

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE DIREITO**

FÁBIO DE SOUSA MIRANDA

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA:
UMA ANÁLISE DO PANORAMA MARANHENSE, NO ÚLTIMO QUINQUÊNIO**

São Luís
2018

FÁBIO DE SOUSA MIRANDA

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA:
UMA ANÁLISE DO PANORAMA MARANHENSE, NO ÚLTIMO QUINQUÊNIO**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da
Universidade Federal do Maranhão, como requisito
para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa

São Luís
2018

De Sousa Miranda, Fábio.

Crimes Contra a Ordem Tributária: Uma Análise do Panorama Maranhense, no Último Quinquênio / Fábio De Sousa Miranda. - 2018.

57 f

Orientador(a): Eliud José Pinto da Costa.

Monografia (Graduação) - Curso de Direito, Universidade Federal do Maranhão, São Luís, 2018.

1. Crimes contra a Ordem Tributária. 2. Estado do Maranhão. 3. Último Quinquênio. I.Pinto da Costa, Eliud José. II. Título.

FÁBIO DE SOUSA MIRANDA

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA:
UMA ANÁLISE DO PANORAMA MARANHENSE, NO ÚLTIMO QUINQUÊNIO**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da
Universidade Federal do Maranhão, como requisito
para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa

Aprovado(a) em: ____ / ____ / ____, às ____: ____ horas.

Nota: _____ ()

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa (Orientador)

Examinador (a) 1

Examinador (a) 2

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus porque, Ele, além de ter me guiado até aqui, não permitiu que eu viesse a franquejar diante das inúmeras intempéries. Pelo contrário, me fortaleceu e me deu a certeza de que, independentemente das circunstâncias, devemos lutar por um mundo mais justo e melhor para todos.

Aos meus pais, Ana Maria e Manoel Messias, meus heróis. Vocês são minha força motriz. Obrigado por se doarem e me motivarem a trilhar o caminho que me levará à concretização dos meus sonhos, se assim Deus permitir. Sem vocês, nada faria sentido. Tudo por e para vocês.

Ainda, agradeço aos meus irmãos, irmãs e sobrinhos. Cada um vez de vocês, ao seu modo, contribuíram para esse momento de sublime felicidade.

Agradeço aos meus padrinhos, Conceição e Manoel, que, nesses quase dez anos, me hospederam, orientaram e acreditaram em mim. Meus sinceros agradecimentos. Aos meus primos, Isaac e Isadora, obrigado por cada momento de convívio.

Agradeço a todos os amigos da turma DT/UFMA-122, pela aprendizagem, pela cumplicidade e pela convivência harmoniosa nesses quase cinco anos. Agradeço aos amigos que fiz no Ministério Público, entre tantos queridos, não poderia deixar de mencionar Danilo e Yolana. Aos amigos-irmãos do *“Exquerda”*, *“Barramas FC”*, *“Butequim”* e *“DAE-PROAES/UFMA”*, estamos juntos, sempre.

Por último, mas não menos importante, agradeço aos meus Mestres, pela amizade, dedicação e pelos conhecimentos repassados a nós, discentes. Em especial, agradeço àquela que me motivou a estudar Direito Tributário, minha querida amiga, Profa. Oriana Gomes, a qual, com retidão e justiça, desde muito cedo dedica sua vida ao Serviço Público, sempre desempenhando seus ofícios com grande amor, dedicação e maestria.

Agradeço, outrossim, ao meu orientador, Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa, cuja, o maior tributarista de nosso Maranhão, pelo desafio de me orientar nesse trabalho monográfico.

RESUMO

Trata-se, o presente trabalho, de um estudo voltado para a análise das decisões do Judiciário Maranhense, em primeiro grau, acerca dos Crimes Contra a Ordem Tributárias, praticados contra o Fisco maranhense, em um recorte temporal dos últimos cinco anos. Para tanto, parte-se de uma abordagem geral acerca dos Crimes Contra a Ordem Tributária, contemplando conceitos de Direito Penal, Processual Penal, Direito Tributário e Processual Tributário. Ao longo das pesquisas que culminaram neste trabalho, restou constatado que, um significativo o número de pessoas – físicas ou jurídicas –, usando meios fraudulentos, reduziram a arrecadação estatal, que é uma fonte essencial para a manutenção das atividades estatais.

Palavras-chave: Crimes contra a Ordem Tributária. Estado do Maranhão. Último Quinquênio.

ABSTRACT

The present paper is a study on the decisions of the Maranhense Judiciary, in the first degree, about Tax Crimes against the Taxes of Maranhão, in a temporal cut of the last five years. In order to do so, it is based on a general approach on Crimes Against the Tax Order, contemplating concepts of Criminal Law, Criminal Procedure, Tax Law and Tax Procedure. Throughout the research that culminated in this work, it was found that, a significant number of people - physical or legal - using fraudulent means, reduced the state revenue, which is an essential source for the maintenance of state activities.

Keywords: Crimes against the Tributal Order. State of Maranhão. Last five years.

SUMÁRIO

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	10
2 OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – ARTS. 1º E 2º DA LEI Nº 8.137/90	11
2.1 Conceitos	11
2.2 Histórico	12
2.3 Tipos Penais Objetivos	14
2.3.1 O tipo penal objetivo do art. 1º, caput, da Lei nº 8.137/90.....	15
2.3.2 O elemento normativo do tipo “tributo”.....	16
2.3.3 Os elementos normativos contribuição social e qualquer acessório.....	17
2.3.4 Inciso I. Omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias.....	19
2.3.5 Inciso II. Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal.....	20
2.3.6 Inciso III. Falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável.	21
2.3.7 Inciso IV. Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato.	21
2.3.8 Inciso V. negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.	21
2. 4 A autoria nos crimes contra a ordem tributária e a necessidade do inquérito policial	22
2.5 O momento da consumação dos crimes contra a ordem tributária e a Súmula Vinculante nº 24	23
2.6 A denúncia nos crimes contra a ordem tributária	24
2.6.1 A denúncia genérica	25
2.6.2 A denúncia em branco	25
3 O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E A JUSTA CAUSA PENAL.....	26
3.1 Prévio exaurimento do processo administrativo fiscal nos crimes contra a ordem tributária	27
3.2 Natureza jurídica da decisão transitada em julgado no processo administrativo fiscal	28
3.2.1 Condição de procedibilidade	29
3.2.2 Condição objetiva de punibilidade	30
3.2.3 Questão prejudicial heterogênea.....	31
3.2.4 Elemento normativo do tipo penal.....	34
3.3 A decadência tributária.....	34
3.4 A prescrição tributária.....	36
4 ALGUNS CASOS DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA PRATICADOS EM FACE DO FISCO MARANHENSE.....	37

4.1 Caso Armazém Nádia Ltda	38
4.1.1 Da Ausência de Justa Causa	41
4.1.2 Da Nulidade da Ação pelo Cerceamento de Defesa.....	42
4.1.3 Do Princípio da Eventualidade	42
4.1.4 Da Prescrição Retroativa e da Ausência do Interesse de Agir	43
4.1.5 Da Desclassificação do Delito	44
4.1.6 Das Provas	44
4.1.7 Da Tipicidade do Fato Delituoso.....	47
4.1.8 Da Continuidade Delitiva	47
4.1.9 Da Culpabilidade do Acusado e Procedência da Ação.....	48
4.1.10 Da Decisão e da Dosimetria da Pena.....	48
4.2 Caso Distribuidora Tropical de Gêneros Alimentícios	49
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	54
REFERÊNCIAS	57

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O cerne desse trabalho consiste em analisar decisões judiciais, proferidas em primeiro grau, nos últimos cinco anos, referentes aos Crimes contra a Ordem Tributárias praticados em face do Fisco Maranhense. Para tanto, parte-se de uma abordagem geral, destacando institutos do direito penal, processual penal, tributário e processual tributário. Além disso, realça-se a atuação dos órgãos do Fisco e do Ministério Público, no combate à evasão fiscal no Estado do Maranhão. Dito isto, passa-se ao estudo propriamente dito.

Com a edição da Lei nº 8.137/90, o legislador procurou dar uma maior eficácia à norma penal incriminadora tributária, haja vista que novos núcleos do tipo penal passaram a regular situações que, até então, não estavam previstas no texto legal. Os delitos praticados em matéria tributária são regulamentos em legislação penal extravagante, ou seja, em leis esparsas, privilegiando-se, assim, o princípio da especialidade penal. Além da lei ora em comento, há outras leis que normatizam as práticas criminosas em face da ordem tributária e econômica.

A priori, sobretudo para fins de conceituação, faz-se mister esclarecer que há nítida distinção entre inadimplência fiscal e sonegação fiscal. A primeira diz respeito à ausência de pagamento do tributo devido, de tal forma que não deve ser concebida como um ato delituoso, haja vista que o simples não pagamento de tributos é entendido como um descumprimento administrativo de natureza não criminal. Em contrapartida, a segunda, cuja previsão legal está amparada no art. 1º, da Lei nº 8.137/1990, é estruturada em torno do *animus* livre e consciente de suprimir ou reduzir o tributo, e, portanto, configura-se como crime.

Frise-se que, em consonância com o Princípio da Intervenção Mínima ou *ultimo ratio*, o Direito Penal é só chamado para intervir no controle social quando os demais ramos do direito se mostraram claramente incapazes ou ineficientes de solucionar determinado impasse. Nesse sentido, em matéria de crimes contra a ordem tributária, o Direito Penal não poderá ser evocado simplesmente para compelir o contribuinte ao pagamento dos tributos devidos.

É importante considerar que apenas a autuação não é suficiente para uma eventual condenação do inculpaado. É fundamental que, além da comprovação da existência do débito fiscal, reste provada que o réu teve a real intenção de lesar o Erário, haja vista que um juízo condenatório exige clareza e certeza, consubstanciadas em elementos objetivos e indiscutíveis, não se autorizando apenas indícios e presunções.

Atinente às chamadas penas criminais, que interessam a este estudo, entende-se que algumas práticas fraudulentas contra o fisco são dignas de maior reprovabilidade, devido aos danos que elas causam à coletividade, de tal forma que o legislador lançou mão de mecanismos mais rígidos para reprimi-las. No entanto, tais sanções não têm um fito tão somente punitivo, mas também preventivo, à medida que busca desestimular a defraudação do fisco.

2 OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – ARTS. 1º E 2º DA LEI Nº 8.137/90

Por meio dos artigos em tela, o legislador elencou em *numerus clausus* diversas ações nucleares que tipificam a evasão fiscal. A quantidade de condutas típicas serve para evidenciar a preocupação em alcançar toda a performance normalmente utilizada pelos sonegadores fiscais para lesionar o fisco.

2.1 Conceito

O art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), aduz o conceito de tributo, qual seja, “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A doutrina mais autorizada costuma conceituar tributo como uma obrigação de pagar, criada por lei, de tal modo que os indivíduos devem concorrer para a manutenção e desenvolvimento do Estado, que por sua vez, deverá zelar pelo bem-estar da sociedade, oferecendo serviços de qualidade nas áreas da saúde, educação, segurança, política econômica etc. Aqui reside, entre outras coisas, a importância do pagamento dos tributos, que está para além de um mero dever posto pelo contrato social, sendo, sobretudo, um exercício de cidadania.

Ainda na seara da conceituação, é importante tecer uma diferenciação entre elisão fiscal e evasão fiscal. Ressalte-se que a primeira é uma prática lícita, que consiste no fato do agente, antes da ocorrência do fato gerador, realizar atividades lícitas que se destinam ao não pagamento do tributo ou à redução de sua carga tributária, *verbi gratia*, evitando a incidência

de um tributo dentro de determinado território, de tal sorte que não merece a reprimenda estatal. Ao passo que a evasão fiscal, nas palavras de Decomain (2010):

“ (...) tem a conotação de fraude, sendo prática engendrada com o fito de uma vez já ocorrido o fato gerador, subtrair o seu conhecimento aos agentes fazendários, ou levar a eles um conhecimento quantitativa ou qualitativamente distorcido desse fato, de molde a eximir-se indevidamente o sujeito passivo da obrigação tributária – agora já nascida – do pagamento do tributo devido, mediante esse artifício fraudulento”.

2.2 Histórico

A Lei nº. 4.729/65 foi a primeira norma jurídica brasileira que tratou especificamente do crime contra a ordem tributária, trazendo à baila a definição de sonegação fiscal, além da respectiva sanção a ser aplicada a quem infringisse o tipo penal. A sobredita lei teve parte de seu texto revogado tacitamente pela entrada em vigência da Lei nº 8.137/90. Acerca de tal mudança, WALKER JR; FRAGOSO (2017, p. 48), a partir da análise do texto da Lei nº. 4.729/65, pontua que:

“[...] o legislador manteve as condutas de sonegação fiscal existentes na Lei nº 8.137/90, mas transpôs a natureza dos tipos penais, que perderam a característica de crimes formais, ou de mera conduta, para os quais não se exige o resultado para a sua consumação, para se tornarem crimes materiais, de dano ou de resultado, exigindo a nova lei a efetiva supressão ou redução do tributo devido, revelando um grau de reprovabilidade maior do que os crimes de sonegação fiscal dispostos na lei anterior, para tanto, majorou a sanção para 2 (dois) até 5 (cinco) anos de reclusão e multa”.

A partir do exposto, extrai-se que a principal mudança introduzida pelo novo diploma legal diz respeito à natureza do crime, que passou de crime de conduta, onde o elemento do tipo exigia meramente uma conduta afincada no desejo de eximir-se do adimplemento do tributo, ao posto que, atualmente, há o entendimento de que o crime é material e de dano, à medida que necessita de um resultado naturalístico necessário para a consumação do crime, qual seja, a efetiva lesão ao fisco.

Acerca da Lei 4.729/1965, Machado (2007, p. 500) sustenta que ela:

“trouxe a definição de crime de sonegação fiscal como comportamentos descritos de forma casuística, estando relacionado com o dever tributário. Sendo que essa lei fora criada com o desejo das autoridades que pretendiam utilizar dessa norma legal com a intenção de intimidar os contribuintes que sonegavam os impostos”.

Além desse caráter intimidador, há quem afirme, ainda, que a lei susomencionada não logrou a eficácia almejada, tendo em vista, por exemplo, que o seu art. 2º previa a extinção da punibilidade no caso de o sujeito passivo pagar o tributo devido anteriormente à ação fiscal administrativa e ao recebimento da denúncia oferecida pelo Ministério Público. Todavia, não se pode negar a importância da Lei n.º 4.729/65, à medida que, ao instituir os crimes de sonegação fiscal, houve superação do modelo que, até então, estava vigente à época, onde os atentados ao fisco eram considerados ilícitos meramente administrativos.

O art. 1º, da Lei n.º 4.729/65, enumera as condutas que caracterizam o crime de sonegação fiscal. Veja-se:

“Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal: (Vide Decreto-Lei nº 1.060, de 1969) I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei; II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública; III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública; IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis. V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. (Incluído pela Lei nº 5.569, de 1969) Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo. § 1º Quando se tratar de criminoso primário, a pena será reduzida à multa de 10 (dez) vezes o valor do tributo. § 2º Se o agente cometer o crime prevalecendo-se do cargo público que exerce, a pena será aumentada da sexta parte. § 3º O funcionário público com atribuições de verificação, lançamento ou fiscalização de tributos, que concorrer para a prática do crime de sonegação fiscal, será punido com a pena deste artigo aumentada da terça parte, com a abertura obrigatória do competente processo administrativo.”

