hugo de Brito (2002, p. 128), com os seguintes dizeres:

A prescrição é a extinção da ação em decorrência da inércia de seu titular. Sem a possibilidade da propositura da ação, não se pode falar em inércia, e, portanto, não se pode admitir o curso do prazo prescricional.

Por esse entendimento, não se pode alegar inércia do Estado, porque nem sequer era possível a propositura da ação penal antes do encerramento do procedimento administrativo, logo, não pode ter início o fluxo prescricional.

O aludido doutrinador sustenta tal posicionamento, fundamentando que o artigo 116, inciso I, do Estatuto Repressor, preceitua que, enquanto pendente, em outro processo, questão da qual dependa o reconhecimento da existência do crime, não correrá a prescrição.

O mencionado autor, ainda defende a necessidade de ser acrescido ao artigo 111, do mencionado *Codex*, um novo inciso, o qual estabeleceria que a prescrição nos crimes contra a ordem tributária, só teria início na data da decisão final e definitiva na esfera administrativa, assegurando, com isso, a possibilidade do Estado de punir aqueles que tenham fraudulentamente reduzido ou suprimido tributo, mas garantindo simultaneamente, a possibilidade destes, de se defenderem amplamente em processo administrativo. E não é em outro sentido, o posicionamento sustentado pelo Supremo Tribunal Federal.

Destarte, se para ocorrer a consumação dos crimes contra a ordem tributária é necessário o lançamento definitivo do crédito tributário na esfera administrativa, impedindo, desta forma, a instauração do processo crime e até mesmo do inquérito policial, como já esposado alhures, é certo que, o prazo prescricional só terá início a partir da consumação do delito, nos termos do artigo 111, inciso I, do Código Penal (conforme julgamento colacionado no tópico anterior).

Assim, em que pese ao abordar inicialmente o tema da prescrição nos delitos em comento, a jurisprudência emanada do Supremo Tribunal Federal tenha defendido que, o prazo prescricional ficaria *suspense*, possivelmente diante da difícil aplicação da suspensão do prazo prescricional, e também porque poderia afrontar o princípio da legalidade, haja vista que, o Código Penal não estabelece essa possibilidade de suspensão do curso prescricional, os Acórdãos posteriores exarados pelo colendo Tribunal, passaram a mencionar que, enquanto não ocorresse o lançamento definitivo do crédito tributário, a prescrição ficaria *sem curso*, assim, o início da prescrição só se daria com o acontecimento daquele.

É preciso mencionar, que havia um anteprojeto de lei que tinha por objetivo acrescentar ao artigo 116, do Código Penal, um inciso que estabeleceria a suspensão da prescrição dos crimes de evasão fiscal, com os seguintes dizeres:

[...] III - enquanto não proferida a decisão final na esfera administrativa em procedimentos de apuração e exigência de crédito tributário ou previdenciário, relativos a fatos que tipifiquem também crimes contra a ordem tributária, desde que ainda não ajuizada a respectiva ação penal.

Entretanto, como já se mencionou, a Corte Maior já firmou posicionamento de que não é possível o início da ação penal, sem que tenha encerrado o procedimento administrativo. Ademais, como já defendia Hugo de Brito (2002, p. 129), se não há necessidade do Ministério Público aguardar o encerramento daquela via, para promover o processo crime, não há lógica em estabelecer, que o prazo prescricional fique suspenso. Parece, então, que esse dispositivo pertencente ao anteprojeto, já estaria sem efeito.

Mas ressalta-se: o entendimento de que o prazo prescricional, só passará a fluir com o encerramento do procedimento administrativo e o lançamento definitivo do crédito tributário, tornou-se mais concreto a partir das recentes decisões do Supremo Tribunal Federal, conforme já anotado, porque antes, havia apenas manifestações isoladas da doutrina, embora muito ainda se discuta a respeito dessa possibilidade.

Nesse passo, é imprescindível observar a importância que esse posicionamento traz a partir de então, porque, se ainda não teve início o curso do prazo prescricional, não há razão para que paralelamente ao procedimento administrativo, a autoridade policial e o Ministério Público adotem medidas para o oferecimento da inicial acusatória temendo que a causa extintiva da punibilidade em comento ocorra. Inclusive, porque não se tem admitido essa possibilidade.

Ainda no que tange ao prazo prescricional dos crimes fiscais, é preciso anotar uma particularidade, qual seja, o seu sobrestamento, no momento em que o contribuinte parcela o débito tributário, para efetuar o pagamento ao Fisco do valor devido, necessitando que o Ministério Público aguarde a efetiva liquidação. Caso não ocorra o adimplemento, o processo retomará seu curso normal, considerando o período já transcorrido. Mas é preciso que o parcelamento seja comprovado, para que fique suspensa a pretensão punitiva do Estado, fazendo com que a prescrição não tenha fluência, enquanto não tenha sido demonstrado o pagamento integral.

