

336. Q. 04(8U)(05)

Do crime contra a ordem tributária previsto no artigo 2º, II, da Lei Federal nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990

CARMEN LÚCIA DA SILVA, FÁBIO BELLUCCI,
HENRIQUE RODRIGUERO CLAVÍSIO, ODMIR
FERNANDES e RICARDO CUNHA CHIMENTI (*)

Lei nº 8.137/90

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

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

...

Art. 2º - Constitui crime da mesma natureza:

...

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

...

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

Dos crimes contra a ordem tributária ICMS

1 - Noções gerais

Publicada em 28 de dezembro de 1990, somente agora a Lei nº 8.137/90, que "define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências", despertou o interesse dos criminalistas, dos tributaristas e da socie-

dade em geral. Afinal, somente a partir de 27.1.93 (portaria CAT nº 13, de 27 de janeiro de 1993, portaria conjunta DEAT/Cinef nº 1, de 24 de fevereiro de 1993, e portaria CAT nº 78, de 10.8.93) a Coordenação de Administração Tributária do Estado de São Paulo orientou de forma satisfatória os agentes do fisco quanto ao encaminhamento de Autos de Infração e das representações criminais em casos de crimes contra a ordem tributária e outros delitos fiscais.

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

A primeira é o chamado débito declarado e não pago.

A legislação do ICMS, conforme ensina o magistrado e professor Odmir Fernandes em artigo publicado no Jornal "O Estado de S. Paulo", pág. 37, edição de 20.5.90, "obriga o contribuinte-devedor a entregar informação mensal, declarando o imposto devido ao Estado a ser pago posteriormente. Ocorre que inúmeros contribuintes declaram o imposto devido e não pagam.

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

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

Nos casos de débito declarado e não pago sequer há necessidade de processo administrativo para a formação do título executivo no âmbito fiscal (JTA 26/42, 37/221 e RTJ 96/926). Trata-se do chamado lançamento por homologação ou autolancamento, regular e válido porque obedecidos os ditames do artigo 3º da Lei nº 6.830/80, artigos 142, 147 e 150 do CTN e artigo 35 da Lei Estadual nº 6.374, publicada em 2.3.89, que dispõe sobre o ICMS no Estado de São Paulo.

Hoje, diante da Lei nº 8.137/90, aquele que "deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos", está sujeito a penas de até dois anos de detenção e multa (artigo 2º, II da Lei nº 8.137/90). E aquele que sequer declarar o débito, ou seja, aquele que omitir ou falsear o montante do ICMS a ser repassado (através de um formulário denominado GIA, mensalmente os contribuintes do ICMS prestam informações ao fisco) fica sujeito a penas de até 5 anos de reclusão e multa (artigo 1º, I, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990).

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

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

A constitucionalidade da Lei Estadual nº 6.374/89, que entre outras regras especifica o "sujeito passivo da obrigação tributária" em relação ao ICMS, é reconhecida com base no parágrafo terceiro do artigo 24 da Constituição Federal e no parágrafo oitavo do artigo

(*) Juizes de Direito do Grupo de Estudos do Setor das Execuções Fiscais da Capital do Estado de São Paulo.

34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, visto que desde 16.12.88 vigora entre os Estados-membros e o Distrito Federal o Convênio autorizado pela Carta Magna (Convênio nº 66/88, publicado no DOU de 16.12.88). O Convênio-Protocolo ICMS nº 11/91, publicado no DOU-I de 23.5.91 (págs. 9.806/9.807), também dispõe sobre o sujeito passivo tributário.

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

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

2 - Do crime

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

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

O crime distingue-se do tipo comum informado no artigo 168 do Código Penal, pois possui características especiais e próprias.

Do Objeto Jurídico

A Administração Pública.

Objeto Material

O valor do tributo recebido (descontado ou cobrado).