Esquemáticamente, nos cinco incisos, acima citados, o elemento subjetivo é o dolo, o qual está resumido no *animus* de : (i) eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei; (ii) exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública; (iii) fraudar a Fazenda Pública; (iv) obtenção de dedução de tributos devidos à Fazenda Pública. Já no inciso V, por sua vez, não há dolo específico.

Não é despiciendo considerar que os fatos históricos influenciam sobremaneira o processo de criação de normas jurídicas. Destarte, para não se incorrer em uma análise injusta e anacrônica, faz-se necessário procurar compreender o contexto em que a norma foi produzida. Atinente à Lei n.º 4.729/65, realce-se que ela foi outorgada em um período de ruptura institucional, onde nenhuma das três funções do poder republicano estava isenta da intervenção

do marechal Castello Branco. Portanto, diante das dadas circunstâncias, a referida norma representou um grande avanço para a época.

Nas palavras de Walker Jr e Fragoso (2017, p. 46), a edição da Lei nº. 8.137/90 teve por objetivo principal:

“[...] resgatar a eficácia no combate à sonegação fiscal que a lei anterior não proporcionou, alargando o espectro de condutas ilícitas, passando a tipificar a supressão ou redução de tributo ou contribuição social, mediante a omissão ou falsidade de informação, fraude à fiscalização, falsificação de nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento relativo a operação tributável, incluindo a ampliação da pena cominada em abstrato de dois a cinco anos de prisão e multa.

Também foram previstas como delito, as condutas de deixar de aplicar ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento, com pena de detenção de seis meses a dois anos e multa.”

Objetivamente, pode-se ressaltar que tal lei foi promulgada para servir como mecanismo de inibição da atuação dos sonegadores fiscais, que usufruíam de diversos meios arditos para ludibriar o fisco, de tal forma a comprometer a manutenção da estrutura estatal. Além da lei propriamente dita, hodiernamente, o fisco faz uso de outras medidas para evitar, bem como para reparar a lesão ao erário, tais como, cruzamento de dados eletrônicos e a atuação conjunta com o Ministério Público e o Tribunais de Contas.

2.3 Tipos Penais Objetivos

De antemão, é preciso compreender que um tipo penal nada mais é do que uma descrição objetiva de um comportamento *in abstracto* reprimido pela norma incriminadora, de forma a limitar e individualizar as condutas relevantes para o Direito Penal. Assim, o tipo penal exige alguns elementos intrínsecos, tais como, autor, conduta comissiva ou omissiva, nexos de causalidade, resultado e imputação objetiva.

2.3.1 O tipo penal objetivo do art. 1º, *caput*, da Lei nº 8.137/90

A fim de evitar-se juízos apriorísticos equivocados, convém analisar a redação do referido disposto legal. Assim sendo, extrai-se:

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

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.”

É sabido que os crimes contra a ordem tributária exigem o emprego de fraude na persecução dos fins almejados, quais sejam, a supressão ou redução do tributo devido, que integram a evasão fiscal. Esse é o entendimento do STF, que em um importante julgado, asseverou:

“CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA ICMS ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS CREDITAMENTO FRAUDE. A fraude pressupõe vontade livre e consciente. Longe fica de configurá-la, tal como tipificada no inciso II do art. 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o lançamento de crédito, considerada a diferença das alíquotas praticadas no Estado de destino e no de origem. Descabe confundir interpretação errônea de normas tributárias, passível de ocorrer quer por parte do contribuinte ou da Fazenda, com o ato penalmente glosado, em que sempre se presume o consentimento viciado e o objetivo de alcançar proveito sabidamente ilícito. (HC nº 72.584-8, rel. p/ Acórdão Min. Marçõ Aurélio, j. em 17/10/1995, DJ de 03/05/1996).”

Atendo-se à decisão ora em comento, uma análise menos atenta pode incorrer em equívocos. A fraude não pode ser confundida com erro de direito tributário, ou erro na interpretação da lei tributária, tendo em vista que, por exemplo, mesmo adotando-se uma interpretação errada capaz de suprimir ou reduzir a arrecadação tributária, havendo ausência de resquícios de fraude, não há que se falar em na conduta criminosa prevista no artigo 1º, da Lei nº 8.137/90.

Partindo de tal premissa, é preciso analisar o *caput* do referido artigo, a partir da conceituação de supressão e redução. Enquanto que a primeira diz respeito ao fato do sujeito passivo impedir totalmente o nascimento do fato gerador, na segunda, por sua vez, ele impede apenas parcialmente que o fato gerador venha a ser concretizado. A fim de fixar os conceitos antepostos, cita-se os exemplos trazidos por Walker Jr e Fragoso (2017, p. 51):

“a) Supressão de Tributo. O contribuinte realiza uma venda de mercadoria sem a respectiva nota fiscal, ocultando o referido fato tributário, com a intenção de não pagar os tributos que incidiram sobre aquela operação mercantil e, em consequência, não paga o tributo devido.

b) Redução de Tributo. O contribuinte realiza uma venda de mercadoria, emitindo a respectiva nota fiscal com valor inferior ao real valor da operação, ocultando parcialmente o fato tributário, com a intenção de pagar, a menor, os tributos que incidiram sobre a referida operação mercantil.”

Ainda no tocante aos referidos conceitos, há quem entenda que houve equívoco na elaboração da lei, levando em consideração que somente o legislador pode suprimir ou reduzir tributo. Ressalte-se, ainda, que, para fins de configuração da evasão fiscal, deve-se atentar para o exato da conduta comissiva ou omissa, tendo em conta que tal crime não é permanente, ou seja, a consumação não se protraí no tempo.

2.3.2 O elemento normativo do tipo “tributo”

Novamente, evoca-se o conceito de tributo, tendo em vista que a lei penal tributária tem sua deontologia, ou seja, o fundamento da norma, alicerçada no próprio Direito Tributário e na Constituição. Portanto, conclui-se que as ações nucleares do tipo penal são normas penais em branco, que buscam sua integração em outros diplomas legais.

Ao estabelecer que o tributo não é sanção de ato ilícito, o CTN nada mais quis que diferenciá-lo da multa, ao passo que esta possui caráter confiscatório e punitivo. Enquanto que a hipótese de incidência do primeiro é uma situação lícita, oriunda da imposição estatal de que o sujeito passivo deve contribuir para a manutenção do Estado, sendo que, ao tentar fraudulentamente eximir-se da obrigação imposta, o contribuinte ou o responsável pelo adimplemento do tributo sofrerá as sanções legais.

Ainda, é importante distinguir direito penal tributário, que é um ramo do direito penal, que versa acerca da temática dos tributos e respectivos delitos fiscais, o qual não se pode ser confundido com direito tributário penal, que é seara do direito tributário, abrangedora das

sanções fiscais, administrativas e tributárias, como, por exemplo, a apreensão de mercadoria transportada sem a respectiva documentação legal.

No que pertine ao exposto, Walker Jr e Fragoso (2017, p. 53) discorre:

“essa convicção normativa sobre a precisa definição do elemento tributo é demasiadamente importante, pois, caso o contribuinte realize a supressão ou redução de alguma contribuição, que não esteja incluída no *rol* taxativo acima mencionado, não estará, em tese, cometendo crime contra a ordem tributária, mas, provavelmente, um outro delito tipificado na legislação penal.

Como exemplo, o contribuinte que realize a supressão ou redução das contribuições do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, não estaria a cometer o delito regulado no art. 1º da Lei 8.137/90, em face da contribuição do FGTS não ser considerada uma espécie tributária [...].”

Diante disso, não resta dúvida de que o há uma nítida limitação ao *jus puniendi*, à medida que o Estado deve punir nos exatos limites previstos no ordenamento jurídico, sob pena de incorrer em ilegalidade. Sob a égide do estado democrático de direito, o Estado pode, mas não pode tudo. Por conseguinte, o Estado deve criar regras que devem ser observadas por todos, inclusive, por ele mesmo. Nesse sentido, o sistema de *Checks and Balances* (freios e contrapesos) surge como uma necessidade de controlar a própria atuação estatal.

2.3.3 Os elementos normativos contribuição social e qualquer acessório

O gênero tributo comporta algumas espécies, dentre elas, realce-se as contribuições sociais, que são tributos vinculados, via de regra criados por meio de Lei Ordinária, cujo escopo é custear a seguridade social, que, por sua vez, é composta pelo seguinte tripé: Assistência Social, Saúde e Previdência Social. As contribuições sociais são classificadas como tributos vinculados justamente porque exigem uma contraprestação específica estatal.

No ano de 1997, foi criada uma contribuição social para financiar a saúde, a extinta Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), incidindo sobre todas as movimentações bancárias, salvo as negociações de ações na Bolsa, os saques de aposentadorias, o seguro-desemprego, os salários e as transferências entre contas correntes de mesma titularidade. Por haver, no Brasil, o entendimento de que se não há expressa proibição, tudo é permitido, parte dos recursos advindos da CPMF foram direcionados ao custeio de outros setores, como, por exemplo, a Previdência Social.

No que diz respeito ao financiamento da seguridade social como um todo, a CRFB/88, em seu art. 195, inciso II, prevê:

“A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201 [...]”.

Ficou evidente que todos devem cooperar para o financiamento da seguridade social, assim sendo, qualquer desobediência, no caso da contribuição social previdenciária e qualquer acessório, com o intuito de suprimir ou reduzi-la, restará configurado o crime de sonegação de contribuição previdenciária, cuja pena de reclusão varia de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, sendo acumulada com multa.

Ainda sobre o crime anteriormente mencionado, a jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de considerar que somente é exigido o dolo genérico, ou seja, o agente, ao cometê-lo, não precisa estar imbuído de alguma intenção ou finalidade especial. Outrossim, por ter natureza material, o tipo penal exige a constituição definitiva do débito tributário, na esfera administrativa. Por fim, esclarece-se o princípio da insignificância é perfeitamente aplicável ao crime de sonegação de contribuição previdenciária, no caso do valor do tributo ilidido não ultrapasse o limite de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), conforme o art. 20 da Lei n. 10.522/2002.

Pertinentemente à terminologia “acessórios”, veja-se a análise formulada por Walker Jr e Frago (2017, p. 58), que registra:

“em relação ao elemento normativo *acessórios* indicado no tipo penal, parte da doutrina entende que há de ser interpretado como consequência jurídica da sonegação fiscal, que irá incidir, apenas, após a consumação do referido crime, englobando a sanção pecuniária, que é uma consequência do não cumprimento da obrigação principal ou do não descumprimento de um dever instrumental, materializando-se na multa, juros e correção monetária, o que nos leva a concluir pela impossibilidade do contribuinte suprimir ou reduzir acessórios, pois são reflexos da própria obrigação principal.”

Neste presente trabalho, discorda-se da conclusão alcançada pelo supracitado autor, tendo em mente que, em matéria tributária, nem sempre o acessório segue o principal. Sabe-se que a obrigação principal, ao fim e ao cabo, objetiva o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária. Já a obrigação acessória, por sua vez, diz respeito aos deveres formais que o sujeito passivo tem de observar, a fim de facilitar a arrecadação e a fiscalização.

Nesse momento, passa-se a explorar cada um dos incisos integrantes do art. 1º, da Lei nº 8.137/90.

2.3.4 Inciso I. Omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias

Trata-se de obrigações acessórias, referentes ao fato em si mesmo. Nesse inciso há duas condutas, sendo o primeiro núcleo do tipo representativo de uma omissão, configurando-se como crime omissivo próprio, de tal sorte que não comporta a forma tentada; já o segundo núcleo expressa uma conduta comissiva, portanto, possível a admissão da tentativa.

A título de exemplificação do que acabou de ser dito, Walker Jr e Fragoso (2017, p. 60) explana:

“Um dos exemplos mais corriqueiros é a declaração de ajuste anual do imposto de renda da pessoa física ou jurídica, em que o contribuinte omite receitas de outra fonte de renda ou presta informações inidôneas, com o fim de receber restituição de imposto de renda a maior, como: recibos falsos de médicos ou dentistas, reduzindo os tributos devidos ao Estado Fiscal, registrando que, somente aquelas informações ou declarações que tenham a idoneidade ou capacidade de provocar um resultado lesivo ao bem jurídico devem ser consideradas para caracterização de um ilícito penal tributário.”

Há casos em que o contribuinte omite a declaração de um bem adquirido, mas, os recursos para a sua aquisição foram tributados e pagos corretamente, dessa forma, não há de se considerar a ocorrência de uma omissão dolosa, visando suprimir ou reduzir tributos, tratando-se, portanto, de mera irregularidade administrativa que deverá ser sanada com a declaração retificadora.

A prestação de informação falsa sobre o domicílio tributário para reduzir o pagamento da alíquota de imposto sobre veículo automotor (IPVA) é um dos exemplos, também, de condutas ilícitas praticadas por contribuintes que licenciam seus veículos em outros estados da Federação (diversos de seus reais domicílios), apesar de residirem, por exemplo, em São Paulo, que podem ser consideradas crimes contra a ordem tributária.”

Além do fato de querer receber restituição do imposto de renda a maior, o contribuinte pode agir sob o fito de pagar menos imposto. Para evitar esses tipos de fraudes, a Receita desenvolveu um sistema de cruzamento de dados, com inovações, tais como, a informatização e a nota fiscal eletrônica.

Ao notar uma irregularidade, a Receita, *a priori*, informa o sujeito passivo por meio do portal *e-CAC*, podendo, ainda, em outro momento, solicitar que sejam apresentados, além dos recibos, os comprovantes de pagamento, por exemplo, cópias de cheque, comprovantes de depósitos e de cartões, além de laudos detalhando o tratamento médico realizado, se for o caso. Se houver a configuração de fraude, além de responsabilização penal, haverá a cobrança de multa de até 150% do imposto devido.

Por oportuno, esclarece-se que o pagamento é uma das formas de extinção do crédito tributário devido, todavia, ao inserir documentos falsos, o sujeito passivo estará sujeito ao cumprimento de pena de reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Atinente às multas aplicadas por omissão de rendimentos no Imposto de Renda, há entendimento do STF e do STJ, em observância aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, de que elas não são confiscatórias, portanto, não podem ser exorbitantes.

Quanto à controvertida questão referente ao domicílio tributário, para fins de licenciamento do veículo automotor, e, portanto, para pagamento de IPVA, o art. 120 do CTB, normativa que “todo veículo automotor, elétrico, articulado, reboque ou semi-reboque deve ser registrado perante o órgão executivo de trânsito do estado ou do Distrito Federal, no município de domicílio ou residência de seu proprietário, na forma da lei”.

2.3.5 Inciso II. Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal

Novamente, núcleos verbais são representados por dois tipos de conduta, uma comissiva, configurada pela inserção de dados inexatos, e a outra omissiva, caracterizada pela ausência de escrituração em documento ou livro exigido pela lei fiscal. A partir do exposto, não resta dúvida de que se trata de obrigações acessórias. Acerca do inciso supracitado, Walker Jr e Fragoso (2017, p. 62) esclarece:

“o verbo *inserir* significa introduzir, incluir, colocar, pôr, incorporar, etc., informações relativas a eventos tributários em documentos fiscais exigidos pela Administração Tributária (Federal, Estadual e Municipal). Já a concepção de *omitir*, seria deixar de considerar ou de consignar, por exemplo, uma operação tributável, de venda mercantil ou de prestação de serviços, ou seja, é a omissão da ocorrência do fato gerador tributário com o fim de suprimir ou reduzir tributos. Os elementos inexatos são aqueles que não são verdadeiros, diga-se, são aqueles que não representam o verdadeiro *quantum* do fato gerador tributário, como por exemplo, inserir valor a menor de uma operação de venda mercantil ou de prestação de serviços, com o fim de suprimir ou reduzir tributos.”