Cabe lembrar, por derradeiro, que assim como ocorre nos demais delitos, a prescrição dos crimes contra a ordem tributária pode ser argüida em qualquer instância ou grau de jurisdição, inclusive nos Tribunais Superiores, podendo ocorrer

inclusive de ofício, pois é matéria de ordem pública, impedindo, nesta última hipótese maiores delongas, decorrentes das discussões a respeito da perda da capacidade de punir do Estado.

6 DO PRÉVIO EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA

Muito já se discutiu sobre a necessidade do exaurimento da via administrativa para ser iniciada a ação penal, que visa apurar eventual crime contra a ordem tributária, sendo que, em alguns momentos, a doutrina e jurisprudência se posicionaram pela não necessidade, sob o argumento de que as esferas são independentes.

Contudo, hoje prevalece o entendimento de que, é imprescindível a conclusão da esfera administrativa com o lançamento definitivo do crédito tributário, como foi evidenciado no decorrer do presente trabalho por inúmeras vezes. Só assim o delito fiscal se consumará e poderá ser iniciada a persecução penal, como atualmente sustenta o Supremo Tribunal Federal.

É cediço que é na via administrativa que o contribuinte discutirá o crédito tributário, buscando reduzi-lo ou até mesmo desconstitui-lo, podendo pagar o valor devido ou então parcelar esta quantia, situações que acarretarão a extinção da punibilidade do indivíduo.

De qualquer forma, sustentar que a ação penal pode ser inaugurada antes de concluído o procedimento administrativo, é admitir que o contribuinte poderá ser criminalmente condenado pela prática de crime contra a ordem tributária mas ser reconhecido pela Administração que ele não tinha a obrigação de pagar qualquer tributo, o que seria inconcebível.

Não se pode olvidar, que a declaração de inexistência do ilícito ainda que seja na esfera administrativa, produz validade e, portanto, deva ser considerada tendo em vista que a Carta Maior assegura no artigo 5º, inciso LV, que no processo administrativo também devam ser respeitados os princípios do contraditório e da ampla defesa. Por isso, deve ser conferida à decisão administrativa, total validade.

Destarte, após ser verificada a necessidade de aguardar o exaurimento da fase administrativa para o início da ação penal, resta saber se essa situação configura

condição objetiva de procedibilidade, de punibilidade, questão prejudicial ou elemento normativo do tipo, o que será feito no tópico a seguir.

6.1 Condição Objetiva de Procedibilidade?

Para concluir se a necessidade de aguardar o exaurimento da via administrativa, constitui condição objetiva de procedibilidade, punibilidade, questão prejudicial ou elemento normativo do tipo, é relevante estabelecer uma diferenciação entre todas elas.

Inicialmente cabe citar a definição de questão prejudicial, que segundo Magalhães Noronha (1990, p. 57) é:

Questão jurídica, que se apresenta no curso da ação penal, versando elemento integrante do crime e cuja solução, escapando à competência do juiz criminal, provoca a suspensão daquela ação.

Assim, segundo o conceito acima mencionado, a questão prejudicial surgirá no curso da ação penal e determinará a sua suspensão, trazendo, portanto, um óbice ao julgamento da causa principal.

Com fulcro neste entendimento, é possível dizer que deve ser afastada a tese de que a discussão do tributo no âmbito administrativo configura questão prejudicial, haja vista que, esta controvérsia deva ocorrer antes mesmo de ser inaugurada a ação penal e não quando ela já tiver iniciado, acarretando sua suspensão.

É inquestionável, que a questão prejudicial deva ser decidida antes da questão prejudicada porque aquela condiciona esta, havendo, neste ponto, uma semelhança entre as situações de eventual prática de crimes fiscais, porque também deve ser decidido antes, na esfera administrativa, se o tributo é ou não devido, para que seja instaurada a ação penal. Contudo, esta não é uma modalidade de questão prejudicial.

A questão prejudicial pode ser classificada como obrigatória ou facultativa, hipóteses previstas nos artigos 92 e 93 do Código de Processo Penal, respectivamente, e será obrigatória "quando a decisão sobre a existência da infração penal depender do reconhecimento do estado civil das pessoas", como ressalta Mirabete (2005, p. 179). Será facultativa se, para o reconhecimento da infração penal depender da decisão de qualquer outra questão, que não seja referente ao estado civil das pessoas, da competência do juízo cível, dentre outros requisitos.

