

DO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA PREVISTO NO ART. 2.º, II, DA LEI FEDERAL 8.137, DE 27.12.90

GRUPO DE ESTUDOS DO SETOR DAS EXECUÇÕES FISCAIS
DA CAPITAL DO ESTADO DE SÃO PAULO*

1. Noções Gerais

Publicada em 28.12.90, somente agora a Lei 8.137/90, que “define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências”, despertou o interesse dos criminalistas, dos tributaristas e da sociedade em geral. Afinal, somente a partir de 27.1.93 (Port. CAT 13, de 27.1.93, Port. conjunta DEAT/Cinef 1, de 24.2.93, e Port. CAT 78, de 10.8.93) a Coordenação de Administração Tributária do Estado de São Paulo orientou de forma satisfatória os agentes do Fisco quanto ao encaminhamento de Autos de Infração e das representações criminais em casos de crimes contra a ordem tributária e outros delitos fiscais.

Duas são as formas mais frequentes de constatação dos crimes fiscais relacionados ao ICMS, delitos cuja apuração compete à Justiça Estadual.

A primeira é o chamado débito declarado e não pago.

A legislação do ICMS, conforme ensina o magistrado e professor Odmir Fernandes em artigo publicado no *Jornal O Estado de São Paulo*, p. 37, ed. de 20.5.90, “obriga o contribuinte-devedor a entregar informação mensal declarando o imposto devido ao Estado a ser pago posteriormente. Ocorre que inúmeros

contribuintes declaram o imposto devido e não pagam.

“O que causa espanto é que o ICMS, IPI e outros são impostos indiretos, que integram o preço da mercadoria ou do produto, isto é, *cada cidadão ao comprar um quilo de arroz ou um automóvel já está pagando o imposto embutido no preço da mercadoria. O comerciante e o industrial têm apenas a obrigação de declarar e recolher essa parcela ao Estado.* Não fazendo esse pagamento, estão, grosso modo, se apropriando indevidamente de uma importância que pertence ao Estado e, via de consequência, de toda população...” (grifei).

Percebe-se, desde logo, que em regra são protelatórios os embargos às execuções fiscais, as ações de conhecimento, os mandados de segurança e outros instrumentos legais (não confundir o legal com o moral) usados para questionar o débito declarado e não pago. Na verdade, falta até mesmo legitimidade para o contribuinte questionar tal obrigação, pois a ele incumbe tão-somente o dever de repassar ao Fisco o valor do imposto que confessadamente cobrou.

Nos casos de débitos declarado e não pago sequer há necessidade de processo administrativo para a formação do título executivo no âmbito fiscal (*JTA* 26/42, 37/221 e *RTJ* 96/926). Trata-se do chamado lançamento por homologação ou auto-lançamento, regular e válido porque obedecidos os ditames dos arts. 3.º a Lei 3.830/80; 142, 147 e 150 do CTN; e 35

* Fábio Bellucci (coordenador); Odmir Fernandes; Carmen Lúcia da Silva; Henrique Rodriguero Clavísio; e Ricardo Cunha Chimenti.

da Lei estadual 6.374, pub. em 2.3.89, que dispõe sobre o ICMS no Estado de São Paulo.

Hoje, diante da Lei 8.137/90, aquele que “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”, está sujeito a penas de até 2 anos de detenção e multa (art. 2.º, da Lei 8.137/90). E aquele que sequer declarar o débito, ou seja, aquele que omitir ou falsear o montante do ICMS a ser repassado (através de um formulário denominado GIA, mensalmente os contribuintes do ICMS prestam informações ao Fisco), fica sujeito a penas de até 5 anos de reclusão e multa (art. 1.º, I, da Lei 8.137, de 27.12.90).

Em 1991, diante da nocividade social da conduta dos sonegadores, foi proferido a seguinte decisão pelo E. Superior Tribunal de Justiça:

“Infringe a Lei tributária quem, sujeito ao pagamento do tributo, não o satisfaz no tempo, forma e lugar determinados. O não recolhimento de ICM declarado, que integrou o preço da mercadoria vendida, se não recolhido aos cofres públicos, tipifica figura penal...” (REsp. 8.584-SP, 1.ª T. do STJ, DJU-I de 13.5.91, p. 6.071, rel. Min. Garcia Vieira).