Não se pode deixar de mencionar que o inciso em tela externa a importância dos livros contábeis e fiscais, à medida que a ausência de escrituração neles, por parte do sujeito passivo, além da inserção de elementos inexatos, com *animus* de suprimir ou reduzir tributos, é prática punível pelo direito penal tributário.

2.3.6 Inciso III. Falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável.

A grosso modo, pode-se afirmar que *falsificar* consiste em uma conduta tendente a alterar ou assemelhar alguma, objetivando iludir alguém ou fraudar algo. Para fins didáticos, a doutrina costuma dividir a falsificação em duas modalidades, a saber: i) material – é caracterizada pela criação de documento falso, ou pela adulteração do suporte físico do documento de um documento original, pela alteração do conteúdo, por meio de emendas ou rasuras, ou acréscimo de novos elementos; e ii) ideológica – há inserção de informações ou valores não condizentes com a hipótese de incidência da operação tributável realizada, a fim de reduzir ou suprimir o *quantum debeatur*.

Referente à nota fiscal, o sujeito passivo encontrou formas de tentar ludibriar o fisco, empregando os seguintes meios ardilosos: (i) nota calçada – o valor apresentado na primeira via da nota destoa do valor presente nas demais vias da mesma nota fiscal; ii) nota sanfona – uma mesma nota fiscal lastreia diversas operações envolvendo o mesmo tipo e quantidade de mercadoria; e iii) nota fria – emissão de nota fiscal sem que tenha havido efetivamente a operação, de maneira a criar um custo ou despesa inexistente.

2.3.7 Inciso IV. Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato.

Estão presentes três tipos penais, quais sejam, falsidade ideológica, falsidade material de documentos fiscais e uso de documento falso. Parte da doutrina sustenta que os referidos núcleos do tipo independem da produção de resultado para a respectiva consumação, considerando-se que não haveria a necessidade da efetiva supressão ou redução de tributo, contribuição social ou qualquer acessório. Em contrapartida, o STF, ao editar a Súmula Vinculante nº 24, entendeu que se trata de crime material.

2.3.8 Inciso V. negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

De pronto, é preciso afirmar que o crime previsto nesse inciso, qual seja, a desobediência fiscal, é distinto do crime de duplicata simulada, previsto no art. 172 do CP, haja vista que na medida em que este protege a propriedade privada, enquanto aquele destina-se à tutela do interesse difuso-comunitário consistente da preservação da ordem tributária. A respeito disso, analise-se a seguinte jurisprudência:

“O crime definido no inciso V do art. 1º da Lei 8.137/90, sob a modalidade de omissão quanto à expedição de nota fiscal ou documento obrigatório, pode consumir-se independentemente da pretendida providência administrativa de intimação prévia do contribuinte, para que, em prazo não excedente de dez dias, venha a atender sua obrigação fiscal, a que se refere o parágrafo único do citado dispositivo”. (TJSP, Rel. Des. Djalma Lofrano, 5ª C. RT 708/309) ”.

Faz-se mister mencionar que, sob a redação do referido dispositivo legal, por exemplo, um indivíduo que esteja transportando determinada mercadoria, sem trazer consigo a nota fiscal ou outro documento equivalente, ele responderá como partícipe do crime cometido pelo vendedor.

2. 4 A autoria nos crimes contra a ordem tributária e a necessidade do inquérito policial

O fisco, observando indícios de que o sujeito passivo da relação jurídico-tributária praticou alguma das condutas do rol do art. 1º, da Lei nº 8.137/90, irá autuá-lo, com o afincado de recolher o valor suprimido ou reduzido, o qual será acrescido com multa, como uma forma de coibir o sujeito o passivo a praticar novamente o ato delitivo, sem prejuízo da abertura de investigação policial, para restar apurado se houve dolo ou culpa na supressão ou redução dos tributos.

Acerca da persecução criminal, precisamente na investigação de crime contra a ordem tributária, um fato que chama atenção é a questão da identificação do sujeito ativo do delito, quando se trata de pessoa jurídica. Nesse sentido, WALKER JR; FRAGOSO (2017, p. 88) assevera:

“Dessa forma, na busca da responsabilização penal por culpa (subjativa) dos sócios ou gerentes de determinada sociedade, devemos perquirir, no âmbito do Direito Penal Tributário, quem é o responsável tributário pela empresa, quem detém a gestão tributária da organização, quem efetivamente percorreu o *iter criminis* tributário, somente a esse (s) deverá ser atribuída a responsabilidade penal pela prática de crimes contra a ordem tributária, sendo vedada a presunção de responsabilidade ou culpa, evitando-se a imputação, na denúncia, de sócios ou dirigentes que não tenham

participado da gestão tributária da empresa, ou seja, aqueles que não detém o domínio do fato.”

Já na segunda da persecução criminal, para o oferecimento da ação penal, pelo Ministério Público, é imprescindível a configuração do *fumus commissi delicti*, isto é, prova da existência do crime e indícios suficientes de autoria, sob pena de rejeição da inicial, conforme prevê o art. 395, inciso III, do CPP.

Não é despiciendo considerar que, conforme o entendimento do pleno do STF, sedimentado no HC 81.611/DF, é inviável a instauração da persecução penal antes da constituição definitiva do crédito tributário, ou seja, para que haja justa causa e consequentemente uma ação penal, instaurada para apurar infração aos incisos I a IV do art. 1º da Lei 8.137/1990, é necessário o exaurimento da via administrativa. Não obstante, nada impede o Ministério Público de oferecer denúncia, caso ele tome conhecimento, por outros meios, da prática de crimes contra a ordem tributária, ou seja, a atuação de tal órgão não poderá ser engessada pelo exaurimento dos procedimentos administrativos fiscais.

Através de atividade administrativamente vinculada, o Estado desenvolve o processo administrativo fiscal, entendido *lato sensu* como os atos administrativos praticados pelos entes federados, visando ao reconhecimento de uma situação jurídica ensejadora de tributação, assegurando ao possível sujeito passivo, o direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal. Nessa seara, o agente fiscal exerce um papel primordial, tendo em vista que ele, ao final do processo administrativo fiscal, formaliza a representação fiscal para fins penais e a encaminha como *notitia criminis* à autoridade da polícia judiciária, indicando o *quantum debeat* e os tributos suprimidos ou reduzidos.

Após a conclusão do inquérito policial, este será encaminhado, junto à representação fiscal para fins penais, para o *Parquet*, que, por sua vez, na inicial indicará, entre outras informações, o *quantum* e os tributos suprimidos ou reduzidos, a qualificação do sujeito passivo e a individualização de cada conduta, se houver mais de indivíduo que incorreu na prática delitiva.

2.5 O momento da consumação dos crimes contra a ordem tributária e a Súmula Vinculante nº 24

Anteriormente à publicação da Súmula Vinculante nº 24, havia uma nítida discordância entre a jurisprudência e a doutrina acerca da definição do momento de consumação

dos crimes contra a ordem tributária. A doutrina entendia que se tratava de crimes instantâneos, porque se consumam no momento em que seria recolhido o tributo, ou seja, no vencimento do prazo para adimplemento do tributo. Por outro lado, para o STJ, o momento de consumação ocorreria no instante do auferição da vantagem indevida, seja por meio da supressão ou redução do tributo, e não ao tempo da fraude fiscal, configurando-se, assim, crimes materiais ou de resultados.

Diante de tal impasse, o STF, no julgamento do HC 81.611-8/DF, que deu origem à Súmula Vinculante nº 24, afastou quaisquer dúvidas atinentes ao momento da consumação, uma vez que o texto sumular foi categórico ao afirmar que “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.” No tocante ao referido entendimento proferido pelo Supremo, Walker Jr e Fragoso (2017, p 107.) realçou:

“Consignamos que essa decisão demonstra, de forma incontestável, o primado da unicidade do injusto penal tributário, em que a própria valoração do injusto, com a apuração da tipicidade do delito, é realizada em sede administrativa, perpassando por um processo administrativo fiscal sob o manto do contraditório e da ampla defesa, oportunizando-se ao contribuinte, realizar a desconstituição do lançamento tributário que servirá de suporte fático para instrução de uma denúncia penal e, dessa forma, evitar a deflagração de um processo penal.”

Ante ao exposto, não resta dúvida de que o exercício da atividade do fisco é vinculado, de forma a evitar possíveis abusos por parte do ente tributante. Há limites que devem ser respeitados à risca. É inegável que a Súmula Vinculante nº 24 representou um grande avanço para superação das controvérsias, que, até então, traziam uma zona de incerteza em relação ao momento da consumação dos crimes contra a ordem tributária. Todavia, atualmente, a maior dúvida gira em todo do suposto efeito retroativo de tal dispositivo legal, que permitiria a propositura de ação penal por fatos ocorridos há mais de doze anos antes da edição da súmula.

2.6 A denúncia nos crimes contra a ordem tributária

Conforme aduz o art. 15, da Lei nº 8.137/90, os crimes contra a ordem tributária são de ação penal pública, portanto, o Ministério Público é o *dominus litis*. O supracitado artigo traz a seguinte redação: “Os crimes previstos nesta lei são de ação penal pública, aplicando-se lhes o disposto no art. 100 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal.

É evidente que tal dispositivo legal omitiu a qualificação da ação da pública, se pública, condicionada ou pública incondicionada à representação. Entretanto, por tratar-se de crimes contra a coletividade, ou seja, contra o erário, a ação será pública incondicionada, nos termos dos arts.129, inciso I, da CRBF/88, e 24, do CPP. Assim sendo, Machado (2011, p. 372) pontua:

“Dizer que a ação penal é pública incondicionada quer dizer que o Ministério Público pode promover a ação desde que disponha de elementos capazes de ensejar o convencimento da ocorrência do crime, e de indícios da respectiva autoria. Mas na configuração do tipo penal em questão existem elementos normativos, entre os quais o elemento essencial, vale dizer, o objeto da supressão ou da redução, que é o tributo. E esse elemento normativo não se pode considerar presente sem que a autoridade administrativa competente para fazer o respectivo lançamento se tenha manifestado a esse respeito.”

Percebe-se que o entendimento desse ilustre autor encontra abrigo no posicionamento do STF, para quem o oferecimento da ação penal está condicionado ao exaurimento da via administrativa, privilegiando-se, assim, as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa, que são corolários do devido processo legal. No entanto, é preciso esclarecer que a Lei nº 8.137/90 não traz vedação ao oferecimento da denúncia antes do esgotamento da via administrativa.

2.6.1 A denúncia genérica

Sucintamente, pode-se conceituar denúncia genérica como aquela em que não estão presentes os elementos previstos no art. 41, do CPP, quais sejam: (i) a exposição do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias; (ii) a qualificação do acusado ou esclarecimentos pelos quais se possa identificá-lo; (iii) a classificação do crime e, quando necessário, (iv) o rol das testemunhas. Tanto a jurisprudência, quanto a doutrina entendem que a responsabilidade penal objetiva não se coaduna com o estado democrático de direito. Destarte, quando a exordial acusatória for genérica, caberá ao magistrado rejeitá-la, alegando a sua inépcia.

2.6.2 A denúncia em branco

Nos crimes contra a ordem tributária, assim como a denúncia genérica, a denúncia em branco também é causa de inépcia da inicial, uma vez que é uma *conditio sine qua non* a

descrição dos elementos típicos da norma complementar, no caso, as normas previstas no CTN, as quais deverão integrar a norma penal em branco. Segundo Walker Jr e Fragoso (2017, p 118), “[...] a subsunção da conduta do agente à normal penal incriminadora deverá ser realizada não apenas na esfera penal, mas, sobretudo, junto à legislação tributária, exigindo-se a complementação dos tipos penais pelas normas tributárias”.

3 O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E A JUSTA CAUSA PENAL

A Lei nº 4.729/65, que define o crime de sonegação fiscal, no seu art. art. 7º, prevê:

“As autoridades administrativas que tiverem conhecimento de crime previsto nesta Lei, inclusive em autos e papéis que conhecerem, sob pena de responsabilidade, remeterão ao Ministério Público os elementos comprobatórios da infração, para instrução do procedimento criminal cabível.

§ 1º Se os elementos comprobatórios forem suficientes, o Ministério Público oferecerá, desde logo, denúncia.

§ 2º Sendo necessários esclarecimentos, documentos ou diligências complementares, o Ministério Público os requisitará, na forma estabelecida no Código de Processo Penal.”

Levando-se em conta a redação do § 1º deste artigo, O STF durante muito tempo entendeu que não era necessário o exaurimento da via administrativa nos crimes contra a ordem tributária, porque tais crimes de ação penal pública incondicionada. Inclusive, em 1984, esse entendimento foi materializado no enunciado nº 609 das Súmulas do STF, que trouxe a seguinte redação: “é pública incondicionada a condenação por crime de sonegação fiscal.”

Somente em 1996, com a entrada em vigor da Lei nº 9.430/96, que dispôs sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social e o processo administrativo de consulta, passou-se a conceber a importância do encerramento da fase administrativa, para, posteriormente, haver a instauração da ação penal. Enfaticamente, o artigo 83, *caput*, da referida lei, normatiza:

“A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010) ”.

A doutrina e a jurisprudência, ao analisarem o texto legal esculpido no retrocitado artigo, firmaram dois posicionamentos distintos: a primeira, advoga no sentido de haver dependência entre as instâncias administrativa e penal; ao passo que a segunda, com a exceção,

por exemplo, do entendimento do STF, enfatiza que inexistente tal dependência, haja vista que confrontaria o art. 129, inciso, da CRFB/88.

3.1 Prévio exaurimento do processo administrativo fiscal nos crimes contra a ordem tributária

Por entender ser inconstitucional o art. 83 da Lei nº 9.430/96, o Ministério Público ajuizou a ADI 1571- MC, sustentando que o artigo ora em comento conflitava com o art. 129, inciso I, da CRFB/88. Acerca disso, o STF proferiu a seguinte decisão liminar na ADI 1571-1, referente à ação principal:

"Ação Direta de Inconstitucionalidade. 2. Lei nº 9.430 de 27.12.1996, art. 83. 3. Arguição de Inconstitucionalidade da norma impugnada por ofensa ao art. 129, I, da Constituição Federal, ao condicionar a *notitia criminis* contra a ordem tributária à decisão final na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário, do que resultaria limitar o exercício da função institucional do Ministério Público para promover a ação penal pública pelas práticas de crimes contra a ordem tributária. 4. Lei nº 8.137/1990, arts. 1º e 2º. 5. **Dispondo o art. 83, da Lei nº 9.430/1996, sobre a representação fiscal, há de ser compreendido nos limites da competência do Poder Executivo, o que significa dizer, no caso, rege atos da administração fazendária, prevendo o momento em que as autoridades competentes dessa área da Administração Federal deverão encaminhar ao Ministério Público Federal os expedientes contendo *notitia criminis*, acerca de delitos contra a ordem tributária, previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990.** 6. Não cabe entender que a norma do art. 83 da Lei nº 9.430/1996, coarcte a ação do Ministério Público Federal, tal como prevista no art. 129, I da Constituição, no que concerne à propositura da ação penal, pois, tomando o MPF, pelos mais diversificados meios de sua ação, conhecimento de atos criminosos na ordem tributária, não fica impedido de agir, desde logo, utilizando-se, para isso, dos meios de prova a que tiver acesso. 7. O art. 83, da Lei nº 9.430/1996, não define condição de procedibilidade para a instauração da ação penal pública, pelo Ministério Público. 8. Relevância dos fundamentos do pedido não caracterizada, o que é bastante ao indeferimento da cautelar. 9. Medida cautelar indeferida. (ADIN 1571-1/DF, STF, PL, REL. MIN. NÉRI DA SILVEIRA). (Grifo Nosso).