Na primeira hipótese, o juiz está obrigado a suspender o curso da ação penal, enquanto que na outra a suspensão é facultativa. Mas de qualquer forma, pode se concluir que, nas questões prejudiciais o que se discute é o direito material, e não processual. Entretanto, deve-se discutir se há ou não tributo devido, antes de ser inaugurada a ação penal e não no seu curso, razão pela qual, o exaurimento do procedimento administrativo, não configura questão prejudicial.

Por outro lado, a condição de procedibilidade da ação penal possui natureza processual, como, *v.g.*, a representação do Ministro da Justiça nas hipóteses de crime contra a honra do Presidente da República, a representação do ofendido ou quem lhe faça as vezes, nas ações penais públicas condicionadas. E enquanto essa condição não for preenchida, não poderá ser intentada a ação penal.

Logo, é possível concluir que, a necessidade do encerramento da via administrativa para o início da ação penal, não configura condição objetiva de procedibilidade, porque, o que se discute naquela esfera é o mérito, e não questões de natureza processuais.

Mas, não obstante alguns entendimentos, de que por se discutir a ocorrência ou não do crime tributário, ou seja, o direito material, o prévio exaurimento da via administrativa seria uma questão prejudicial, de modo diverso, a Suprema Corte em manifestação recente entendeu que, aguardar a decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, é uma condição objetiva de punibilidade ou elemento normativo do tipo (HC 81.611).

No que tange à punibilidade, tem entendido a doutrina que, ela não constitui requisito ou elemento do crime, mas sua consequência jurídica. A punibilidade

nada mais é, do que a aplicação da pena em decorrência da conduta típica e ilícita ao agente culpável, dependendo de regular processo penal condenatório.

Desse modo, a condição objetiva de punibilidade, é uma condição ligada à imposição concreta da pena criada pelo legislador, por razões de política criminal, que não compõe ou interfere no injusto penal (fato típico e antijurídico) e nem na culpabilidade do agente, além de não estar ligada ao dolo ou culpa do sujeito, mas relaciona-se com o fato punível. É a circunstância exigida pelo legislador, para que seja aplicada uma pena ao fato criminoso praticado pelo indivíduo.

Diante do conceito, cumpre saber se a conclusão do processo administrativo pode ser considerada uma condição objetiva de punibilidade, para ser iniciada a ação penal.

Considerando que, enquanto tramita o procedimento administrativo com a pendência de recurso interposto pelo contribuinte, o tributo ainda não é efetivamente exigível, havendo a possibilidade de que, ao final ele seja desconstituído concluindo-se que àquele não cabia o pagamento de nenhum valor. É possível então perceber, que o resultado da decisão administrativa definitiva influi no tipo penal.

Destarte, é inegável o liame existente entre a decisão final da esfera administrativa e a configuração do ilícito penal, inclusive porque, o crime pode nem se consumir, caso não ocorra o lançamento definitivo do crédito tributário, por exemplo.

Assim, tendo em vista que a decisão da instância administrativa influi no tipo penal e não no fato punível, sua conclusão não pode ser considerada condição objetiva de punibilidade, mas elemento normativo do tipo penal tributário, porque a decisão interfere em constatar se houve efetiva supressão ou redução do tributo, de modo que, se tais condutas não ocorreram, não há como se cogitar na existência de crime.

Demais disso, Damásio anota que as condições objetivas de punibilidade, pressupõem que o crime esteja completo em todos os seus requisitos, atendendo apenas a função de aplicar a pena (1999, p. 161), o que não ocorre nos crimes objetos deste trabalho, pois, se não tiver esgotado a via administrativa, o crime não se completará, porque sequer terá se consumado.

Portanto, parece mais adequado, o entendimento que justifica a necessidade de aguardar o esgotamento da via administrativa, porque *tributo* é o elemento normativo do tipo. Sem que haja tributo devido – o que se constata na via administrativa - não é possível cogitar a existência de crime.

Nestes termos, bem explicita Gabriel de Moraes (2003, p. 78):

Do processo administrativo, poderá concluir-se pela inexistência de parte ou de todo o crédito tributário. Pode a autoridade fazendária hierarquicamente superior entender não ter ocorrido o fato gerador, não ter sido aplicada a alíquota correta, não terem sido levadas em consideração isenções aplicáveis à espécie, e inúmeras outras variantes que impliquem na alteração substancial do crédito tributário. Só com o término do processo administrativo, portanto, é possível verificar ou não a ocorrência de fato típico e antijurídico que se relacione com a redução ou supressão de tributo. Antes disso é materialmente impossível a existência de crime.