A constitucionalidade da Lei estadual 6.374/89, que entre outras regras especifica o “sujeito passivo da obrigação tributária” em relação ao ICMS, é reconhecida com base no § 3.º, do art. 24, da CF e no § 8.º, do art. 34, do ADCT, visto que desde 16.12.88 vigora entre os Estados-membros e o Distrito Federal o convênio autorizado pela Carta Magna (Convênio 66/88, pub., no *DOU* de 16.12.88). O Convênio — Protocolo ICMS 11/91, publ. no *DOU-I* de 23.5.91 (p. 9.806/9.807), também dispõe sobre o sujeito passivo tributário.

A segunda forma mais comum de constatação do crime fiscal é aquela decorrente dos autos de infração.

Os agentes fiscais, sempre que constatam irregularidades na documentação fiscal dos contribuintes, têm por dever lavrar Autos de Infração (normalmente denominados AIIM — Auto de Infração e Imposição de Multa). A questão da prejudicial nos casos de AIIM será tratada no tópico “Da Ação Penal”.

2. Do crime

O núcleo do tipo é a obrigação legal do contribuinte de recolher à Fazenda Pública, no prazo legal, o valor do tributo que cobrou ou descontou.

O contribuinte, ao cobrar, receber ou descontar o ICMS, por substituição tributária, recebe numerário que não lhe pertence e obriga-se a recolher o valor aos cofres públicos.

O crime distingue-se do tipo comum informado no art. 168 do CP, pois possui características especiais e próprias.

Do objeto jurídico. A Administração Pública.

Objeto Material. O valor do tributo recebido (descontado ou cobrado).

Sujeito ativo. O autor do delito é aquele que tem o dever de recolher ou fazer recolher aos cofres públicos o valor do tributo descontado ou cobrado (arts. 7.º a 15 da Lei 6.373/89 e arts. 21/26 do Convênio ICMS 66/88). É aquele que pratica o fato descrito na norma penal incriminadora (o proprietário, o sócio, o administrador, etc...) e/ou aquele que concorreu para a sua prática.

Conforme exposto no tópico “Noções Gerais”, é absolutamente legal a substituição tributária prevista na Lei Estadual 6.374/89 e no Convênio ICMS 66/88, pois tem por base a própria CF (arts. 24, § 3.º da CF e 34, § 8.º do ADCT).

A co-autoria decorre da adesão à vontade delitativa, seja por ação, seja por omissão.

Autor material é o executor.

Autor intelectual é aquele que dá as coordenadas para que outro pratique o crime.

Autor mediato é aquele que faz com que terceira pessoa, de forma inconsciente, pratique o delito.

A participação, que também pode ser moral ou intelectual, está expressamente prevista no art. 11 da Lei 8.137/90, aplicando-se subsidiariamente as regras gerais do CP.

Concurso de pessoas. É possível, já que todos os que ocupam cargos de direção podem ser responsabilizados.

Sujeito passivo. É o titular do interesse. O Estado.

Limite da responsabilidade e nexo de causalidade. Não há responsabilidade penal objetiva, devendo ser comprovada a relevância da conduta. O resultado é imputável a quem lhe der causa (art. 13 do CP).

A culpabilidade advém da exigibilidade de conduta diversa, potencial consciência da ilicitude e imputabilidade, conjunto de condições que dão ao agente capacidade para lhe ser imputada a prática de um fato punível.

A pessoa jurídica, no Brasil, não responde criminalmente. Quem responde por eventuais delitos são seus sócios, diretores, proprietários, representantes, etc.

O pagamento do débito declarado só elide a ação penal se efetuado antes de ser iniciado algum procedimento administrativo, inclusive medida de fiscalização ou inscrição da dívida (arts. 137 e 138 do CTN), já que a diligência voluntária do responsável pelo pagamento demonstra não ter havido o intuito de apropriação da importância recebida.

O devedor civil nem sempre é o responsável criminal, sendo que o tempo do crime informa o autor do delito. A JUCESP expede Súmulas informando

quem são os responsáveis de direito das pessoas jurídicas.