O que mais chama atenção nessa decisão é o fato de que ela não suspendeu a vigência do art. 83 da Lei 9.430/96, e, tampouco, se manifestou pelo impedimento do oferecimento da ação pelo *Parquet* antes da representação da autoridade administrativa. Diante disso, é crucial entender que, para a materialização de crime contra a ordem tributária, é preciso que haja um tributo, o qual já foi definitivamente lançado, nos termos do art. 142, do CTN, e que o sujeito passivo, mediante um ato fraudulento, o suprimiu ou o reduziu. Nesse caso, o Ministério Público, independentemente da representação fiscal para fins penais, a qual é enviada no findar do processo administrativo fiscal, poderá propor a ação penal.

Nesse sentido, Walker Jr e Fragoso (2017, p 127) realça:

“A ingresso do art. 83 da Lei 9.430/96 no ordenamento jurídico veio trazer maior garantia ao contribuinte, de que a configuração do crime contra a ordem tributária somente restará configurada, após o término do procedimento administrativo, não havendo de se considerar um simples auto de infração como instrumento dotado de potencialidade indiciária suficiente para servir de suporte fático ou legitimador da existência de justa causa, capaz de deflagrar o processo penal fiscal.”

Mais do que uma garantia ao contribuinte, o art. 83 da Lei 9.430/96, busca firmar uma limitação ao poder de atuação do estado, típica do estado democrático de direito, onde alguns limites devem ser respeitados, para que as instituições não se desvirtuem das funções e objetivos que constitucionalmente foram atribuídas a elas, e, portanto, não venham a cometer ilegalidades. Tratando-se da atividade arrecadatória estatal, não se deve olvidar que, apesar de o Ministério Público ser o titular da ação penal nos crimes contra a ordem tributária, não cabe a ele a função de fiscalizar o pagamento dos tributos.

3.2 Natureza jurídica da decisão transitada em julgado no processo administrativo fiscal

O art. 5.º, inciso XXXIV, alínea "a", da CRFB/88, assegura o direito fundamental de petição, nos seguintes termos: "o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder". É nesse dispositivo constitucional que encontra guarida o processo administrativo tributário, concebido como um direito do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, que de forma mais célere e menos dispendiosa poderá solucionar os conflitos que porventura venha a ter com o fisco.

No tocante à natureza jurídica da decisão derradeira do processo administrativo fiscal, Walker Jr e Fragoso (2017, p 147), ressalta que no julgamento do HC 81.611-8/DF foram firmadas quatro posicionamentos, a saber: (i) condição de procedibilidade, (ii) condição objetiva de punibilidade, (iii) questão prejudicial heterogênea, e (iv) elemento normativo do tipo penal. A seguir, será analisado cada um desses posicionamentos.

3.2.1 Condição de procedibilidade

Também chamadas de condições de admissibilidade ou de pressupostos processuais, nada mais são do que determinados requisitos que deverão ser observados para que a natureza de um ato judicial ou extrajudicial, seja concebida como existente e válida.

Mais uma vez, não consenso quanto à necessidade do exaurimento da via administrativa como uma condição de procedibilidade para a propositura de uma possível ação penal. Dessa forma, Machado (2011, p. 372) defende a necessidade do exaurimento da esfera administrativa, esclarecendo o seguinte:

“Em outras palavras, a propositura da ação penal nos crimes contra a ordem tributária depende do prévio exaurimento da via administrativa, conforme já afirmado pelo Supremo Tribunal Federal, em diversos julgados, entre eles o HC 77.002-8, do Rio de Janeiro, no qual o Ministro Sepúlveda Pertence proferiu voto-vista em que analisa com profundidade a questão da exigência de prévio esgotamento da via administrativa, que qualifica como uma condição objetiva de punibilidade. ”

Divergindo do entendimento do r. doutrinador supracitado, cite-se o voto do próprio Ministro Sepúlveda, que no julgamento do HC 81.611-8/DF, asseverou:

“23. Sigo convencido, na verdade, de que o art. 83 da L. 9.430/96 não condicionou a legitimação do Ministério Público para a ação penal pública por crimes contra a ordem tributária ao que chamou de "**representação fiscal para fins penais**" relativos a tais delitos. 24. De logo, como enfatizado no precedente pelo em. Ministro Celso de Mello (RTJ 167/53,59), porque os requisitos de procedibilidade não se presumem, mas reclamam expressa determinação legal, que não se contém naquele preceito: nele, somente se fixa o momento — a decisão final do processo administrativo-tributário — a partir do qual se faz obrigatória para a autoridade fiscal a remessa da *notitia criminis* ao Ministério Público. 25. De resto, ainda que a literalidade do texto legal a comportasse, a interpretação que convertesse a representação nela prevista em condicionante da ação penal — nos termos do art. 24 C.Pr.Pen — levaria a rematado absurdo. 26. Com efeito. Nas hipóteses até hoje previstas de ação penal condicionada, a implementação, ou não, da condição de procedibilidade — *rectius*, de legitimação do Ministério Público — é sempre um ato livre de vinculações. 27. Assim, quando subordinada à representação do ofendido ou de seu representante, será ela um ato livre de vontade, tão livre quanto, se fosse o caso, o da propositura da ação penal privada (v.g., CPen., art. 145, parág. único — crimes contra a honra de servidor público *propter officium*; art. 147, parág. único — ameaça; arts. 151, 152, parág. único; 153, § 1o, e 154, parág. único — crimes contra a inviolabilidade dos segredos; art. 156, § 1o — furto de coisa comum; art. 225, § 2o — crimes contra os costumes, se a vítima é pobre). 28. E mesmo se condicionada a ação a manifestações de órgãos ou autoridades públicas, serão todas elas decisões de livre discricção política: tanto se se cuida, por exemplo, de requisição do Ministro da Justiça (v.g., C.Pen., art. 145, e L. Impr. Art. 40, I, a — crimes contra a honra de altos dignitários nacionais e estrangeiros), quanto se se tratava da licença da respectiva Casa para a instauração de processo penal contra membros do Poder Legislativo (CF, art. 53, § 1o, até a EC 32/00, que a aboliu). 29. Em todas as modalidades recordadas, implementar ou não o

ato-condição da ação penal pública depende da vontade do titular — seja ele o particular ofendido ou a autoridade ou órgão estatal competente. 30. Donde, agredir o sistema que a elas se equiparasse a chamada "representação-fiscal", o que importaria confiar à burocracia fazendária — cuja ação a lei exige seja "plenamente vinculada" (CTN, art. 3o, 141 e 142) - mais que a discricão, o arbítrio para decidir da persecução ou não dos crimes contra a ordem tributária: o absurdo da conclusão evidencia o erro da premissa. 31. De assentar-se, pois, que nos delitos cogitados, a ação penal pública é **incondicionada** (2) : o que significa dizer que — titular privativo de sua promoção (CF, art. 129, I) — pode o Ministério Público propô-la, independentemente de qualquer iniciativa condicionante da administração tributária — a qual, pelo contrário, está vinculada ao atendimento da requisição de documentos e informações que, para instruir eventual denúncia, por aquele lhe sejam endereçadas (LC 75, art. 8o, II; L. 8.625, art. 26, I, b).

Nesta decisão, como já falado em outra oportunidade, fica evidente que a atuação do *Parquet* não deverá condicionada à representação da autoridade fiscal, porque a lei não contempla tal previsão. Outra questão que merece destaque a pendência no procedimento administrativo fiscal obsta o instituto da prescrição penal. Destarte, no caso de oferecimento da denúncia antes do encerramento do procedimento fiscal, há entendimento de que este não será capaz de convalidar a ação penal, mesmo que seja finalizado no decorrer dela, todavia, o STF ainda oscila em seu posicionamento, ora concedendo HC para trancar ação penal, ora denegando HC.

3.2.2 Condição objetiva de punibilidade

Walker Jr e Fragoso (2017, p 153/154) entende que o exaurimento da via administrativa não é necessariamente uma condição objetiva de punibilidade. Não obstante, os referidos doutrinadores citam dois posicionamentos que vão de encontro aos seus, quais sejam, o do Ministro Relator Sepúlveda Pertence, no HC 81.611-8/DF, o qual consignou que o trânsito em julgado da decisão administrativa era condição objetiva de punibilidade; e o de Gomes (2005, p. 283), para quem:

“[...] a condição objetiva de punibilidade relaciona-se com uma condição exigida pelo legislador para que o fato se torne punível e que está fora do injusto penal, logo, fora do dolo do agente. Chama-se condição objetiva de punibilidade justamente porque independe do dolo do agente. Exemplo: no art. 7º, parágrafo 2º, d do Código Penal, está previsto que a lei penal brasileira aplica-se para fato ocorrido no exterior se descrito como crime no país que foi palco de cometimento é condição objetiva de punibilidade. Se ausente, o fato deixa de ser punível no Brasil. A condição objetiva de punibilidade não altera a configuração típica: o ilícito penal continua existindo, porém, em razão da existência de tal causa, passa a não ser passível de punição. Não afeta, portanto, nem o desvalor da ação, nem o do resultado. Ela é exterior à conduta

e ao resultado e fundamenta-se em razões político-criminais (necessidade, oportunidade ou conveniência) ”.

Como visto, este último autor defende a condição objetiva de punibilidade como um requisito exigido pelo legislador para a punibilidade do fato, porque, em se tratando de crime contra a ordem tributária, estariam materializados todos os elementos típico do delito, principalmente a prova do lançamento definitivo do tributo. Por outro lado, Walker Jr e Fragoso, entendem que tal engessamento afrontaria a natureza do processo administrativo fiscal, além disso, enfatizam que a Lei nº 8.137/90 não contempla tal previsão.

No AgRg no REsp 672018 SC 2004/0118160-0, o STJ se manifestou do sentido da imprescindibilidade do encerramento da fase administrativa como condição objetiva de punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, conforme a ementa trazida à baila.

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. RECURSO MINISTERIAL CONTRA ACÓRDÃO QUE TRANCOU A AÇÃO PENAL E SUSPENDEU O PRAZO PRESCRICIONAL. NECESSIDADE DE CONCLUSÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. DECISÃO DEFINITIVA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. CONDIÇÃO OBJETIVA DE PUNIBILIDADE DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ALEGAÇÃO DE NEGATIVA DE VIGÊNCIA AO ARTIGO 1º DA LEI 8.137 /90, BEM COMO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. ORIENTAÇÃO FIRMADA PELA SUPREMA CORTE E SEGUIDA NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AGRAVO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. **1. Segundo orientação firmada pela Suprema Corte e seguida nesta Superior Instância, não é possível a abertura da ação penal enquanto inexistir o lançamento definitivo do crédito tributário, exigência tida por condição objetiva de punibilidade.** 2. Agravo a que se nega provimento. ” (G.N.).

A fundamentação da referida decisão judicial encontra amparo no entendimento de que a existência e o *quantum debeat* da obrigação tributária estão vinculados à preclusão da decisão final administrativa, ou seja, com lançamento definitivo do tributo devido, que consubstanciaria a condição objetiva de punibilidade. Partindo de tal premissa, o Estado agiria com ilegitimidade ao instaurar ação penal em face do sujeito passivo, concomitantemente à apuração administrativa tributária.

3.2.3 Questão prejudicial heterogênea

Como o próprio nome remete, uma questão prejudicial é aquela em que o magistrado deve analisar e decidi-la antes do mérito da ação principal. Sem embargo, não deve confundir uma questão prejudicial com uma preliminar. De forma simplificada, pode-se diferenciá-las

desta forma: uma questão preliminar diz respeito a aspectos puramente processuais, sua solução sempre depende de um juiz criminal, não constitui o objeto de um processo autônomo e, se acolhida, tem o condão de impedir a análise do mérito da lide; uma questão prejudicial, por sua vez, é de direito material, pode ser decidida nas esferas penal e extrapenal, dependendo do caso concreto e do tipo de prejudicialidade, condiciona o julgamento da questão prejudicada, pode constituir o objeto de um processo autônomo e versa sobre um acontecimento pretérito à infração, que já está judicializada, mas que de integrar a referida infração.

Frise-se que, de acordo com a sua natureza, as questões prejudiciais são classificadas em dois tipos, quais sejam, questões prejudiciais homogêneas e questões prejudiciais heterogêneas. As primeiras, também chamadas de comuns ou imperfeitas, versam como questões de um mesmo ramo do direito da questão prejudicada. As segundas, que interessam ao presente estudo, também chamadas de jurisdicionais ou perfeitas, *a contrario sensu*, pertencem a ramos do direito distintos.

Já houve algumas decisões judiciais no sentido de reconhecer a discussão do crédito tributário na seara administrativo-fiscal, por exemplo, a interposição de um recurso administrativo, como sendo uma questão prejudicial heterogênea. Em conformidade com tal posicionamento, realce-se a seguinte decisão.

“TJ-PI - Habeas Corpus HC 201600010045003 PI 201600010045003 (TJ-PI)
Ementa: HABEAS CORPUS. AÇÃO ANULATÓRIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONCESSÃO DE ANTECIPAÇÃO DE TUTELA. QUESTÃO PREJUDICIAL HETEROGÊNIA. SUSPENSÃO DAS AÇÕES PENAIS. ORDEM CONCEDIDA. **1. A eventual nulidade do procedimento fiscal que deu origem às ações penais não pode ser dirimida na ação penal, da qual sequer a Fazenda Pública é parte, cabendo tal encargo à esfera cível. 2. Trata-se, de questão prejudicial heterogênea complexa, isto é, um entrave ao regular desenvolvimento do feito, visto que passível de influenciar no julgamento do feito criminal, reclamando, portanto, uma decisão anterior de competência da esfera cível, com escopo de evitar tumulto processual e a prática de atos jurisdicionais inúteis. 3. A concessão de antecipação de tutela em ação anulatória não autoriza o trancamento da ação penal, tendo em vista que o crédito tributário ainda não fora desconstituído. 4. Recomendada apenas a suspensão dos feitos até que seja dirimida a ação anulatória ante a manifesta prejudicialidade da matéria, visto que para a configuração do tipo penal descrito no art. 1º, da Lei nº 8.137 /90, exige-se, obrigatoriamente, o término da apuração definitiva do agir do contribuinte na esfera tributária. 5. 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 da regular apuração do débito ou quando nulo o procedimento administrativo que resultou na lavratura do Auto de Infração. 6. Ordem concedida. Decisão unânime.” (G.N.)**

Geralmente, quem entende ser o exaurimento da via administrativa uma questão prejudicial heterogênea, fundamenta sua perspectiva com supedâneo no art. 93, do CPP, *in verbis*:

“Se o reconhecimento da existência da infração penal depender de decisão sobre questão diversa da prevista no artigo anterior, da competência do juízo cível, e se neste houver sido proposta ação para resolvê-la, o juiz criminal poderá, desde que essa questão seja de difícil solução e não verse sobre direito cuja prova a lei civil limite, suspender o curso do processo, após a inquirição das testemunhas e realização das outras provas de natureza urgente.

§ 1º O juiz marcará o prazo da suspensão, que poderá ser razoavelmente prorrogado, se a demora não for imputável à parte. Expirado o prazo, sem que o juiz cível tenha proferido decisão, o juiz criminal fará prosseguir o processo, retomando sua competência para resolver, de fato e de direito, toda a matéria da acusação ou da defesa.