Tal entendimento deixa evidente a necessidade do esgotamento da via administrativa, para se constatar se efetivamente o contribuinte deixou de pagar ou pagou em menor valor, o tributo devido, porque, enquanto estiver pendente um recurso administrativo, que discute perante as autoridades fazendárias o débito tributário, não é possível falar na existência de crime, tendo em vista que tributo é elemento normativo do tipo.

6.2 Independência das Instâncias Penal e Administrativa

Prevalece o entendimento de que, as instâncias administrativa e penal são independentes entre si, havendo quem sustente a possibilidade, de iniciar a ação penal antes de se findar a discussão administrativa, sendo que, não raras vezes o Supremo Tribunal Federal defendeu que, o crime de evasão fiscal continua a existir ainda que a autoridade fiscal absolva o sonegador.

Mas, como já mencionado, a referida Corte alterou seu entendimento, patenteadando a imprescindibilidade do esgotamento da esfera administrativa, para ser iniciada a persecução penal.

Esse entendimento se deve, porque embora seja reconhecida a autonomia entre as esferas penal e administrativa, em determinadas situações, uma exerce interferência sobre a outra, como ocorre nos crimes contra a ordem tributária, que para se consumarem, é necessário o exaurimento da via administrativa, com o lançamento definitivo do crédito tributário.

Nesse diapasão, ensina Hugo de Brito (2002, p. 168):

Nos crimes contra a ordem tributária, cujo tipo inclui o resultado supressão ou redução do tributo é inadmissível a ação penal sem que tenha havido o exaurimento da via administrativa, com decisão definitiva da autoridade da Administração Tributária afirmando o fato *supressão, ou redução de tributo devido*. A súmula 609, do STF, não se presta como fundamento para a tese contrária, pois cuida de questão diversa, de natureza simplesmente processual.

Tal excerto deixa evidente a necessidade da conclusão da via administrativa, que confirmará a ocorrência da supressão ou redução de tributo devido, para então ser manejada a ação penal, nos crimes materiais ou de resultado. Além disso, aduz que a súmula 609, do STF, não serve para alicerçar idéia oposta, a qual muitos têm se filiado, porque sua intenção ao ser editada, é mostrar a prescindibilidade da representação fiscal, como será constatado no próximo capítulo.

O mencionado doutrinador, ainda ressalta que mesmo na hipótese dos crimes formais, é necessário o exaurimento da via administrativa, pois não existe crime se não houver dolo específico e tributo devido.

Nessa esteira, já havia se manifestado o Tribunal Regional Federal da 3ª região, antes mesmo que assim o fizesse a Suprema Corte:

[...] o princípio da independência das instâncias administrativa e penal não autoriza a que se impute ao contribuinte a prática de crime de natureza fiscal antes mesmo de a Administração proceder a regular apuração da existência do débito, ou quando nulo o procedimento administrativo de que resultou a lavratura do Auto de Infração. Ordem concedida para determinar-se o trancamento da ação penal (TRF 3ª Região, HC 96.03.060711-8, Relatora: Desembargadora Sylvia Steiner, DJU 09.10.06).

Como se vê, o fato de as instâncias serem independentes entre si, não pode levar ao equívoco de se sustentar, que é possível uma pessoa ser judicialmente processada ou até mesmo condenada, sem que a via competente tenha concluído que determinado tributo é ou não devido, sempre lembrando as conseqüências muitas vezes devastadoras que uma ação penal injusta pode trazer àquele que está sendo processado.

Admitir tal situação é uma afronta à unidade do Direito, pois enquanto uma instância poderia declarar a licitude da conduta, a outra poderia anunciar sua criminalidade, além de violar as garantias constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa.

Por fim, pode-se concluir que o fato de as instâncias serem autônomas entre si, não pode levar à conclusão precipitada de que, não é necessário aguardar o término do procedimento administrativo, pois tal situação não faz com que a esfera penal perca sua independência. Logo, enquanto as condutas ou fatos praticados pelo contribuinte, estiverem sob o crivo da Administração Fazendária, não poderão ser submetidas à apreciação judicial, a fim de constatar eventual ocorrência de crime tributário, notadamente porque o crime sequer se consumou.

7 DA AÇÃO PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Sendo constatada a prática de crime contra a ordem tributária, delito que causa grande prejuízo aos cofres públicos, bem como à sociedade de uma maneira geral, nasce o direito-dever do Estado de, por meio do *jus puniendi*, tomar as medidas cabíveis contra o contribuinte, que não cumpre com seus deveres tributários.