Tempo do Crime e Consumação. Considera-se praticado o crime no dia seguinte àquele em que o responsável tinha o dever legal de efetuar o recolhimento do tributo.

O recolhimento posterior a eventual procedimento administrativo não é causa de exclusão da ilicitude, podendo apenas ser considerado como reparação do dano para efeito de dosimetria da pena. O pagamento do tributo, mesmo que acrescido de multa não elide o delito, devido à natureza diversa das sanções.

O prazo legal para o recolhimento do tributo é aquele informado pela Fazenda Pública interessada, devendo inicialmente ser observado o regime jurídico a que está sujeito o contribuinte (arts. 100 e ss., do Regulamento do ICMS — Dec. estadual 33.118/91). O código de atividade do contribuinte, fator determinante da data para o recolhimento do imposto, consta expressamente da petição inicial da execução fiscal e da CDA (Certidão da Dívida Ativa).

O valor apropriado sequer é passível de restituição ou de compensação (art. 166 do CTN).

A responsabilização penal não exime o contribuinte do dever civil de pagar o tributo (Lei estadual 6.374/89 — arts. 57/59, 63 e 85, § 1.º).

A Administração Pública tem competência para fixar a data para o recolhimento do imposto, já que o numerário cobrado ou descontado pertence a ela e não ao contribuinte.

Tipo do crime. Trata-se de crime de mera conduta. O não recolhimento do tributo no prazo estabelecido consoma o crime.

O núcleo do tipo é deixar de recolher o tributo no modo, tempo e lugar devidos. É o recolhimento fora do prazo ou

o não recolhimento do tributo recebido (descontado ou cobrado).

Lugar do crime. É o do local de entrega da GIA (art. 69, I do CPP).

Subsidiariamente é o local da residência do acusado, o local onde foi realizado algum dos elementos integrantes da conduta (a retenção, a cobrança ou o desconto) ou o local onde o agente converteu em proveito próprio o tributo que devia recolher.

Materialidade do delito. A prova material do crime é a GIA (Guia de Informação e Apuração do ICMS), onde o próprio contribuinte declara o valor a ser recolhido.

Também a CDA, os livros fiscais, os registros magnéticos e os levantamentos efetivados pela fiscalização, entre outros documentos, informam a materialidade do delito.

Dolo/elemento subjetivo do tipo. Dolo natural e genérico (se adotada a teoria clássica), ou seja, a vontade e a potencial consciência de não recolher, no prazo legal, o valor do tributo descontado ou cobrado.

Ao contrário do art. 1.º da mesma Lei, onde o elemento subjetivo do tipo foi expresso pelo legislador (suprimir ou reduzir tributo), o art. 2.º não exige do agente qualquer finalidade especial.

Conforme diversos ensinamentos da doutrina clássica, algumas vezes, em um mesmo artigo, uma conduta exige o dolo específico e outra não, valendo como exemplo o art. 293 e §§ do CP.

Tentativa. As características da infração demonstram não ser possível a tentativa.

Desistência voluntária e arrependimento eficaz. Não são admissíveis. O pagamento do tributo não é mais causa

de extinção da punibilidade (art. 98 da Lei 8.383/91).

Arrependimento posterior/reparação do dano. V. tópico “Consumação”.

O arrependimento posterior ou a reparação do dano não elidem a ação penal nem afastam a responsabilidade, tendo apenas repercussão na dosimetria da pena.

Caso fortuito e força maior (justa causa elisiva). A comprovação de eventual justa causa elisiva é ônus do réu e deve ser plenamente demonstrada no processo criminal, pois exclui o dolo.

O não recolhimento tipifica o crime e o argumento de que o atraso não significa o “não recolhimento” é inconvincente, pois a Lei não faz tal distinção. O simples atraso demonstra a intenção do contribuinte de não repassar ao Fisco o valor do tributo que descontou ou cobrou.

3. Da ação penal

A aplicação das penas segue a regra geral do CP.

A ação penal é pública incondicionada (art. 100 do CP e art. 15 da Lei 8.137/90).

