

- legislação esparsa, jurisdição contenciosa e jurisdição voluntária. 8ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2002.
- SANTOS, Ulderico Pires do. *Medidas cautelares*. Doutrina, jurisprudência e prática. 2ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Paumape, 1990.
- SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. Atualizadores: Nagib Slaib Filho e Geraldo M. de A. Alves. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- SILVA, Ovídio A. Baptista. *Curso de Processo Civil: processo cautelar (tutela de urgência)*, volume 3. 3ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.
- TEIXEIRA, Elza Spanó. *Código de Processo Civil. Comentários. Jurisprudência*. São Paulo: Editora LTr.
- TEIXEIRA FILHO, Manoel Antônio. *Cadernos de Processo Civil: processo cautelar, medidas cautelares específicas*, 31: volume III. São Paulo: LTr, 2000.
- TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo. *Código de Processo Civil anotado*. 7ª ed. ampl., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003.
- VIEIRA, Cristiane Maria. *Medidas cautelares e procedimentos especiais*. 1ª ed. Desafio Cultural Editora.
- WALBER, Luiz Rodrigues; CORREIA DE ALMEIDA, Flávio Renato; TALAMINI, Eduardo. *Curso avançado de Processo Civil*. volume 3. Processo cautelar e procedimentos especiais. 4ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

Tópicos Jurídicos

Existe Crime Tributário?

Élcio Arruda*

A indagação encimada decorre da quotidiana atuação na seara criminal. Neste terreno, os mecanismos paulatinamente engendrados com vistas à *descriminalização tributária* parecem colocar em xeque a própria legitimidade da tipificação penal.

Num primeiro lance, forçoso meditar sobre o adimplemento do débito, a vista ou parceladamente, dotado de força extintiva de punibilidade.

Impõe-se uma digressão.

O primitivo diploma legal a cuidar do crime de sonegação fiscal, Lei 4.729, de 14/07/65, no art. 2º, dotava o pagamento do tributo de eficácia extintiva de punibilidade, contanto que efetuado antes de se deflagrar a *ação fiscal*¹. O Decreto-Lei 1.060, de 21/10/69, no art. 5º, alargou o espectro de incidência da descriminalização, na medida em que o adimplemento passou a ser tolerado até a decisão administrativa de primeira instância e a punibilidade fenecia se o sujeito ativo

* Mestre em Direito, professor de Direito Penal e Processual Penal, juiz do Juizado Especial Federal.

Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, v. 17, n. 4, abr. 2005

possuísse, junto à Fazenda, crédito fiscal superior ao montante não-recolhido². A elasticidade foi, inclusive, encampada pelo Pretório Excelso, ao editar a Súmula 560³.

Mais recentemente, a Lei 8.137, de 27/12/90, no art. 14, a par de redefinir os crimes tributários, conservou a benesse, fixando o recebimento da denúncia criminal como *dies ad quem* do pagamento extintivo⁴. A Lei 8.383, de 30/12/91, no art. 98, entretanto, revogou, expressamente, todas as regras conferindo ao pagamento do tributo a eficácia de fulminar a punibilidade⁵. Posteriormente, a Lei 9.249, de 26/12/95, no art. 34, reinstituíu o benefício⁶ e, há pouco, a Lei 10.684, de 30/05/03, no art. 9º, § 2º⁷), ampliou-o substancialmente, ao suprimir o marco temporal então existente (*até o recebimento da denúncia*), de modo a fazer tábula rasa do benefício da espontaneidade.

Como se vê, a evolução legislativa, neste campo, deixa à mostra a tendência de se *afrouxar* – senão suprimir – os tipos tributários, ao pretender desnaturá-los com a quitação da exação, quer à vista, quer parceladamente, tão ao gosto dos sectários do *laxismo penal*⁸. Evidencia-se, com isto, o propósito de se comunicar escopo meramente arrecadador à incriminação. A bem da verdade, quando o caso aporta em juízo, tem-se, na prática, genuína “ação penal de cobrança”, bem o sublinhou o Desembargador Federal Carreira Alvim⁹.

E assim não pode se suceder, a nosso aviso.