§ 2º Do despacho que denegar a suspensão não caberá recurso.

§ 3º Suspenso o processo, e tratando-se de crime de ação pública, incumbirá ao Ministério Público intervir imediatamente na causa cível, para o fim de promover-lhe o rápido andamento.”

O artigo em tela, versa sobre a questão prejudicial heterogênea facultativa, que é distinta da questão prejudicial heterogênea, prevista no art. 92, do CPP, sendo que a primeira pode ser concebida como aquela em que o juiz poderá suspender o feito, até a prolação de decisão civil, não referente estado civil das pessoas, constituindo-se, assim, a suspensão uma simples faculdade do magistrado.

De forma bem didática, Walker Jr e Fragoso (2017, p.158) explica que

“a maioria da doutrina e da jurisprudência rechaça o reconhecimento da apuração do crédito tributário no processo administrativo como questão prejudicial heterogênea, pois, o incidente processual seria levado não a outro juízo, mas, a um órgão administrativo, contrariando, portanto, o próprio texto normativo do art. 93 do CPP [...]”.

A partir da análise do fragmento acima extraído, infere-se que o conteúdo do art. 93, do CPP, faz alusão à questão de competência do juízo cível, portanto, trata-se da autoridade judicial, e, não, da autoridade administrativa tributária. Nesse sentido, é importante ressaltar que, a jurisprudência vem pacificando entendimento de que as questões prejudiciais heterogêneas do art. 93, do CPP, deverão ser reconhecidas no caso de uma ação anulatória de débito fiscal, ou ação declaratória de inexistência da relação jurídico-tributária, ou mandado de segurança, onde o sujeito passivo se insurge contra a decisão administrativa imutável. Nesse

caso, o juízo criminal deveria suspender o processo penal até a prolação da decisão da questão incidental pelo do juízo cível.

3.2.4 Elemento normativo do tipo penal

A priori, não se pode olvidar que um tipo penal tem o condão de descrever objetivamente um comportamento abstrato, refutado pela norma penal. Ademais, ele deve limitar e individualizar aquelas condutas que são prejudiciais para o convívio em sociedade, as quais deverão ser reguladas pelo direito penal.

Em se tratando de crimes contra a ordem tributária, Walker Jr e Fragoso (2017, p.161/162) pontua:

“Parte da doutrina se filia ao entendimento de que a expressão tributo, inscrita no tipo penal objetivo do art. 1º da lei 8.137/90, é elemento normativo do tipo, cuja interpretação, fundada no princípio da legalidade estrita que rege o Direito Penal, há de ser vista como tributo devido, pois, somente haveria justificativa da intervenção penal, quando o sujeito passivo realizar uma conduta fraudulenta consubstanciada em suprimir ou reduzir tributo devido.”

A partir do narrado, não resta dúvida de que é necessário o emprego de fraude para que esteja configurado o delito previsto no art. 1º, da Lei nº 8.137/90. Merece destaque o fato de que uma prática fraudulenta não deve ser confundida com erro de direito tributário, ou erro na interpretação da lei tributária, que são entendidos como equívocos acerca do *quantum debeatur* e da necessidade de adimplemento do tributo. Estes últimos, ao contrário da fraude, ensejam a exclusão do dolo do sujeito passivo, conforme preconiza o art. 20, do CP.

3.3 A decadência tributária

A decadência tributária nada mais do que a perda do direito subjetivo de constituição do crédito tributário, pelo Fisco, conforme preceitua o art. 156, inciso V, do CTN. Todavia, ao fazer-se uma análise mais objetiva, fica evidente que, na verdade, a decadência não extingue o crédito tributário em si, haja vista ser impossível extinguir algo inexistente. Ela extingue a pretensão de constituir o crédito tributário. Acerca de tal instituto, Melo (2008, p. 387) pontua:

“O perecimento do direito é plenamente justificável não só porque as relações jurídicas não devem ser perpétuas, tornando-se imprescindível sua estabilização no

tempo, mas também porque a inércia revela desinteresse da fazenda que não pode ser prestigiada, não devendo, ainda, o sujeito passivo manter indefinidamente os elementos e documentos relativos a seus fatos tributários.”

Caso a autoridade administrativa não constitua o crédito tributário, no caso de tributo constituído por lançamento de ofício, ou não o homologue, quanto tratar-se de crédito oriundo de lançamento por homologação, dentro do prazo quinquenal, nos termos dos arts. 150, § 4º, e 173, inciso I, do CTN, o sujeito passivo não estará obrigado a pagá-lo. Mais do que uma forma de punir o Fisco por sua conduta omissiva, o instituto da decadência representa uma segurança jurídica para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Os arts. 150, e 173, do CTN, normatizam o prazo de contagem para a constituição ou homologação do crédito tributário, *in verbis*:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.” **(G.N.)**.

Frise-se que, por mais que os referidos artigos sejam excludentes, é comum encontrar-se decisões de autoridades administrativas fiscais, no caso de crédito lançado por homologação, empregando o art. 173, inciso I, do CTN, que tem como tem *dies a quo*, para a contagem do prazo decadencial, o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido

efetuado. Na verdade, tais decisões contrariam a jurisprudência que está sendo pacificada pelo STJ, sendo que, deveria ser aplicado o art. 150, § 4º, do CTN, cujo *dies a quo*, para a materialização da decadência, é contado a partir do fato gerador.

Para dirimir essas divergências, o STJ, em 2015, publicou a Súmula 555, com a seguinte redação:

“Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.

Considerando-se o teor da referida súmula, bem como o entendimento jurisprudencial do STJ, o que vai determinar a aplicação de um ou outro dispositivo é o fator “pagamento”, ou seja, aplica-se a regra do art. 173, inciso I, do CTN, o sujeito passivo não declara e nem pagar o tributo. Por outro lado, havendo pagamento do tributo, mesmo que a menor, aplica-se a norma do art. 150, §4º, do CTN, salvo a menos se tiver ocorrido dolo, fraude ou simulação, ficando ao encargo do Fisco a prova da materialidade do ilícito tributário.

3.4 A prescrição tributária

Assim como a decadência, a prescrição tributária é hipótese de extinção do crédito tributário. Após ser constituído o crédito tributário, caso o Fisco deixe de propor a execução fiscal, no prazo de 05 (cinco) anos, perderá o direito de cobrá-lo, segundo aduz o art. 174, do CTN. No que diz respeito ao caminho a ser percorrido pelo Fisco, antes da ação de cobrança do crédito tributário, Melo (2008, p. 391) esclarece:

“Para tanto, torna-se necessário promover o lançamento (direto ou de ofício), e aguardar transcurso de prazo para o sujeito passivo apresentar defesa; ou, caso esta tenha sido oferecida, esperar decisão administrativa definitiva que mantenha a exigência tributária. Também a declaração de débito tributário por parte do sujeito passivo implicará o mesmo efeito jurídico. Somente após verificadas as situações apontadas é que a Fazenda estará apta para reclamar judicialmente o crédito tributário.”

Nas palavras do referido doutrinador, a autoridade administrativa fiscal, além de constituir definitivamente o crédito tributário, por meio do lançamento, momento em que o crédito gozará de certeza e liquidez, deverá notificar o sujeito passivo, dando a este a

possibilidade de defesa, privilegiando-se, desse modo, a legalidade, o contraditório e a ampla defesa, mesmo que ainda esteja na esfera administrativa.

Faz-se mister ressaltar que a prescrição tributária poderá ser interrompida, nas exatas hipóteses previstas no art. 174 do CTN, quando o crédito estiver suspenso, por um dos motivos inseridos do rol exaustivo do art. 151, do CTN. Analise-se, a seguir, o texto esculpido no 174 do CTN, atendo-se sobretudo para a parte geral:

“Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;
II - pelo protesto judicial;
III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.”

O *caput* do artigo ora em comento, fala da ação para a cobrança de crédito tributário, que é a ação de execução fiscal, ajuizada pelos representantes judiciais da fazenda pública, com o escopo de obter o pagamento do tributo devido ou penhora dos valores necessários à satisfação do valor devido ao Fisco. Pontue-se que o processo judicial terá com um despacho, citando o sujeito passivo, para integrar a lide.

4 CASOS CONCRETOS DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA PRATICADOS EM FACE DO FISCO MARANHENSE

Na primeira década dos anos 2000, o Tribunal de Justiça do Maranhão, com o intuito de dar maior celeridade às ações que versavam sobre crimes contra a ordem tributária, criou a 8ª Vara Criminal, a qual também ficou incumbida de julgar causas referentes a outras matérias. Ao longo de mais de uma década, a referida Unidade Jurisdicional, não somente condenou muitos sonegadores de tributos, como também determinou a devolução de quantias vultuosas ao Estado do Maranhão.

Nesse trabalho, pretende-se analisar duas decisões judiciais proferidas por tal Unidade Jurisdicional, no tocante aos delitos previstos nos arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90, realçando os eventos prejudiciais que tais crimes causam à coletividade. Para tanto, faz-se necessário uma abordagem, ainda que superficial, acerca da trajetória do crédito tributário, desde o seu lançamento definitivo até o recebimento da ação penal, contemplando, portanto, a atuação da

Autoridade Administrativa, do Ministério Público e da Magistratura. Frise-se que os casos, a seguir comentados, foram escolhidos de forma aleatória.

4.1 Caso Armazém Nádia Ltda

O Ministério Público do Estado do Maranhão denunciou Hassan Yusuf, proprietário e administrador da empresa ARMAZÉM NÁDIA LTDA, com a Inscrição Estadual nº 12.083.258-9, CNPJ nº 7065709000114, situada na cidade de Imperatriz/MA. Por ser responsável tributário, o Órgão Ministerial denunciou o inculpaado porque este deixou de recolher aos cofres do Tesouro Estadual, a importância de R\$14.073.916,56 (quatorze milhões, setenta e três mil e novecentos e dezesseis reais e cinquenta e seis centavos), no período de 1994 a 2006.

No relatório da sentença, às fls. 01/02, o douto Juízo narra que a exordial acusatória consignou o seguinte:

“[...] a empresa do acusado foi beneficiada **por um esquema criminoso que fraudava o Sistema Projeto Fronteira**, o qual consistia num conluio entre os contribuintes e funcionários da então Gerência da Receita Estadual, os quais ingressavam no sistema informatizado de arrecadação do Estado, **utilizando-se de programas piratas criados por um funcionário da antiga PRODAMAR** - empresa gestora do Sistema Projeto Fronteira, por meio do qual deletavam em seu banco de dados, o registro das notas fiscais de compra, digitadas nos postos fiscais de fronteira, para controle das entradas de mercadorias tributáveis no Estado.”

É sabido que o ordenamento jurídico brasileiro normatiza que, pelo princípio da individualização da pena, esta somente poderá ser imputada ao agente, que com dolo ou culpa, praticou uma conduta omissiva ou comissiva. Em se tratando de crimes contra a ordem tributária praticado por pessoas jurídicas, insurge a dúvida a quem atribuir a conduta delitiva, se ao administrador, responsável pelo gerenciamento da empresa, ou ao proprietário ou sócios, haja vista estes beneficiados direta ou indiretamente da prática delitiva.

Para responder tal questionamento, basta saber que o sujeito passivo da relação jurídico-tributária é a indivíduo a quem é incumbido o encargo de recolher e pagar os tributos devidos. Antes de um aprofundamento na temática, é importante uma leitura atenta aos arts. 121 e 122, do CTN, a seguir transcritos:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Por outro lado, no sistema penal brasileiro o crime somente deve ser imputado ao agente que praticou a conduta, seja por dolo ou culpa.”

O texto de tais artigos é muito elucidativo ao afirmar quem são os sujeitos da obrigação tributária, a qual se divide em obrigação principal e obrigação secundária. A primeira consiste em pagar o tributo ou a penalidade pecuniária, conforme disciplina o art. 113, § 1º, do CTN. A segunda, por sua vez, prevista no 113, 2º §, do CTN, diz respeito às formalidades que o sujeito passivo está obrigado a seguir, a fim de facilitar a arrecadação e a fiscalização. Ressalte-se que ambas são autônomas entre si.

Outro ponto que merece ser destacado é entender quem de fato é o sujeito passivo da obrigação tributária. Nos termos do art. 121, do CTN, existe dois tipos de sujeitos passivos, quais sejam, o contribuinte, também chamado de sujeito passivo direto, que é aquele que tem uma relação direta e pessoal com a constituição do fato gerador da obrigação, ou seja, é ele quem pratica o próprio fato gerador; e o responsável tributário, que também é chamado de sujeito passivo indireto, sendo conceituado, conforme o brilhante magistério de MINARDI (2018, p. 92), como “aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, mas por ter relação indireta com a situação que constitua o fato gerador, a lei lhe atribui o dever de pagar o tributo.”

Dito isto, volta-se à indagação da responsabilização penal tributária de pessoa jurídica, para esclarecer que o administrador, sócio ou proprietário de um estabelecimento empresarial são responsáveis tributários, à medida que a legislação pátria estabelece que, em razão da atividade comercial desempenhada por eles, deverão recolher para o Fisco, o tributo ou contribuição, conforme impõe o art. 128, do CTN.

Assim, para o oferecimento de denúncia por crimes contra a ordem tributária, é preciso que anteriormente seja que analisado o Estatuto ou Contrato Social da Empresa, para saber quem realmente, é responsável pela administração e escrituração contábil do estabelecimento empresarial. Frise-se que não somente o proprietário da empresa poderá ser indiciado, mas também o sócio, o administrador ou contador da sociedade, que agindo isolado ou conjuntamente suprimiram ou reduziram o pagamento tributário. No presente caso, Hassan Yusuf foi condenado justamente porque o Ministério Público conseguiu provar que ele era quem administrava a referida sociedade limitada

A inicial acusatória descreveu como funcionava o esquema criminoso, o qual passou a contemplar a empresa do caso ora em comento, desde 1997, sendo que, mesmo após a descoberta da prática criminosa, o inculpado continuou a inserir indevidamente notas fiscais nos livros contábeis. Os criminosos fraudaram o “Sistema Projeto Fronteira”, entre os anos de 1993 a 1999, fazendo com que o fisco maranhense deixasse de recolher uma estratosférica quantia de dinheiro.

Basicamente, os fraudadores, funcionários públicos da Receita Estadual, usando programas piratas, excluíaam as notas fiscais de compra, as quais não eram escrituradas nos livros das empresas, de forma a comprometer a fiscalização tributária, uma vez não havia mais registros das notas fiscais no banco de dados da Receita Estadual. A referida fraude foi descoberta apenas em 1999, por uma Auditoria Geral do Estado do Maranhão.

Acerca do *modus operandi* do acusado, demonstrado por meio do Auto de Infração nº 335, lavrado em 21/06/1996, o *Parquet* ressaltou o seguinte:

"O contribuinte supramencionado utilizou crédito de ICMS indevidamente, conforme ficou comprovado através das notas fiscais de aquisições de mercadorias deste Estado e de outros estados, em virtude dos documentos fiscais não terem trânsito, mesmo considerando em algumas delas grande quantidade de mercadorias e diversos postos fiscais por onde deveriam passar para chegar ao destino, conforme relação anexa de n. 10152, 10155, 1326, 10080, 442830, 442831, 01714, 00390, 9001, 0101 e 8504, sendo que apenas as de número 1714 e 390 tiveram trânsito, porém as mercadorias constantes das mesmas são para o ativo fixo e consumo da firma, portanto, não dando direito a crédito."