Em regra o inquérito policial é dispensável, já que a GIA e a CDA informam a autoria e a materialidade do delito. No mais, antes da ação penal ou no curso dela, o MP pode requerer ou requisitar as provas que entender necessárias (Lei federal 8.625/93), evitando assim a ocorrência da prescrição.

O processo criminal decorrente de débito declarado e não pago não deve ser suspenso sob a alegação de questão prejudicial na esfera cível, já que na hipótese falta o requisito da questão de difícil solução prevista no art. 93 do CPP. A respeito, parece oportuna a exposição das seguintes lições:

“É interessante saber quais os pressupostos das prejudiciais de que trata o art. 93 do CPP. Vale repetir: o dispositivo em exame concede ao juiz penal a faculdade

de suspender ou não o curso da ação penal para louvar-se da decisão do juízo cível. Mesmo atendidos todos os pressupostos, o juiz penal suspenderá o andamento do processo crime, se quiser.

“Mas, querendo suspender o andamento do processo-crime para louvar-se na decisão do Órgão Jurisdicional extrapenal, só poderá fazê-lo uma vez atendidos esses pressupostos:

a) que a questão suscitada afeta a qualificação jurídico-penal do fato objeto do processo. Tal pressuposto é primordial, pois, como já assinalamos, é ele essencial às questões prejudiciais. É a pedra-de-toque das prejudicialidades. Se a questão não afetar a qualificação jurídico-penal do fato objeto do processo, poderá ser tudo, menos uma questão prejudicial;

b) que a questão não verse sobre o estado civil das pessoas. Versando, a regra aplicável é a do art. 92 do CPP;

c) que seja de competência do juízo cível. De fato. Se a questão aventada for de Direito Penal, isto é, prejudicial homogenea, não haverá necessidade de se suspender o curso da ação penal e, muito menos, transferir a solução da questão aos “Órgãos Jurisdicionais Cíveis”. Ademais, se a razão de ser remetida a prejudicial à jurisdição cível assenta na especialização do juízo, se a questão for de direito penal, não poderá, evidentemente, ser solucionada no juízo cível;

d) que a ação já tenha sido proposta no cível. É preciso que as partes, antes de suscitada a prejudicial, já estejam no juízo cível, à procura de sua solução, isto é, já deve ter sido proposta no cível a ação competente para dirimir a controvérsia. Aqui o juiz penal não remete as partes ao cível, como acontece na hipótese do art. 92. As partes já devem estar ali;

e) que a questão seja de difícil solução. O juiz penal é que poderá dizer se a questão é ou não de difícil solução;

f) que a questão não verse sobre direito cuja prova a lei civil limite...” (*Processo Penal*, 10.^a ed. 2.^o/467, Saraiva, Fernando da Costa Tourinho Filho).

“No caso da questão prejudicial facultativa a suspensão do processo não é obrigatória, cabendo ao juiz decidir se deve ou não deter o processo criminal. Assim, o indeferimento do pedido de suspensão não acarreta constrangimento ilegal ao acusado a ser sanado pela via do *habeas corpus*. O juiz somente deve suspender o processo se a questão é de difícil solução, ou seja, exigir uma indagação mais profunda no juízo especializado. No caso oposto, ele próprio deve conhecer *incidenter tantum* da questão prejudicial.

“... De outro lado, a circunstância de pender litúgio civil não pode obstar o inquérito policial. O art. 93 refere-se, como o anterior, à suspensão da ação penal e não das investigações policiais” (*Processo Penal*, 1.^a ed., Atlas, p. 198, Julio Fabbrini Mirabete).

Ante a farta produção de Leis de natureza fiscal no Brasil, parece conveniente relembrar que os arts. 2.^o da Lei 4.729/65 e 14 da Lei 8.137/90, que possibilitavam a extinção da punibilidade mediante o pagamento do débito fiscal antes do recebimento da denúncia, foram expressamente revogados pelo art. 98 da Lei federal 8.383, de 30.12.91.