Primeiro, por ser tarefa estranha ao Direito Penal, como sabido e ressabido, servir de veículo de coação à satisfação de obrigações tributárias. O *pragmatismo* é inservível a desnaturar a verdadeira função do Direito Penal: lutar contra o crime, ao lado dos denominados antídotos sociais¹⁰.

Segundo, por se afigurar, de rigor, inconstitucional todo e qualquer regramento atribuindo ao adimplemento do tributo eficácia extintiva de punibilidade, independentemente de estatuir, ou não, marco temporal¹¹. Critério de *descrimen* de cunho exclusivamente econômico soa impróprio no campo repressivo, por maltratar o princípio da isonomia. Se se albergá-lo, reprimenda haverá apenas no tocante aos infratores menos bem aquinhoados, desprovidos de recursos. Quem puder pagar não responderá criminalmente, enquanto quem não puder fazê-lo ver-se-á incurso penalmente.

De tal sorte, rigorosamente, o pagamento do tributo, quando ocorrente, há de se subsumir à liturgia do Código Penal: se antes da denúncia, importa em causa de mitigação genérica de pena (art. 16); se depois, há de ser tomado em conta sob a rubrica de atenuante genérica (art. 65, III, *b*).

O desate, pois, é a afirmação de legitimidade dos tipos tributários, o decreto de inconstitucionalidade das normas contemplando a extinção de punibilidade

por força do pagamento (parceladamente ou a vista) e a aplicação, em casos tais, da diretriz do Código Penal. Igualmente, a suspensão do processo e da pretensão punitiva, porque atrelada à quitação parcelada (ineficaz), validade alguma teria.

Contudo, a recusa a beneplácito legalmente instituído em favor do réu, por certo, suscita enfática insurreição, tanto mais por envolver o seu *status libertatis*. Daí, talvez, poder se encontrar um ponto de equilíbrio, à luz do princípio da proporcionalidade¹³. E a justa medida, a nosso sentir, é permitir a fruição da benesse, mas limitar-lhe os efeitos ao crime tributário. Vale dizer, o crime-meio¹³ *teoricamente* perpetrado para consecução da sonegação subsiste hígido e, como tal, não comporta solução de descontinuidade persecutória. É que, soterrado (pagamento a vista) ou suspenso (pagamento parcelar) o crime-fim (tributário), arreda-se a relação consuntiva então forjada, de sorte ao crime-meio (falso) aflorar passível de punição de forma autônoma¹⁴. Extingue-se o conflito aparente de normas então instaurado¹⁵.

Portanto, independentemente de parcelamento ou pagamento a vista, o processo criminal deve ter curso no concernente ao crime de falso subjacente ao de natureza tributária.

Da solução alvitrada, nada obstante, arredam-se alguns dos integrantes da Suprema Corte. Para eles, a extinção de punibilidade quanto à sonegação, por força do pagamento do tributo, importa em estancamento da persecução também em relação ao *falso*, ainda que articulado de forma autônoma na denúncia¹⁶. Enfim, na dicção evocada, a Lei 10.684/03 permite a extinção de punibilidade se a quitação ocorrer a qualquer tempo e não se tolera o prosseguimento do processo pelo crime de falsidade documental, sob pena de se caracterizar constrangimento ilegal¹⁷.

Neste cenário, à indagação formulada ao exórdio, parece estar respondendo a mais alta Corte de Justiça do País.

Notas

¹ “Art 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria”.

² Decreto-Lei 1.060/69: “Art 5º Aplicam-se ao crime de sonegação fiscal, definido no art. 1º da Lei 4.729, de 14 de julho de 1965, as normas que regulam a extinção da punibilidade dos crimes de apropriação indébita previstos no art. 11 da Lei 4.357, de 16 de julho de 1964 e no art. 2º do Decreto-Lei 326, de 8 de maio de 1967”. Lei 4.357, de 16/07/65: “Art 11. (...) § 1º O fato deixa de ser punível, se o contribuinte ou fonte retentora, recolher os débitos previstos neste artigo antes da decisão administrativa de primeira instância no respectivo processo fiscal. § 2º Extingue-se a punibilidade de crime de que trata este artigo, pela existência, à data da apuração da falta, de crédito do infrator, perante a Fazenda Nacional, autarquias federais e sociedade de economia mista em que a União seja majoritária, de importância superior aos tributos não recolhidos, executados os créditos restituíveis nos termos da Lei 4.155, de 28 de novembro de 1962”.