Assim, segundo ensina Capez (2003, p. 97) a ação penal pode ser definida como:

[...] direito público subjetivo do Estado- Administração, único titular do poder-dever de punir, de pleitear ao Estado-Juiz a aplicação do direito penal objetivo, com a conseqüente satisfação da pretensão punitiva.

Portanto, para que possa aplicar o direito penal objetivo ao criminoso, o único caminho a ser utilizado é ação penal, com fundamento no artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal, porque o Estado-Juiz não pode exercer seu poder-dever de aplicar ao infrator uma sanção por outro instrumento, que não seja o processo.

Mas, para que o desviante receba a sanção criminal, é imperioso que sua culpa *lato sensu* seja demonstrada no transcorrer da persecução penal, a qual tem início, em regra, após a conclusão do inquérito policial, procedimento persecutório, que fornece elementos de autoria e materialidade para que a denúncia seja ofertada e, assim, seja inaugurado o processo crime.

É cediço, que não pode haver condenação criminal e conseqüente punição, senão por meio de processo judicial. Assim, é necessário se valer do *jus accusationis* e, por intermédio da ação penal, perseguir a aplicação da norma abstrata ao caso concreto.

Entretanto, para ser inaugurada a ação penal, faz-se necessário a presença de condições gerais, tais como a legitimidade de parte, o interesse de agir, e a possibilidade jurídica do pedido.

Nos crimes em apreço, as condições mencionadas estão caracterizadas da seguinte forma: o Ministério Público tem legitimidade para manejar a ação penal que nestes delitos é pública, e ao ocupar o pólo ativo da relação jurídica processual, visa tutelar o Erário (patrimônio da Fazenda Pública) seja para proteger a arrecadação da União, dos Estados-Membros ou dos Municípios, contudo, o pólo passivo será ocupado pelo possível autor do fato criminoso.

Com relação ao interesse de agir, ele nada mais é, do que a necessidade e utilidade que tem o sujeito ativo de se valer do processo-crime, para defender determinado interesse material, que no caso em comento é o Erário. Também deve existir nesta condição da ação, a adequação entre o processo penal condenatório e o pedido de aplicação de sanção penal.

Por fim, para que seja inaugurada a ação penal, é necessário que a medida pretendida pelo sujeito ativo, junto ao Poder Judiciário, esteja manifesta no ordenamento jurídico, preenchendo, assim, a possibilidade jurídica do pedido.

Mas, em se tratando dos processos-crime nos quais se pretende demonstrar a conduta criminosa do sujeito passivo, é imprescindível a presença de um requisito especial, qual seja, a ocorrência do lançamento definitivo do crédito tributário na via administrativa, pois do contrário, o crime sequer terá se consumado.

Ressalta-se, contudo, que, se as condições genéricas e as específicas não forem preenchidas de forma adequada, caberá ao juiz rejeitar de ofício a inicial acusatória. Mas, caso não o faça neste momento, nada obsta que ele assim proceda posteriormente e até em outra instância, podendo resultar inclusive na nulidade absoluta do processo.

7.1 Natureza Jurídica e a Súmula 609 do STF

Como já se observou, para que seja aplicada a sanção penal contemplada na lei, é necessário que isso ocorra mediante uma ação penal, sempre respeitando as garantias constitucionais do contraditório e ampla defesa.

À época da Lei nº. 4.729/65, passou-se a questionar a natureza jurídica da ação penal nos crimes contra a ordem tributária, se era pública incondicionada ou condicionada. Na verdade, a legislação deste período estabelecia que, para ser manejada a ação penal nos crimes fiscais era necessária a representação da Fazenda², o que significava um verdadeiro desvio de funções, porque nesta época, a representação fiscal figurava como providência inaugural, para que fosse iniciada a persecução penal, ainda que o crime já estivesse constatado.

Assim, em razão dessa problemática, o Supremo Tribunal Federal instituiu a súmula 609, segundo a qual “é pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal”, já que os delitos de evasão atentam contra o patrimônio público de qualquer dos entes federados.

A aludida súmula foi editada, para demonstrar que, nos crimes fiscais a representação da Fazenda não é imprescindível, para que tenha início a ação penal, tendo em vista que, ela não é condição objetiva de procedibilidade, assim como a representação o é, nas ações penais públicas condicionadas, pois aquelas, nada mais são, do que a notícia do crime que inclusive pode ser dada por qualquer um do povo, como preceitua o artigo 27, do Código de Processo Penal.