Na hipótese de denúncia baseada em AIIM, pode o magistrado criminal se deparar com as chamadas “questões de difícil solução”, prejudiciais que algumas vezes recomendam a suspensão do processo criminal após a inquirição de testemunhas e a realização de outras provas de natureza urgente. Ao MP, no caso de suspensão, compete intervir imediatamente na causa civil, para o fim de prover-lhe o rápido andamento (art. 93, § 3.^o do CPP).

Antes da suspensão do processo criminal, porém, deve o magistrado considerar

que mesmo na esfera administrativa existem várias instâncias de julgamento (existe inclusive um órgão denominado "Tribunal de Impostos e Taxas", com farto repertório jurisprudencial), o que significa que entre recursos administrativos e judiciais o questionamento da autuação fiscal pode demorar mais de 10 anos.

Portanto, ao suspender o processo criminal, o magistrado deve observar com cautela o disposto no art. 93 e §§ do CPP, já que pode estar comprometendo o caráter preventivo da pena eventualmente imposta. No mais, deve o magistrado observar que o prazo prescricional se tem por suspenso a partir da data do despacho suspendendo o processo-crime e só volta a correr na data em que for determinado o seu prosseguimento (art. 116, I do CP).

Quando da análise da denúncia, deve o magistrado considerar que até então a prescrição corre sem qualquer suspensão ou interrupção, nos termos dos arts. 111 e 117 do CP.

Muitas vezes, com os documentos que lhe foram encaminhados pelo magistrado, pelo agente fiscal ou por terceiros, o promotor de justiça já possui elementos suficientes para o oferecimento da denúncia. Enfrentará, contudo, argumentos no sentido de que a propositura da ação penal somente é cabível após o lançamento tributário, razão pela qual entendendo oportuna a transcrição da seguinte lição.

"Com a lavratura do auto de infração consuma-se o lançamento tributário.

Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura.

Depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para o recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza, de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre o prazo para a decadência e ainda não se

iniciou a fluência do prazo para prescrição.

Decorrido o prazo para a interposição de recurso administrativo sem que ele tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição do crédito administrativo a que alude o art. 174, começando a fluir daí o prazo de prescrição da pretensão do Fisco". (ERE 94.462-1/SP, rel. Min. Moreira Alves, j. 17.12.82).

Perícia Contábil. Normalmente não são deferidas perícias contábeis nos casos de débito declarado (confessado) e não pago, já que esta modalidade de prova tem por objetivo verificar fatos concretos e não conferir atividades administrativas genericamente contestadas (RT 520/164). Como já foi exposto, o próprio contribuinte declarou o débito, nada restando a se verificar quanto ao débito ou quanto aos responsáveis pelo repasse do tributo.

Anistia ou Remissão. Não elidem o crime. A anistia e a remissão na esfera tributária têm natureza civil e não criminal; ou seja, não se confundem com o perdão e com a anistia na esfera criminal.

Assistente de acusação. Diante da autonomia conferida ao MP pela CF de 1988, admite-se hoje que a Procuradoria do Estado atue como assistente de acusação no processo criminal, a exemplo de outros crimes que envolvem interesse público de grande relevância (art. 2.º, § 1.º do Dec.-lei 201/67). Há, porém, entendimentos em sentido contrário (RT 545/330 e 594/326).

Foro competente. É o foro do local onde se consumou o delito, conforme especificado no tópico "Tempo do Crime e Consumação".

Extinção da punibilidade. O disposto nos arts. 2.º da Lei 4.729/65 e 14 da

Lei 8.137/90, que possibilitavam a extinção da punibilidade mediante o pagamento do débito antes do recebimento da denúncia, foram expressamente revogados pelo art. 98 da Lei 8.383, de 30.12.91.

Da Prisão Civil do depositário. A prisão civil do contribuinte, como depositário infiel do tributo ou assemelhado (a questão está sendo discutida a nível federal), não prejudica o processo penal ou a imposição da pena criminal. A prisão civil não é pena e visa apenas motivar o depositário infiel a entregar o bem que lhe foi confiado, o que por si só demonstra que as sanções têm natureza e finalidade diversas.

Lei 8.137/90

Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

Art. 1.º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

...

Art. 2.º Constitui crime da mesma natureza:

...

II — deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

...

Pena: detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.