Lançamento mão de meios fraudulentos, o sujeito passivo da obrigação jurídico-tributária conseguiu suprimir o ICMS devido ao Estado do Maranhão, totalizando-se, segundo a denúncia, 55 crimes fiscais, praticados em contexto de continuidade delitiva. Dentre outras condutas típicas, Hassan Yusuf prestou declarações falsas às autoridades fazendárias, conforme preceitua o art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90; omitiu operações de compra e venda de mercadorias nos livros fiscais da empresa e inseriu elementos inexatos nos livros fiscais, nos termos do art. 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/90; e não forneceu notas fiscais nas vendas de mercadorias, tal qual regula art. 1º, inciso V, da Lei nº 8.137/90.

Diante disso, por entender que os elementos de informação constantes nos Autos de Infração e nos depoimentos eram fortes e serviam de subsídio para o oferecimento de denúncia em desfavor de Hassan Yusuf, como incurso nas penas do delito previsto no artigo 1º, incisos I, II e V, Lei nº 8.137/90, c/c o art. 71, do CP, o Ministério Público Estadual ofereceu a denúncia,

que culminou na referida ação penal, apresentado o rol de testemunhas, que, na quase totalidade, eram auditores fiscais.

Em resposta à acusação, a defesa do acusado alegou que havia adimplido alguns dos valores apresentados nos 25 (vinte e cinco) autos de infração. Informou que interpôs recurso administrativo em 1ª e 2ª instâncias, contra 03 (três) Autos de Infração, porém, não obteve êxito, o que a zelosa defesa a demandar judicialmente, inclusive, tal ação, à época, ainda estava tramitando na Vara da Fazenda Pública de Imperatriz/MA. Ressaltou que solicitou parcelamento de dois Autos de Infração em 60 (sessenta) meses, contudo, a Receita Estadual negou o feito.

Antes de que os autos estivessem conclusos para sentença, foi acostado aos autos o novo Relatório de Débitos Consolidados, datado de 10 de novembro de 2017 (fls. 3.616-3.621), cujo o valor atualizado dos débitos remanescentes era de R\$ 18.988.298,45 (dezoito milhões novecentos e oitenta e oito mil duzentos e noventa e oito reais e quarenta e cinco centavos). Nesse momento, passa-se a analisar cada um dos tópicos contemplados na decisão judicial em evidência.

A priori, a r. decisão, antes de destrinchar as preliminares, fez um apanhado geral dos fatos trazidos à baila pela denúncia, destacando o prazo em que o inculpado continuou em estado de continuidade delitiva. Veja-se (p. 34):

“A hipótese ora analisada, para fins de julgamento do conflito (*jus puniendi x jus libertatis*) consubstancia-se na denúncia efetivada contra o réu - Hassan Yusuf - pela prática de crimes contra a ordem tributária consistente em omitir ou prestar informações falsas às autoridades fazendárias, fraudar a fiscalização fazendária pela omissão ou inserção de elementos errados em documento contábil exigido pela Lei, bem assim, negar ou deixar de fornecer nota fiscal relativa a vendas de mercadorias e operações comerciais, na qualidade de representante legal e administrador da empresa ARMAZÉM NÁDIA, dando causa à supressão do imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS devido ao Estado do Maranhão, **no período de 1994 a 2006**, além de dar causa a diversos descumprimentos de obrigações acessórias.”

4.1.1 Da Ausência de Justa Causa

Prevista no art. 395, inciso III, do CPP, a justa causa constitui condição da ação penal, e é consubstanciada pelo lastro probatório mínimo e firme, capaz de indicar a autoria e a materialidade do delito. Preliminarmente, a sentença rebate a alegação da falta de justa causa, asseverando (p. 37):

“Portanto, apesar de constar nos autos decisão judicial que torna nulos os AI's: n° 1088665/139 e n° 1088665/050 (fls. 3571-3581) **a ausência de justa causa postulada pela Defesa não se justifica, posto que foi juntado, ainda na fase inquisitiva, o relatório consolidado de débitos da empresa do ora réu, demonstrando os créditos tributários definitivamente constituídos pelos respectivos autos de infração que serviram de base à denúncia (fls. 427/428), créditos estes que continuam até os dias atuais plenamente exigíveis na base de dados da Receita Estadual (fls. 3612-3614), inclusive os que foram declarados nulos pelo Juízo de primeira instância, conforme mencionado acima.**” (G.N.)

4.1.2 Da Nulidade da Ação pelo Cerceamento de Defesa

O cerceamento de defesa configura-se, por exemplo, quando uma das partes sofre limitação na produção do arsenal probatório, de forma que restará prejudicada a sua capacidade de influenciar o julgador, em pé de igualdade com a outra parte. Destarte, o Estado-Juiz deverá assegurar o Princípio da Paridade de Armas, entendido como a garantia de que as partes desde o início até o findar do processo, terão as mesmas possibilidades e oportunidades para convencerem o magistrado acerca de suas pretensões. No presente caso, às fls. 38, a decisão judicial esclarece que “não merece prosperar a preliminar acima suscitada, tendo em vista que a falta de intimação da Defesa, neste caso específico, configura caso de nulidade meramente relativa, conforme posição da mais abalizada jurisprudência [...]”.

4.1.3 Do Princípio da Eventualidade

Na resposta à acusação, a defesa poderá se opor, formal ou materialmente, à pretensão deduzida em juízo pelo autor. Lembrando-se que a ausência de resposta à acusação acarreta nulidade do processual. Tal interpretação é extraída do art. 396-A, § 2º, do CPP, que determina: “Não apresentada a resposta no prazo legal, ou se o acusado, citado, não constituir defensor, o juiz nomeará defensor para oferecê-la, concedendo-lhe vista dos autos por 10 (dez) dias.”

A defesa de Hassan Yusuf deduziu que o réu sofreu prejuízo, devido ao fato de as testemunhas de defesa terem sido ouvidas sem a presença do causídico constituído. A sentença rechaçou tal colocação, consignando o seguinte:

“O que se pode valorar diante de tal assertiva vazia e sem sustentação é a desnecessidade de qualquer nulidade que advenha de tais atos realizados através das respectivas precatórias, tendo em vista que a imputação criminal desta ação arrima-se precipuamente em dados e informações técnicas, o que não poderia em tese ser combatida por uma percepção conjectural de testemunhas que tenham, eventualmente,

‘conhecimento da atitude do réu enquanto comerciante’, portanto rejeito a preliminar suscitada pelo acusado.”

4.1.4 Da Prescrição Retroativa e da Ausência do Interesse de Agir

A prescrição retroativa é uma das modalidades da chamada prescrição da pretensão punitiva. Após a vigência da Lei nº 12.234/2010, que revogou o § 2º do art. 110, do CP, para configurar a prescrição retroativa, é necessário atentar-se para uma condição, qual seja, verificar se entre a data do fato delituoso e o do recebimento da peça acusatória houve prescrição, conforme a pena em concreto imposta na sentença condenatória. Esquemáticamente, a prescrição retroativa deverá ser calculada tendo como *dies a quo* a data do recebimento da denúncia ou da queixa, e termo final a data do trânsito em julgado da sentença condenatória para a acusação ou quando improvido seus recursos.

Entre a modalidade de prescrição, o ordenamento jurídico brasileiro refuta aquilo que a doutrina e a jurisprudência consagrou chamar de prescrição virtual, ou antecipada, ou projetada, ou em perspectiva, era uma espécie de derivação da prescrição retroativa, materializada entre a data do fato até o recebimento da exordial acusatória. No tocante à referida preliminar aludida pela zelosa defesa, qual seja, a configuração da prescrição retroativa e, portanto, a extinção do interesse de agir, a sentença ora em comento asseverou, às fls. 41:

“Ora, é de sabença geral que nas ações penais em cujo procedimento não comporta discussão aprofundada sobre a existência, ou não, de *justa causa*, antes do recebimento da peça acusatória, por não se vislumbrar, *ab initio*, conclusão segura que impeça a formação da instância, deve o juiz receber a (denúncia ou queixa), independentemente do exame da presença deste instituto, nada impedindo que a aprecie no curso da ação. [...]

Ocorre que a preliminar aqui invocada pela Defesa não corresponde com a Prescrição Retroativa, mais sim com a Prescrição pela pena virtual, hipotética ou em perspectiva, como dito acima, sendo que tal modelo de prescrição da pretensão punitiva estatal não é reconhecida pelo ordenamento jurídico, como se vê da súmula 438 do STJ15, sendo que antes da sentença condenatória o prazo prescricional é regulado pelo art. 109 do CPB.

Com efeito, artigo 117 enumera as causas interruptivas da prescrição, tendo relevo para a presente hipótese as previstas nos incisos I e IV, *ad litteram*:

O curso da prescrição interrompe-se:

I - pelo recebimento da denúncia ou da queixa;

(...)

IV - pela publicação da sentença ou acórdão condenatórios recorríveis;”

Ainda no sentido de rebater a alegação de que o *jus puniendi* foi tragado pela prescrição, a sentenciante fundamenta que, por trata-se de crimes materiais, é essencial que o juízo se atente para o momento em que foi tipificado o delito, pois este é marco para a contagem do prazo prescricional. Explicado isso, a sentenciante relatou (fls. 43/44):

Assim, examinemos o lapso temporal decorrido entre os períodos em que ocorreu a constituição definitiva dos créditos tributários, o recebimento da denúncia, que é causa de interrupção da prescrição aquisitiva e a pena máxima prevista para o delito aqui imputado, para em cotejo com a previsão legal a respeito (art. 109, inciso III, do Código Penal brasileiro), **concluirmos que a Prescrição da pretensão punitiva ainda não ocorreu, haja vista que os Autos de Infração que ensejaram a denúncia datam, em sua maioria, do ano de 1998 ao ano de 2008, ano do recebimento da denúncia (25 de agosto de 2008), portanto não atingidos pela prescrição.** “(G.N.) Assim, sobre esta prescrição in abstracto previsto no Código Penal brasileiro (art. 109, inciso III), isto é, **em 12 (doze) anos**, neste caso, **conta-se de 24 de junho de 1999**, data a partir da qual o réu tomou conhecimento de praticamente todos os autos de infração que lastrearam a denúncia que ensejou a presente Ação Penal. Ou seja, a ação penal contra o réu poderia ser aceita sem a mácula da prescrição até a data de 24 de junho de 2011, o que se realizou em **25 de agosto de 2008**, com o recebimento da denúncia (fl. 02) [...]

Portanto, nos resta verificar se o prazo prescricional supratranscrito se encaixa entre a data do recebimento da denúncia e o presente momento, no que se constata que a prescrição só se daria em 25 de agosto de 2020, tendo em vista que o recebimento da denúncia se deu em 25 de agosto de 2008 e o prazo prescricional in casu é de 12 anos, contados do recebimento.” (G.N.)

4.1.5 Da Desclassificação do Delito

O Órgão Ministerial conseguiu demonstrar ao longo da instrução criminal que o acusado, responsável pela condução e administração da empresa, lançou mão de meios fraudulentos reiteradamente, ora para suprimir ora para reduzir O ICMS devido ao Estado do Maranhão. Precisamente no que diz respeito ao *animus* de desclassificar o delito, a sentença foi incisiva no sentido de que as condutas descritas no art. 1º I, II e V, da Lei nº 8.137/90, constituem crime de natureza material, porquanto exigem um resultado naturalístico, qual seja, a efetiva supressão ou redução do tributo. Ao passo que a conduta inserida no art. 2º, inciso, Lei nº 8.137/90, é qualificada como delito formal. Assim sendo, conclui-se que os artigos têm naturezas díspares. Veja-se um fragmento da fundamentação (fls. 45):

“Mais uma vez, não merece ser acolhido tal argumento, tendo em vista que a natureza dos delitos inadmite a desclassificação, pois os núcleos do tipo penal do artigo 1º são "suprimir ou reduzir", ou seja, são crimes de natureza material, já que para sua consumação precisa acontecer o evento naturalístico previsto no tipo penal, o que é o caso da presente Ação Penal, onde o acusado omitiu informações de seus registros contábeis e fraudou a fiscalização fazendária, suprimindo e reduzindo efetivamente tributos que lhe eram devidos.”

4.1.6 Das Provas

Acerca da produção de provas durante a fase instrutória, proclamou a r. sentença (fls.47):

“Ora, como se depreende, o Juiz para exercer o seu árduo labor é necessário que conheça o fato (ou fatos) e as circunstâncias ao redor dele (ou deles) - ao menos teoricamente -, a fim de que possa valorá-lo quantas vezes sejam necessárias. **Para isso, servir-se-á de vários objetos que lhe permitirão conhecer o fato ausente. Esses objetos são as provas.**

Ressalta-se que a realização das provas destes autos não foi em nenhum momento ignorada pelo réu, chegando o mesmo a demonstrar impugnações feitas em face de Autos de Infração que lastrearam a denúncia e decisões judiciais desconstituindo-os.” (G.N.)

De forma geral, pode-se entender o elemento “prova” como algo capaz de evidenciar a existência e a veracidade de algo alegado, portanto, em matéria de direito, a prova tem o escopo principal de influenciar do julgador, para que este tome um posicionamento favorável à pretensão almejada. É sabido que o ônus da prova compete às partes. Genericamente, se a parte é autora, caberá a ela provar os fatos constitutivos de seu direito. Em contrapartida, se réu, em deverá alegar os fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito do aludido pelo autor.

Às fls. 48, a sentenciante esclareceu que havia um conjunto probatório capaz de sustentar a referida ação penal, consignando o seguinte:

“[...] existe um Laudo de Exame em Material de Informática realizado pelo Instituto Nacional de Criminalística, do Departamento de Polícia Federal, o qual foi acostado aos autos (fls. 262-293), relatando registros de alterações no banco de dados do Projeto Fronteira, fl. 274, parágrafo quarto, *“in albis”*: “Findo os exames, foi possível identificar que várias Notas Fiscais tiveram seu *status* alterado para um valor não reconhecido pelos principais relatórios emitidos pelo Projeto Fronteira, ou seja, era, praticamente, **como se essas Notas Fiscais tivessem sido excluídas do Projeto Fronteira.** Uma vez que a finalidade de tais relatórios era a de se ter um controle sobre as Notas Fiscais emitidas e recebidas pelas empresas contribuintes de ICMS do Estado do Maranhão, evidencia-se que, a fiscalização das empresas com Notas Fiscais com *status* > 4 (maior que quatro) seria dificultada, assim, facilitando a sonegação do imposto.”, sendo que a empresa do réu foi citada no respectivo laudo como beneficiária do esquema, tendo sido alteradas para o “*status* 9” 47 notas fiscais cuja emissão foi para destino de mercadorias à empresa do ora réu.”

Os 05 (cinco) auditores fiscais arrolados pela acusação alegaram, em síntese: que realizaram uma auditoria na empresa ARMAZÉM NÁDIA LTDA, respaldados pelo fato de haver diferença de ICMS a ser recolhido, uma vez que o acusado não recolheu o ICMS antecipado e nem o fez pelo regime normal, mesmo podendo fazê-lo. Esclareceram, ainda, que em uma auditoria não se pode simplesmente repetir no auto de infração o valor declarado pelo contribuinte na Guia Informativa Mensal do ICMS (GIM), mas devem auditar os registros contábeis disponibilizados pela empresa, como ocorreu *in casu*, com o desiderato de apurar os

valores a menor ou a maior, para tanto, os auditores podem, ainda, usar as planilhas de procedimentos administrativos. O relatório dessa auditoria e os livros apresentados por Hassan Yusuf respaldaram a lavratura das autuações do acusado.