Aliás, como já ressaltado, ao julgar a ação declaratória proposta pelo Procurador-Geral da República, o Supremo Tribunal Federal entendeu que o artigo 83, *caput*, da Lei nº. 9.430/96 é destinado aos agentes fiscais, e ele em nada restringe a atuação do Ministério Público, que poderá oferecer denúncia independentemente da

² RIR, Decreto nº 58.4000/66, art. 461, §3º, em relação ao imposto de renda, e Decreto nº 61.514/67, art. 318, § 2º.

representação tributária, quando de outra forma, tiver conhecimento que ocorreu o lançamento definitivo no âmbito administrativo.

Destarte, com a criação da súmula, buscou-se evidenciar que o Ministério Público não está vinculado ao recebimento da representação, para adotar as providências cabíveis ao tomar conhecimento da prática de evasão fiscal.

Também é importante observar, que quando a súmula em comento foi editada, os crimes de sonegação fiscal contemplados pela lei revogada, eram considerados formais ou de mera conduta, independentemente, portanto, da ocorrência de efetiva supressão ou redução do tributo, pois, se aperfeiçoavam independente do resultado descrito no tipo penal.

Contudo, com o advento da Lei nº. 8.137/90, os crimes fiscais, ao menos a maioria deles, passaram a ser materiais ou de resultado, dependendo para sua configuração que o contribuinte tenha, fraudulentamente, deixado de pagar ou pago em menor valor o tributo devido. E para que a supressão ou redução do tributo fique caracterizada, tornou-se imprescindível, aguardar o exaurimento da via administrativa e o lançamento definitivo do crédito tributário, momento em que, o delito se consumará e, então, poderá ser iniciada a ação penal. Mesmo nos crimes formais trazidos por essa lei, passou a ser necessário, o dolo específico de evadir-se do pagamento de tributo.

Cabe salientar, que a lei vigente não afastou a aplicação da súmula, e, além disso, estabeleceu em seu artigo 15 que a ação penal nos crimes contra a ordem tributária é pública, mas não mencionou se incondicionada ou condicionada.

Entretanto, dúvidas não restam, de que a natureza da ação penal é pública incondicionada, notadamente porque, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou acerca deste assunto, explicitando que, de acordo com a súmula em comento, é incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal (HC 84942/SP, Relator Ministro Marco Aurélio, Primeira Turma, julgamento em 08 de março de 2005).

É certo, portanto, que embora existam dispositivos estabelecendo a necessidade de que a representação fiscal seja remetida ao Ministério Público, após a conclusão do procedimento administrativo, ela consiste apenas em uma notícia crime. A sua ausência não constitui, empecilho para o membro do *parquet* inaugurar a ação

penal, pois não configura condição objetiva de procedibilidade, mas obrigação inerente à condição de funcionário público, com o fim de possibilitar o embasamento da denúncia. Confere também, maior dinamismo à instrução penal, porque o Fisco alcança muitas vezes informações de difícil acesso ao Ministério Público, porque aquele possui certos privilégios ao proceder a investigação fiscal do contribuinte.

8 CONCLUSÃO

A prática arrecadatória desde os primórdios da humanidade, possui extrema importância, pois ela confere ao Estado, a possibilidade de exercer políticas públicas e atingir o bem comum.

Contudo, para arcar com esse ônus de pagar tributos, a sociedade é compelida a tal prática, gerando em alguns um inconformismo, por não terem ciência da relevância que tem essa forma de arrecadação.

No Brasil, mais precisamente, pode-se afirmar que a sociedade, em regra, não repele o comportamento daqueles que deixam ilicitamente de cumprir com suas obrigações tributárias, seja porque a criminalização destas condutas é relativamente recente, sequer fazendo parte do Estatuto Repressor, seja em razão da má aplicação da receita pública, que os estimula a tal prática.

Em razão disso, se mostra necessário o reforço normativo e sancionador do Direito Penal, pois além de tutelar o Erário, atua como desestímulo aos comportamentos de evasão fiscal, tendo em vista que a simples imposição ou proibição, em regra, não são suficientes para que o sujeito passivo cumpra com suas obrigações tributárias.

Mas nunca é demais lembrar, que a cominação da sanção penal deve sempre estar em consonância com os princípios penais constitucionais, tais como o princípio da legalidade, da não retroatividade da lei penal, do devido processo legal, entre outros.

Assim, diante da tamanha relevância da criminalização dos delitos contra a ordem tributária, torna-se imprescindível compreender a posição adotada pelos Tribunais, no que diz respeito a esse tema, notadamente porque a Jurisprudência é uma fonte indireta do Direito e, talvez, seja a mais dinâmica delas.