³ “A extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo devido, estende-se ao crime de contrabando

ou descaminho por força do art. 18, § 2º, do Decreto-Lei 157/67”.

⁴ “Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”.

⁵ “Art. 98. Revogam-se o art. 44 da Lei 4.131, de 3 de setembro de 1962, os §§ 1º e 2º do art. 11 da Lei 4.357, de 16 de julho de 1964, o art. 2º da Lei 4.729, de 14 de julho de 1965, o art. 5º do Decreto-Lei 1.060, de 21 de outubro de 1969, os arts. 13 e 14 da Lei 7.713, de 1988, os incisos III e IV e os §§ 1º e 2º do art. 7º e o art. 10 da Lei 8.023, de 1990, o inciso III e parágrafo único do art. 11 da Lei 8.134, de 27 de dezembro de 1990, e o art. 14 da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990”.

⁶ “Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”.

⁷ “Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento. § 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. § 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.”

⁸ DIP, Ricardo; Moraes Júnior, Volney Corrêa Leite de. *Crime e castigo* – reflexões politicamente incorretas. 2ª ed. Campinas: Millennium, 2002, p. 6/14.

⁹ TRF-2ª Região – Apelação Criminal 01760/RJ – DJ 06/07/01, p. 48/50.

¹⁰ Toledo, Francisco de Assis. *Princípios básicos de Direito Penal*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 5/6.

¹¹ Seja como for, a ausência de marco temporal empresta gravidade ainda maior à situação. Sobre ignorar a espontaneidade, traz conseqüências impróprias à persecução penal. O réu, por exemplo, poderá aguardar até a decisão definitiva do processo criminal, para, só então, tendo como certa a condenação, proceder ao adimplemento. Haveria, pois, o despêndio inócuo de energia processual, quando menos.

¹² O princípio versado busca estabelecer, in concreto, um equilíbrio entre os interesses em jogo. Exige, para tanto, uma técnica de ponderação de valores. É-lhe subjacente, portanto, a teoria de valores. O seu escopo é a concretização da Lei Maior sem descerrar flanco a incoerências. A esfera penal comporta sua aplicação sob forma negativa. Vale dizer, não se procura criar uma decisão razoável, mas, sim, obviar a claramente desarrazoada (Cf. Degener, *apud* Gonzalez-Cuellar Serrano N., *Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal*. Madrid: Colex, 1990, p. 228/230).

¹³ No particular, é bem de ver que o falso (material ou ideal), cujo objeto jurídico é a fé-pública, constitui crime-meio à ultimação dos crimes tributários tipificados na Lei 8.137/90. A bem da verdade, os tipos tributários traduzem um crime de falso com endereço certo: a sonegação (Alvarenga, Dílio Procópio de. Sonegação fiscal. *Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda de Minas Gerais*, v. 1, p. 29, fev./abr. 1991).

¹⁴ “Ocorre a relação consuntiva, ou de absorção, quando um fato definido por uma norma incriminadora é meio necessário ou ordinária fase de preparação ou execução de outro crime, bem como quando constitui conduta anterior ou posterior do agente, cometida com a mesma finalidade prática atinente àquele crime. Nesses casos, a norma incriminadora que descreve o meio necessário, a normal fase de preparação ou execução de outro crime, ou a conduta anterior ou posterior, é excluída pela norma a este relativa”, pontifica Damásio de Jesus (*Direito Penal*. 25ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 114, v. 1).

¹⁵ A diretriz conta com o respaldo do Pretório Excelso: “Penal. Prescrição. Crime-fim e crime-meio. A extinção da punibilidade do crime falimentar não se comunica automaticamente ao crime de falsidade

ideológica de documento público. Aplicação do art. 108, parágrafo único, do Código Penal” (STF – HC 59.664-9/RJ – Rel. p/ acórdão Min. Décio Miranda – 2ª Turma – DJ 08/10/82).