O próprio acusado assumiu a responsabilidade tributária sobre a empresa, ao externar que “realmente é proprietário de fato e de direito da empresa ARMAZÉM NÁDIA, onde também figuram como sócios seus filhos Nádia Bitar Yusuf, Elias Yusuf Neto e Said Bitar Yusuf, observando que os mesmos são menores e não têm nenhuma responsabilidade sobre a empresa, sendo seu administrador exclusivo e responsável por todos os atos pertinentes à condução do negócio.” Portanto, não é inquestionável o fato de que Hassan Yusuf era o sujeito incumbido de recolher o imposto e repassá-lo ao Fisco.

Inquirido em 18/09/2012, perante o douto Juízo, o inculpado negou a prática delitiva, conforme consta na sentença, às fls. 54/55, alegando que ele:

“Atualmente, é comerciante em Imperatriz, cuja atividade era exercida através do Armazém Nádia, mas hoje não está funcionando por força do Estado, pois este exerceu pressão ilegal sobre as atividades de entrada de mercadorias da empresa que vinham de outros estados do sul, sudeste e centro-oeste, sendo que suas atividades comerciais são desenvolvidas atualmente através do Atacadão São João, cuja sociedade é composta por ele e seu filho Said e que no Armazém Nádia a constituição da empresa era composta por ele, sua esposa Greice e sua filha Nádia, **sustentando que em seu entendimento não houve crime, pois todos os que foram apurados estavam nos livros da empresa e os autos que me infligiram podiam ser divididos em grupos, como os que não passaram no posto fiscal, pois advieram de uma prática nacional, onde os postos fiscais não carimbavam todas as notas e isso não era uma responsabilidade sua, sendo que outra situação é que o parcial não é o imposto, mas sim o ICMS normal que era pago todo mês, bem como o imposto produto de substituição tributária, o qual deve ter regra definida, asseverando que não participou desse Projeto Fronteira e colocou todos os livros à disposição dos auditores; que a acusação de incompatibilidade entre as declarações apostas na GIM e os livros contábeis ocorreu pelo fato de as notas fiscais das mercadorias que, à época das autuações, entraram entre os dias 20 e 30, não chegaram até a contabilidade para registro, induzindo a fiscalização em erro, que achou que houve inserção indevida de notas fiscais; que sobre a acusação de não recolhimento da Substituição Tributária do ICMS sobre a venda o acusado alega que não pode ser obrigado a recolher 70% sobre a venda pela fiscalização, com a sua venda na margem de 20%, sendo que no início ele respeitava a Lei, no entanto, depois pediu à fiscalização que demonstrasse a pesquisa de mercado que justificava os percentuais de ICMS de substituição tributária estabelecido pela legislação tributária do Estado, cobrados sobre as vendas, mas nunca foi atendido, no que este Juízo determinou que fosse requisitado à Fazenda as pesquisas que foram feitas à época para a definição das alíquotas aplicadas aos produtos tributáveis por substituição parcial sobre a venda. (G.N.)**

4.1.7 Da Tipicidade do Fato Delituoso

Em linhas gerais, a doutrina mais autorizada conceitua fato típico como requisito ou elemento principal do crime. Materialmente falando, fato típico é uma conduta comissiva ou omissiva humana, digna de reprovabilidade, prevista na norma penal incriminadora. São elementos do fato típico: a conduta, o resultado, o nexo causal entre a conduta e o resultado e a tipicidade. Se ausente algum desses elementos, há fato atípico e, portanto, a conduta humana não poderá ser interpretada como criminosa.

A sentença, ao rebater a alegação da defesa de que as condutas praticadas pelo acusado foram atípicas, afirma (fls. 58/62):

“Ocorre que a zelosa Defesa tenta sustentar, através da leitura estreita do enunciado descritivo dos Autos reproduzido acima, que **as condutas que deram azo à aplicação das mencionadas infrações foram penalmente irrelevantes, por se tratar de mera falta de pagamento daquilo que foi devidamente registrado, apurado e declarado pela empresa do acusado, o que caracterizaria atipicidade de conduta em relação a tais penalidades administrativas.** No entanto, o que se observa é que estes autos de infração não materializam fidedignamente tal contexto fático, como afirma a Defesa, mas sim atos do acusado eivados de insídia, no propósito de se esquivar do pagamento de ICMS ao Estado do Maranhão [...] **a sentenciante não tem dúvidas sobre a verossimilhança das imputações efetivadas pelo Ministério Público através da denúncia de que a empresa Armazém Nádia, entre os anos de 1997 a 2003, sob a gerência e administração de Hassan Yusuf, suprimiu e reduziu tributos devidos ao Estado do Maranhão, fraudando a fiscalização tributária, ao inserir elementos inexatos em seus livros fiscais, omitir e prestar declarações falsas das operações mercantis às autoridades fazendárias, etc.” (G.N.).**

São elementos do fato típico a conduta, o resultado, o nexo causal entre a conduta e o resultado e a tipicidade. Na falta de qualquer destes elementos, o fato passa a ser atípico e, por conseguinte, não há crime.

4.1.8 Da Continuidade Delitiva

Normatizado pelo art. 71, do CP, e 71, do CPP, o crime continuado, grosso modo, pode ser encarado como um benefício conferido ao agente, o qual, praticando mais de uma conduta típica, sob o mesmo *modus operandi*, resultou em dois ou mais crimes da mesma espécie, dentro de um lapso temporal razoável, capazes de ensejar a continuidade entre eles. Nesse caso, aplicar-se-á a pena de apenas um dos crimes, se idênticos, ou do mais grave, se diversas,

aumentada de um sexto a dois terços em ambos os casos. Devido à reiteração delitativa, a sentenciante concluiu incorreu nas penas do art. 71, do CP.

4.1.9 Da Culpabilidade do Acusado e Procedência da Ação

Antes de propriamente passar a decidir, o Juízo realçou (fls.64):

“Pois bem. O crime descrito na denúncia se encontra materialmente comprovado porque a empresa do acusado burlou a fiscalização fazendária com sua participação na Fraude ao Projeto Fronteira, sua escrituração contábil incompatível com as declarações feitas à Receita do Estado, descumprindo as normas específicas do Regulamento do ICMS (art. 120 do Decreto Estadual de n.º 14.744/95), que obriga as empresas a registrarem as suas movimentações e cumprir suas obrigações tributárias acessórias.

Portanto, não há como se aceitar a tese do inculpatado de que **a ação não se perfaz por inépcia da denúncia ou atipicidade do fato**. Ao revés, a conduta delituosa por ele desenvolvida é bem demonstrada durante a parte inquisitiva da apuração, e se configura com a instrução criminal, restando explícita a antijuridicidade necessária ao exame da culpabilidade, *in casu*. ”

4.1.10 Da Decisão e da Dosimetria da Pena

Ao fim, em 27/03/2018, a sentenciante proferiu a seguinte decisão (fls. 68/66):

“Em tais condições, **julgo parcialmente procedente a presente ação penal**, porque **excluindo todos os autos de infração** considerados nulos administrativamente e judicial, **para acolher como legítimos e fundantes da pretensão punitiva** apenas os **AUTOS DE INFRAÇÃO de números 5456300033-8, 5456300032-0, 54563000205-3 e 5456300034-6** que, segundo a própria e zelosa Defesa, tais autos continuam legítimos, válidos e sem o devido pagamento, **por entender que não há tipicidade**, acima reconhecida por este juízo, **condenando o réu apenas** nas sanções do artigo 1º, inciso I e II da Lei 8.137/90 c/ com o artigo 71 do CPB, vigente no país.”

Na dosimetria, na análise da culpabilidade, para a fixação da pena-base, a sentença pontuou que a conduta culpável de Hassan Yusuf está:

“[...] caracterizada exatamente pelo dolo intenso com que agiu, lesando milhares de cidadãos que ficaram sem os benefícios que potencialmente poderiam proporcionar os tributos recolhidos. Os crimes societários - por si mesmos hediondos - ferem e matam mais pessoas, porque impedem o Estado de efetivar suas políticas públicas,

mormente, as de saúde e educação. Desta forma agiu o réu, ao excluir notas fiscais de operações comerciais que vinham de outros estados dos registros da Receita do Estado, inserindo e informando dados inexatos e fraudulentos em seus livros contábeis, bem como deixando de arrecadar o ICMS no regime e antecipação parcial, durante os exercícios de 1997 a 2003, fixo-lhe como pena base **03 (três) anos e 06 (três) de reclusão.** ”

Quando da fixação da pena definitiva, a decisão relatou que, o réu, mesmo sendo primário e de bons antecedentes, reiteradamente agiu em continuidade delitiva:

“[...] deixando de pagar os tributos devidos em vários períodos, por exclusão e inserção fraudulenta de notas fiscais na escrituração dos seus livros fiscais de entrada e saída de mercadorias, bem como retenção indevida de tributo a ser arrecadado antecipadamente, **aumento-lhe a pena em 1/3** (um terço), **tornando-a definitiva em 04** (quatro) **anos e 06** (seis) **meses de reclusão.** ”

Outrossim, a sentença condenou o acusado ao pagamento de 100 (cem) dias-multa, os quais foram fixados “na base de 1/30 (um trigésimo) do salário-mínimo, vigente ao tempo do fato, para cada dia-multa, que elevo para o décuplo, **a fim de que tenha repercussão no ânimo do réu, inibindo-o de sua conduta delituosa, a ser devidamente atualizado, quando do seu efetivo pagamento.** ” (G.N.). Ademais, determinou que a pena privativa de liberdade fosse “cumprida em regime aberto, desde logo, na Regional da Cidade de Imperatriz, nos termos do artigo 33, § 2º, alínea ‘c’.”

4.2 Caso Distribuidora Tropical de Gêneros Alimentícios

Assim como no caso anterior, o *Parquet* propôs ação penal em face Ezir de Sousa Leite, proprietário e administrador da empresa DISTRIBUIDORA TROPICAL DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS, estabelecimento empresarial com inscrição estadual nº 12.097.444-4 e CNPJ nº 12.07.717/0001-04, com endereço situado à Rua Paraíba, nº 908, Centro, Imperatriz/MA, que o como sócia Etiene Moura de Matos Leite, consorte do inculpadado.

Com respaldo na lavratura dos autos de infração, o Órgão Ministerial denunciou o acusado, atribuindo-lhe a prática delitiva, consubstanciada no não recolhimento do ICMS devido ao Estado do Maranhão, entre os anos de 1999 a 2010, o que resultou no valor total evadido de R\$ 9.823.745,75 (nove milhões oitocentos e vinte e três mil setecentos e quarenta e cinco reais e setenta e cinco centavos).

O acusado foi denunciado pelos delitos previstos nos artigos 1º, incisos I e II, e 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 c/c os artigos 69 e 71 do Código Penal, pela prática de fraude na

fiscalização tributária, que consistiu em omissão de operações mercantis nos livros de Registro de Saída de Mercadorias, o que ocasionou a prestação de informações falsas às autoridades fazendárias, e, conseqüentemente, supressão do valor do ICMS que deveria ser recolhido ao Fisco maranhense.

A sentenciante, extraiu parte da narrativa dos fatos feita na exordial acusatória, no tocante ao teor de 11 (onze) dos 23 (vinte três) Autos de Infração lavrados em face da empresa sonegadora, totalizando-se 68 (sessenta e oito) crimes. Veja-se:

- “1. Falta de pagamento do ICMS sobre operações tributáveis, constatada pela falta de estorno de créditos indevidos do imposto, no exercício sob ação fiscal. Após 08.10.95 e (AI nº 230375/002, no valor R\$ 312.678,50 (fl. 105); AI nº 54106300073-2, CD ROM fl. 105-A);
2. Falta de retenção do ICMS substituto tributária - entrada falta de recolhimento do ICMS, na condição de substituto tributário, em operações tributáveis relativas a compras de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (AI nº 54106300017-1), no valor de R\$ 281.715,02 (fl. 284);
3. Transferência indevida de crédito de ICMS, por contribuinte beneficiado com crédito presumido. O contribuinte beneficiado com o crédito presumido transferiu indevidamente créditos de ICMS, conforme se constatou pelos levantamentos fiscais anexos; (AI nº 54106300019-8), no valor de R\$ 269.019,62 (fl. 285);
4. Entrada, saída ou estocamento de mercadorias, sem nota fiscal. Falta de pagamento do ICMS na forma e prazos regulamentares decorrente de vendas sem emissão de nota fiscal (AI nº 54106300020-1), no valor de 1.323.474,20 - (fl. 286);
5. Falta de retenção do ICMS substituto tributário, isto é, entrada falta de recolhimento do ICMS, na condição de substituto tributário, em operações tributáveis relativas a compras de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (AI nº 47126300097-9), no valor de R\$ 363.063,03 (fl. 287);
6. Não registro na escrita fiscal/CONT. MERC. SERV. Falta de lançamento e pagamento do ICMS relativo à omissão de vendas constatada pela falta de registro fiscal e contábil das notas fiscais de compras no exercício financeiro sob ação fiscal (AI nº 47126300098-7), no valor de R\$ 754.598,48 (fl. 288); AI nº 54106300075-9, CD ROM);
7. Transferência indevida de crédito de ICMS por contribuinte beneficiado com o crédito presumido transferiu indevidamente créditos de ICMS, conforme se constatou pelos levantamentos fiscais anexos (AI nº 54106300018-0, CD ROM);
8. Falta de pagamento de imposto declarado pelo sujeito passivo. Falta de recolhimento do ICMS sobre saídas tributáveis, tendo o contribuinte apresentado a GIM/DIEF/GIA-ST (AI nº 54106300077-5, CD ROM);
9. Falta de pagamento do ICMS na forma e prazos regulamentares decorrente de vendas sem emissão de nota fiscal (AI nº 54763000418-6, CD ROM).”

Na inicial acusatória, o Ministério Público, respaldado em indícios de autoria e prova da materialidade delitiva, entendeu que o acusado, na condição de sócio administrador, conscientemente e em continuidade delitiva, praticou os tipos previstos nos artigos 1º, incisos I e II, e 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90. Nessa ocasião, foram arrolados pela acusação, os auditores fiscais que participaram da auditoria realizada na referida empresa, a qual resultou em vários Autos de Infração.

No tocante à resposta à acusação, a sentença enfatizou:

“Aberto o prazo, o denunciado ofertou as alegações preliminares, através de seu procurador, dizendo que seu cliente nunca deveu, nem deve imposto, nem tão pouco usou o nome da empresa em epígrafe. Como principais argumentações destacam-se: 1º) preliminarmente: a) - arguiu a exceção de incompetência deste Juízo; b) rejeição da denúncia; 2º) no mérito, aduz: a) Prescrição da pretensão punitiva e Prescrição virtual; b) Inexistência de crime continuado; c) absolvição sumária, primeiro, devida à excludente de ilicitude, ou da falta de justa causa; e segundo, a inexigibilidade de conduta diversa (fls. 535-590).

Após a manifestação do acusado acerca do acusado, o Parquet concluiu pela improcedência de todas as teses da defesa. Em seguida, a sentenciante acolheu parcialmente as alegações da defesa, extinguindo a punibilidade do inculpaado em relação aos crimes do art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, devido ter ocorrido a prescrição. Contudo, determinou o prosseguimento do efeito em relação aos delitos do art. 1º, incisos I e II, da Lei nº 8.137/90.