Nesse passo, o presente trabalho abordou os delitos de evasão fiscal frente às atuais decisões do Supremo Tribunal Federal concernentes ao assunto. Tais julgados sustentam que os crimes previstos no artigo 1º, da Lei nº. 8.137/90, por demandarem a lesão efetiva ao patrimônio público por meio da redução ou supressão

de tributos, exigem como pressuposto para sua consumação, o lançamento definitivo do crédito tributário na esfera administrativa e, só a partir desse momento, teria início o prazo prescricional dos delitos em comento.

Constatou-se, por intermédio da presente pesquisa, que o posicionamento da Corte Maior, no que tange ao momento consumativo e o início do lapso prescricional dos crimes contra a ordem tributária, é de todo coerente. Por se tratarem de crimes materiais, é necessária a efetiva supressão ou redução do tributo para a configuração do delito.

Assim, nada mais razoável do que esperar que a instância administrativa se pronuncie, a respeito da ocorrência de supressão ou redução de tributos, pois ela é a esfera apta a fazê-lo. Afinal, como já mencionado no decorrer do trabalho, seria ao menos incongruente, que um indivíduo sofresse condenação pela prática de evasão tributária e, no procedimento administrativo, fosse constatado que não houve qualquer redução ou supressão de tributo.

Por esta razão, parece adequado sustentar que, se é somente com o lançamento definitivo que se estabelece a exequibilidade e exigibilidade do crédito tributário, é nesse momento – lançamento tributário definitivo – que o delito se consumará, pois só então será possível aferir se efetivamente ocorreu redução ou supressão de tributo.

Enquanto tal momento não se caracteriza, admite-se a desconstituição do valor em tese devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária e, neste caso, não há que se cogitar na existência de supressão ou redução de tributo, não havendo, portanto, crime algum. E por ainda ser atípica a conduta, não é permitida a instauração de inquérito policial e da ação penal, por faltar justa causa.

Nesse contexto, parece acertado o posicionamento de que o prazo prescricional dos crimes contra a ordem tributária só terá início a partir da consumação do delito, nos termos do artigo 111, inciso I, do Código Penal. A prescrição é causa extintiva da punibilidade decorrente da inércia do titular da ação, mas não se pode pensar em inércia, se nem sequer era possível que a ação penal fosse inaugurada antes do exaurimento do procedimento administrativo. Logo, não poderá se iniciar o fluxo prescricional.

Além disso, esse entendimento quanto ao início do prazo prescricional se justifica, pois, se a necessidade de aguardar o término do procedimento administrativo, antes era um problema em razão da sua morosidade, levando à prescrição do crime e conseqüente impunidade dos sonegadores, agora essa celeuma ganha um ponto final, determinando-se que a prescrição não corre enquanto durar o procedimento administrativo no qual o contribuinte discute o lançamento tributário.

Não obstante entendimentos contrários, pode-se concluir que, o lançamento definitivo é elemento normativo do tipo penal previsto no artigo 1º, da Lei nº. 8.137/90, como assim também sustenta o Ministro Cezar Peluso, porque a decisão na via administrativa exerce influência no tipo penal e não no fato punível. Portanto, sua conclusão não pode ser considerada condição objetiva de punibilidade ou procedibilidade, mas elemento normativo do tipo penal tributário. A decisão interfere na constatação se realmente ocorreu supressão ou redução do tributo, de modo que, caso a conclusão seja negativa, não há que se cogitar na existência de crime e a conduta será atípica.

BIBLIOGRAFIA

ABRÃO, Carlos Henrique. **Crime tributário**: um estudo da norma penal tributária. São Paulo: IOB Thomson, 2007.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário**: crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Atlas, 1995.

_____. **Infrações e sanções tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003.

ARAÚJO JÚNIOR, João Marcelo de. **Dos crimes contra a ordem econômica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.

BRASIL. Código Penal (1940). **Código Penal**: Decreto-Lei 2.848/40. 42. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL. Dos Crimes Contra a Ordem Tributária. Lei 8.137/90. Institui a Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária. Brasília/DF, 27 de dezembro de 1990. In: _____. **Código Penal**: Decreto-Lei 2.848/40. 42. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 609**. É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/sumulas_stf.asp>. Acesso em: 14 maio 2007.

CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo tributário**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

CAPEZ, Fernando. **Curso de processo penal**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmo Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001a.

_____. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2001b.

CORRÊA, Antonio. **Dos crimes contra a ordem tributária**: (comentários à lei n. 8.137, de 27-12-1990). São Paulo: Saraiva, 1994.

COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1995.

COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Coord.). **Direito tributário atual**. São Paulo: Dialética, 2003.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

DÍAZ, Vicente Oscar. **Ilícitos tributários**. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2006.

EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

FERRACINI, Luiz Alberto. **Crime de sonegação fiscal**: teoria, prática, legislação e jurisprudência. 2. ed. Campinas: Agá Júris, 2000.