¹⁶ “Consumção e Crime de Falso – Iniciado o julgamento de *habeas corpus* impetrado em favor de denunciado pela suposta prática do crime de uso de documento falso (CP, arts. 304 c/c 297), pela circunstância de haver apresentado à Delegacia da Receita Federal recibo relativo à declaração retificadora do Imposto de Renda, cujo carimbo fora posteriormente periciado e declarado diferente dos padrões utilizados, à época, por tal órgão. No caso concreto, trata-se de inquérito instaurado para apurar o suposto enriquecimento ilícito do paciente no exercício do cargo de juiz, culminando em auto de infração pela não-declaração de rendimentos tributáveis, que fora impugnado mediante apresentação de declaração retificadora. Pretende-se, na espécie, o trancamento da ação penal instaurada contra o paciente, sob a alegação de: a) falta de justa causa, por carência de base empírica da denúncia; b) ausência de interesse jurídico para instauração da ação penal pela suposta prática do crime autônomo de uso de documento falso, porquanto a conduta descrita caracterizaria o crime de sonegação fiscal e c) ocorrência de extinção da punibilidade quanto ao crime contra a ordem tributária, já que efetuado o pagamento do tributo. O Min. Gilmar Mendes, relator, afastando a primeira alegação e considerando a absorção do crime de falso pelo crime tributário, proferiu voto no sentido de deferir o *writ*, por ausência de justa causa para o prosseguimento da ação penal pela prática do crime autônomo de falsidade, tal como descrito no art. 304 c/c o art. 297 do CP e, em face do pagamento do tributo, declarou extinta a punibilidade quanto ao crime tributário previsto no art. 2º, I, da Lei 8.137/90, no que foi acompanhado pela Ministra Ellen Gracie. O Min. Gilmar Mendes, ressaltou, em seu voto, que, embora o suposto falso tenha sido praticado depois de lavrado o auto de infração, o princípio da consumção deve ser aplicado sempre que houver um tipo penal mais abrangente, o qual absorve um outro delito e que, na hipótese, o falso constitui etapa para o mencionado crime de sonegação. Após, o julgamento foi adiado em virtude do pedido de vista do Min. Carlos Velloso” (HC 83115/SP, rel. Min. Gilmar Mendes, 23/03/04 – Informativo 341).

“Lei 10.684/03 e Extinção da Punibilidade – A Turma, acolhendo proposta formulada pelo Min. Cezar Peluso – no sentido de que a quitação do débito antes da sentença que condenara o paciente pela prática do crime de sonegação fiscal consubstancia questão preliminar que prejudica a análise dos fundamentos do pedido –, concedeu *habeas corpus* de ofício para declarar extinta a punibilidade, nos termos do disposto no art. 9º, § 2º, da Lei 10.684/03, já que tal lei possui retroatividade, por ser mais benéfica que a existente ao tempo da impetração (Lei 9.249/95) – a qual previa a extinção de punibilidade quando o pagamento fosse realizado até o recebimento da denúncia. (Lei 10.684/03, art. 9º: “É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento. § 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.”) (HC 81929/RJ, rel.orig. Min. Sepúlveda Pertence, rel. p/ acórdão Min. Cezar Peluso, 16/12/03 – Informativo 334).

¹⁷ A diretriz do Supremo Tribunal Federal vem sendo albergada por outros sodalícios, e.g.: TRF-1ª Região – HC 2003.01.00.041098-0/MG, Rel. Desembargador Hilton Queiroz; HC 2004.01.00.015571-8, Rel. I'talo Fiarovanti Sabo Mendes.

A Prática de “Atividade Jurídica” nos Concursos

Hugo Nigro Mazzilli*

* Procurador de Justiça aposentado, advogado, professor do Complexo Jurídico Damásio de Jesus, consultor jurídico e autor de diversos livros, inclusive de *Ministério Público*, cuja 3ª edição revista e atualizada de acordo com a Reforma do Judiciário será lançada em janeiro de 2005.