Em sede de alegações, o Ministério Público requereu a procedência da ação penal deflagrada, com a conseqüente condenação de Ezir de Sousa Leite, nas penas do 1º, incisos I e II, da Lei nº 8.137/90 c/c os arts.69 e 71, do CP. O Órgão Ministerial sustentou que havia provas da autoria e materialidade delitiva, ensejadoras da condenação, ao relatar: “caracterizado está, pois, a conduta do acusado, que se utilizara de fraude, deixando de cumprir a legislação do ICMS relativamente à falta de recolhimento do imposto e a devida escrituração nos livros pertinentes e não emissão de notas fiscais.”

Por sua vez, a defesa asseverou que o acusado era inocente, requerendo a improcedência da ação penal e, conseqüentemente, a absolvição do inculpaado dos delitos atribuídos a ele. Diante disso, suplicou:

“a) seja acolhido o argumento de ausência de prova nos autos que demonstre a constituição definitiva do crédito tributário, com a conseqüente absolvição sumária; b) seja acolhido o argumento de ausência de demonstração de conduta típica do acusado e do nexó de causalidade; c) seja acolhido o argumento de prescrição da pretensão punitiva estatal, bem como de prescrição do crédito tributário, por conseqüente da obrigação e da punibilidade; d) na remota hipótese do magistrado entender pelo julgamento de procedência da peça acusatória, o que se admite tão somente e por questão de cautela, com vistas ao princípio da eventualidade, bem como a total aplicabilidade da 'teoria da ficção jurídica' (art. 71 do CP), no caso *sub examine*, pugna-se que esse Juízo desclassifique a ocorrência de concurso material entre os supostos crimes elencados na denúncia, reconhecendo a tese de crime continuado; e) seja acolhido o argumento de inexigibilidade de conduta diversa, caracterizando a excludente de culpabilidade do réu; f) que o réu seja absolvido, porquanto, não haveria elemento objetivo do tipo, qual seja não há constituição do crédito tributário em face do réu, sem o que, face ao princípio da intervenção mínima do direito penal, não se poderia apenar alguém com pena de reclusão, por conta de supressão ou redução de tributo, se a pessoa, sequer, é devedor do fisco (fls. 1015-1090).”

Preliminarmente, a respeitável sentença relatou que o acusado suprimiu o ICMS devido ao Estado do Maranhão, no período compreendido entre 1999 e 2010. Pontuou que, conforme o art. 82, do Regulamento do ICMS do Estado do Maranhão, vigente à época dos

fatos, o sujeito passivo teria até o 20º dia do mês subsequente ao fato gerador para recolher o imposto. Esclareceu que a prática delitiva foi descoberta por auditores da SEFAZ/MA, durante auditorias realizadas na empresa DISTRIBUIDORA TROPICAL DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS, o que justificou a lavratura dos Autos de Infração, cominando à empresa o montante de R\$ 5.497.964,78 (cinco milhões quatrocentos e noventa e sete mil novecentos e sessenta e quatro reais e setenta e oito centavos), referente ao ICMS não recolhido, acrescido de multa e juros.

Ainda nas preliminares, o Juízo aludiu que, em sede administrativa, o acusado foi regularmente notificado para pagar, pedir parcelamento ou impugnar o crédito tributário, no prazo de 30 (trinta) dias. Contudo, o inculcado permaneceu inerte. Rebateu que não houve prescrição, porque a prática delitiva perdurou de 1999 a 2010, sendo que a denúncia foi recebida em 13/06/2014, interrompendo-se, assim, a prescrição. Afirmou que o Juízo era competente, assim como o fez o Ministério Público ao explicar:

“o crime contra a ordem tributária se aperfeiçoa, se consuma, no exato momento em que o contribuinte entrega à autoridade fiscal informações incompletas, incorretas ou negativas, visando reduzir ou suprimir imposto devido. Esse 'momento' é registrado por um software instalado num computador central estacionado na sede da Secretaria da Fazenda, na Capital do Estado. ”

A sentença frisou a importância da inscrição em Dívida Ativa, enquanto condição necessária e bastante para o exercício das ações de execuções fiscais (Lei 6.830/80), e, eventualmente, servir para sustentar a propositura de uma ação judicial. No que pertine à justa causa, novamente, a sentenciante frisou que os autos de infração gozam de presunção *iuris tantum* de legitimidade, além de eles não serem “frutos de presunções, porque os fatos, em si mesmos, existem, assim como as situações [...]”

No que se refere à alegação de inépcia da exordial acusatória, a sentenciante entende que tal é arguição é desarrazoada, considerando-se que cabe à inicial apenas descrever os fatos de forma bastante e suficiente, apontando as circunstâncias fáticas necessárias à configuração do delito (lugar, tempo e modo). Durante a instrução é que realmente restará ou não plenamente a materialidade do delito e sua autoria. Dito isto, a sentenciante pontuou:

“ É posição mansa e pacífica na doutrina que a denúncia pode se arrimar tanto em um inquérito policial ou outra peça informativa qualquer, como se dera na hipótese em exame, porque, patente restou a configuração do ilícito fiscal. Da mesma forma, é o entendimento quanto à elaboração da mesma peça nos crimes societários ou de autoria coletiva, não sendo imprescindível a individualização da conduta de cada agente,

quando do oferecimento da mesma. Basta que se identifique a existência do fato tipificado como crime ao alcance da conduta do acusado. Ora, se o acusado ocupa a condição de administrador da empresa, tendo o domínio de todos os fatos e situações, somente ele pode ser o autor da sonegação fiscal. ”

No tocante ao acervo probatório, a sentença narrou que a defesa não impugnou nenhuma prova, quando teve oportunidade para fazê-lo. Por outro lado, a defesa alegou que o acusado não desenvolveu nenhuma conduta que se amoldasse “às provas colhidas no inquérito policial, tampouco, nos documentos emitidos pela Receita Estadual. ” Acrescentou, também, que:

“[...] a prática delituosa restou configurada diante dos elementos probatórios colhidos na instrução, posto que, não foram colacionadas as notas fiscais, sendo que estas não foram devidamente escrituradas pelo acusado nos livros fiscais da sua empresa. Portanto, o réu omitiu operação de natureza mercantil, na qual forçosamente incidia a alíquota própria do ICMS, sonegando, assim, mediante fraude, o imposto devido. ”

Diante do exposto, a sentenciante concluiu que as condutas desenvolvidas pelo inculcado eram típicas e se amoldavam às previstas no art. 1º, inciso I e II, da Lei 8.137/90 c/ com o artigo 71, do CP. Sucintamente, ponderou que o acusado, empregando meios fraudulentos, omitiu operações mercantis, o que foi percebido devido à irregularidade dos livros de entrada e saída de mercadorias da empresa.

Ainda na fase do inquérito policial, foram ouvidos (cinco) auditores fiscais arrolados pela acusação, além do acusado e sua consorte, Etiene Moura de Matos Leite. Em síntese, as testemunhas da acusação esclareceram que:

“a empresa DISTRIBUIDORA TROPICAL DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA, por atuar no ramo de comércio atacadista de mercadorias e tendo o benefício de pagar apenas 12% de ICMS, sobre as suas vendas a outros comerciantes, está obrigado, conforme legislação do ICMS estadual, a fazer uma redução em sua base de cálculo, nas vendas para outros comerciantes no Estado do Maranhão, no percentual de 29,41%, de modo que o crédito repassado seja de 12%, entretanto no caso específico o contribuinte não fez a devida redução, repassando assim um crédito de 17%, portanto repassou um crédito indevido a maior de 5%; quanto ao auto de infração de número 54106300020-1, referente ao mês de dezembro de 2007, foi motivado por ENTRADA, SAÍDA OU ESTOCAMENTO DE MERC. SEM NOTA FISCAL FALTA DE PAGAMENTO DO ICMS NA FORMA E PRAZOS REGULAMENTARES DECORRENTE DE VENDAS SEM EMISSÃO DE NOTA FISCAL', sendo constatado através de um arquivo magnético (SINTEGRA/CONVÊNIO 57/95), apresentado pelo contribuinte, onde constam todas as entradas e saídas, estoque inicial e final, onde foi verificada uma diferença de saída de mercadorias, ou seja, houve vendas sem a emissão de notas fiscais (fls. 275-277).”

O acusado, por seu turno, asseverou que, apesar de constar nos atos constitutivos da empresa que a administração da sociedade empresarial seria exercida pelo inculcado e por sua

esposa, Etiene, tal função sempre foi exercida apenas por aquele. Na ocasião da audiência de instrução, negou a prática delitiva, alegando que questionou as cobranças recebidas. Disse que não falsificou e tampouco fraudou. Por fim, informou que não teve conhecimento acerca de muitos dos autos apresentados, uma vez que tal função ficava ao encargo de um terceiro. Ouvida na condição de informante, a consorte do acusado ratificou a versão apresentada pelo inculcado.

Aproximando-se da parte final da sentença, a sentenciante pontuou:

“Pois bem. O crime descrito na denúncia se encontra materialmente provado porque a empresa do denunciado não escriturava as operações de compra no Livro de Registro de Entrada, bem como, as vendas nos Livros de Registro de Saídas, descumprindo as normas específicas do Regulamento do ICMS (art. 120 do Decreto Estadual de n.º 14.744/95), que obriga as empresas a registrarem as suas movimentações e cumprir suas obrigações tributárias acessória [...] A antijuricidade da conduta do acusado restou plenamente demonstrada pelos prejuízos causados ao erário público com o não recolhimento dos impostos devido: o ICMS. Agiu ele com dolo intenso e direto, pois, era sabedor que desenvolvia uma conduta ilegal com a não escrituração das operações realizadas.” (G.N.).

Diante do exposto, a sentenciante julgou procedente a presente ação penal, condenando Ezir de Sousa Leite, nas sanções do artigo 1º, inciso I e II, da Lei 8.137/90, c/ com o artigo 71 do CP, fixando a pena base em 03 (três) anos de reclusão, a qual foi aumentada em 1/6 (um terço), tornando-a definitiva em 03 (três) anos e 06 (seis) meses de reclusão, porque o acusado, mesmo sendo primário e de bons antecedentes, agiu em continuidade delitiva, deixando de pagar os tributos devidos em vários períodos, por omissão fraudulenta de notas fiscais na

Outrossim, o inculcado foi condenado ao pagamento de 100 (cem) dias-multa, fixados na base de 1/30 (um trigésimo) do salário mínimo, vigente ao tempo do fato, para cada dia-multa, a qual, a sentenciante elevou para o décuplo, a fim de que tivesse repercussão no ânimo do réu, inibindo-o de sua conduta delituosa. Além disso, o condenou ao pagamento das custas processuais. Por fim, determinou que pena privativa de liberdade fosse ser cumprida em regime aberto, desde logo, na Regional da Cidade de Imperatriz/MA.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Não há um consenso sobre quando de fato o homem começou a pagar tributos. Entretanto, há quem sustente que desde a pré-história ocorre a cobrança de impostos, sendo que os registros mais antigos acerca de tal atividade datam de 4.000 a. C, tendo como suporte

material alguns tabletes de barro, os quais foram encontrados na região da Mesopotâmia. Agora, uma certa sistematização de arrecadação tributária somente foi possível com a criação do censo, no Império Romano, de forma que, a partir daí, houve um maior controle estatal sobre aqueles que deveriam contribuir para com o estado.

No caso Brasil, já no período colonial, as pessoas que aqui residiam tinham que pagar abusivos impostos pelo exercício de algumas atividades, desde a extração de pau-brasil à extração do outro, dentre outras práticas, sempre visando arrecadar bens para a Coroa Portuguesa. É sabido também que, nesse contexto histórico, houve muito descontentamento pela atividade arrecadatória colonial, o que desencadeou em algumas revoltas. Além de tentar sufocar quaisquer levantes contra a Coroa Portuguesa, houve também severas punições para aqueles que tentavam suprimir ou reduzir o pagamento dos impostos devidos.

Ao longo do tempo, o Fisco brasileiro desenvolveu mecanismos eficazes, com o intuito de diminuir a sonegação fiscal em território nacional. Além da atuação das instituições como um todo, houve significativas mudanças na legislação, a fim de reaver os valores suprimidos ou reduzidos do Fisco, bem como punir aqueles que, lançando mão de meios fraudulentos, contribuíram para a diminuição da arrecadação estatal, e, por fim, pode-se falar que há também o escopo de desestimular o sujeito passivo a praticar crimes contra a ordem tributária.

Como ficou demonstrado ao longo do presente trabalho, a Lei 8.137/90 representou um grande avanço na tentativa de coibir os crimes contra a ordem tributária, ampliando os núcleos do tipo, de modo a evitar qualquer lacuna na lei, capaz de prejudicar o interesse jurídico tutelado, qual seja, o da coletividade. No entanto, anteriormente à referida lei, os delitos concernentes à evasão fiscal já eram regulados pela modificada Lei nº 4.729.

Em território maranhense, é expressivo o número de pessoas – físicas ou jurídicas –, que cometem crimes contra o Fisco. Não resta dúvidas de que tal prática traz incalculáveis prejuízos para a sociedade como um todo, desde a diminuição do crescimento econômico do Estado, o aumento da carga tributária estatal para aqueles que de fato cumprem com suas obrigações, e comprometimento da manutenção dos serviços essenciais públicos, tais como, saúde, educação, infraestrutura e segurança pública.

Como foi visto, os delitos inseridos no art. 1º, da Lei nº 8.137/90 têm natureza de crime material, ou seja, para que restem configurados, faz-se necessário o lançamento definitivo do tributo, conforme preceitua a Súmula Vinculante nº 24. É sabido que a Receita Estadual Maranhense investe constantemente em tecnologias e treinamento de pessoal, para qualificar a

atuação profissional e maximalizar as fiscalizações em um tempo hábil, a fim de evitar a ocorrência da decadência e, quando já constituído o crédito tributário, a prescrição.

É bem verdade que, para reprimir os crimes contra a ordem tributária, é preciso a atuação de uma força tarefa, inclusive, com a participação ativa da sociedade. O Executivo atuando isoladamente desenvolve uma *performance* menos eficiente se, por exemplo, atuasse em cooperação com o Legislativo, o Judiciário, Ministério Público e os Tribunais de Conta.

Sublinhe-se que, intentando reaver os valores suprimidos ou reduzidos, sobretudo aqueles concernentes ao ICMS devido ao Estado do Maranhão, os órgãos fiscais passaram a atuar em cooperação, ou seja, com uma eficaz articulação entre Secretaria da Fazenda, a Delegacia Fazendária, a Procuradoria Geral do Estado e do Ministério Público Estadual. Em síntese, a referida força tarefa tem o desiderato de combater os crimes contra a tributária, executar a cobrança de débitos dos tributos estaduais e promover a defesa do patrimônio público com ações de combate à improbidade administrativa.

Conclui-se, apontando que, nos dois casos abordados, ficou evidente que os acusados utilizavam *modus operandi* semelhante para suprimir ou reduzir o pagamento do ICMS devido ao Maranhão. Portanto, ambos foram condenados pelos crimes previstos nos arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90, c/c o art., do CP, uma vez que, os inculpadados, em continuidade delitiva, omitiram informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; além de fraudarem a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: 05.out.1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 02.out.2017.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em 02.out.2017.

BRASIL. Lei nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002. **Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7799.htm. Acesso em 02.out.2017.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. **Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm. Acesso em 02.out.2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MINARDI, Josiane. **Tributário: teoria e prática**. 8. ed. Salvador: Juspodivm, 2018.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis Penais e Processuais Penais Comentadas**. 5ª edição. São Paulo: RT, 2011, p. 1037.

WALKER JÚNIOR, James; FRAGOSO, Alexandre. **Direito penal tributário: uma visão garantista da unicidade do injusto penal tributário**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017.