FILLUS, João Thiago. **O lançamento tributário como pressuposto para a consumação dos crimes contra a ordem tributária**: posicionamento atual do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/181.html>>. Acesso em 17 abr. 2007.

GODOI, Marciano Seabra. **Questões atuais do direito tributário na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2006.

GOMES, Gabriel de Moraes. Crimes contra a ordem tributária e necessidade de conclusão do processo administrativo de impugnação do lançamento. **Revista Síntese de Direito Penal e Processual Penal**, Porto Alegre, ano 4, n. 19, p. 75-81, maio 2003.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

JESUS, Damásio Evangelista de. **Prescrição penal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

KALACHE, Maurício. **Crimes tributários**: uma análise da estrutura do tipo penal nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137, de 27.12.1990. Curitiba: Juruá, 2006.

KERN, Alexandre. **O controle penal administrativo nos crimes contra a ordem tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes tributários**: aspectos criminais e processuais. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões relativas aos crimes contra a ordem tributária. **Acta-Diurna**. Disponível em <<http://www.acta-diurna.com.br/biblioteca/doutrina/d13>>. Acesso em: 19 fev. 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24. ed. rev., atual., e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Estudos de direito penal tributário.** São Paulo: Atlas, 2002.

MARQUES, José Frederico. **Elementos de direito processual e penal.** 2. ed. rev. e atual. Campinas: Millennium, 2000. v. 1.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao código tributário nacional.** São Paulo: Saraiva, 1998a. v. 1 e 2.

_____. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 1995.

_____. _____. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998b.

MESQUITA JÚNIOR, Sidio Rosa de. **Prescrição penal.** São Paulo: Atlas, 1997.

MIRABETE, Julio Fabbrini. **Código penal interpretado.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Manual de direito penal:** parte geral. 21. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2004. V.1.

MONTEIRO, Samuel. **Crimes fiscais e abuso de autoridade.** São Paulo: Hemus, 1993.

_____. **Dos crimes fazendários:** compêndio teórico e prático. São Paulo: Hemus, 1998. t. 1.

MOREIRA, Rômulo de Andrade. Direito ao devido processo legal. **Jus navegandi.** Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3504&p=2>>. Acesso em: 21 mar. 2007.

NORONHA, E. Magalhães. **Curso de direito processual penal.** 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

OLIVEIRA, Marli Aparecida Bocal de. **Crimes contra a ordem tributária**: pagamento do tributo e a extinção da punibilidade. 2003. 66 f. Monografia (Bacharelado em Direito) – Faculdades Integradas “Antônio Eufrásio de Toledo”, Presidente Prudente, 2003.

PACHECO, Angela Maria da Motta. **Sanções tributárias e sanções penais tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

PAULINO, José Alves. **Interpretação jurisprudencial dos crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Meio Jurídico, 2001.

PIMENTEL, Manoel Pedro. Crime de sonegação fiscal. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, ano 76, v. 617, p. 259-266, mar. 1987.

_____. **Direito penal econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

PINTO, Emerson de Lima. **A criminalidade econômico-tributária**: a (des)ordem da lei e a lei da (des) ordem: por uma (re)legitimação do direito penal democrático de direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

PODVAL, Roberto (Org.). **Temas de direito penal econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

QUEIROZ, Cíntia Sales. **Óbices da pretensão punitiva nos crimes contra a ordem tributária**. 2004. 80 f. Monografia (Bacharelado em Direito) – Faculdades Integradas “Antônio Eufrásio de Toledo”, Presidente Prudente, 2004.

RIOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

SILVA, Emmanuel da. **Da necessidade de conclusão do procedimento administrativo para o oferecimento de denúncia nos crimes contra a ordem tributária**. 2004. 129 f. Monografia (Bacharelado em Direito) – Faculdades Integradas “Antônio Eufrásio de Toledo”, Presidente Prudente, 2004.

SILVA, Juary C. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.

SILVA, Volney Zamenhof de Oliveira. **Código Tributário Nacional**. São Paulo: Lex, 2001.

SOUZA, Ercias Rodrigues. Crimes contra a ordem tributária. **Jus Navegandi**. Disponível em <[http://www. http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3310](http://www.http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3310)>. Acesso em 05 mar. 2007.

STOCO, Rui. Sonegação fiscal: temas controvertidos. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, ano 84, v. 713, p. 315-327, mar. 1995.

ZILVETI, Fernando Aurélio. A constituição do crédito tributário como pressuposto da ação nos crimes contra a ordem tributária. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 17, p. 176-193, 2003.