Sujeito Ativo

O autor do delito é aquele que tem o dever de recolher ou fazer recolher aos cofres públicos o valor do tributo descontado ou cobrado (artigos 7º a 15 da Lei nº 6.373/89 e artigos 21/26 do Convênio ICMS 66/88). É aquele que pratica o fato descrito na norma penal incriminadora (o proprietário, sócio, o administrador, etc...) e/ou aquele que concorreu para a sua prática.

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

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

Autor material é o executor.

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

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

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

Concurso de Pessoas

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

Sujeito Passivo

É o titular do interesse. O Estado.

Limite da Responsabilidade e Nexos de Causalidade

Não há responsabilidade penal objetiva, devendo ser comprovada a relevância da conduta. O resultado é imputável a quem lhe der causa (artigo 13 do Código Penal).

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

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

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

O devedor civil nem sempre é o responsável criminal, sendo que o tempo do crime informa o autor do delito. A JUCESP expede Súmulas informando quem são os responsáveis de direito das pessoas jurídicas.

Tempo do Crime e Consumação

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

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

O prazo legal para o recolhimento do tributo é aquele informado pela Fazenda Pública interessada, devendo inicialmente ser observado o regime jurídico a que está sujeito o contribuinte (artigo 100 e seguintes do Regulamento do ICMS - Decreto Estadual nº 33.118/91). O código de atividade do contribuinte, fator determinante da data para o recolhimento do imposto, consta expressamente da petição inicial da execução fiscal e da CDA (Certidão da Dívida Ativa).

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

A responsabilização penal não exige o contribuinte do dever civil de pagar o tributo (Lei Estadual nº 6.374/89, artigos 57/59, 63 e 85, parágrafo primeiro).

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

Tipo do Crime

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

O núcleo do tipo é deixar de recolher o tributo no modo, tempo e lugar devidos. É o recolhimento fora do prazo ou o não recolhimento do tributo recebido (descontado ou cobrado).

Lugar do Crime

É o do local de entrega da GIA (artigo 69, I do CPP).

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

Materialidade do Delito

A prova material do crime é a GIA (guia de informação e apuração do ICMS), onde o próprio contribuinte declara o valor a ser recolhido.

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

Dolo/Elemento Subjetivo do Tipo

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

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

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

Tentativa

As características da infração demonstram não ser possível a tentativa.

Desistência Voluntária e Arrependimento Eficaz

Não são admissíveis. O pagamento do tributo não é mais causa de extinção da punibilidade (artigo 98 da Lei nº 8.383/91).

Arrependimento Posterior/Reparação do Dano

Vide tópico "Consumação".

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

Caso Fortuito e Força Maior (Justa Causa Elisiva)

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

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

3 – Da ação penal

A aplicação das penas segue a regra geral do Código Penal.

A Ação Penal é pública incondicionada (artigo 100 do Código Penal e artigo 15 da Lei nº 8.137/90).

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

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

"É interessante saber quais os pressupostos das prejudiciais de que trata o artigo 93 do CPP. Vale repetir: o dispositivo em exame concede ao juiz penal a faculdade de suspender ou não o curso da ação penal para louvar-se da decisão do juízo cível. Mesmo atendidos todos os pressupostos, o juiz penal suspenderá o andamento do processo-crime, se quiser.

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

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

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

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

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

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

f) que a questão não verse sobre direito cuja prova a lei civil limite..." ("Processo Penal", 10ª edição, 2º volume, ed. Saraiva, pág. 467, Fernando da Costa Tourinho Filho).

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

"... De outro lado, a circunstância de pender litígio civil não pode obstar o inquérito policial. O artigo 93 refere-se, como o anterior, à suspensão da ação penal e não das

investigações policiais" ("Processo Penal", 1ª edição, ed. Atlas, pág. 198, Julio Fabbrini Mirabete).

Ante a farta produção de Leis de natureza fiscal no Brasil, parece conveniente lembrar que os artigos 2º da Lei nº 4.729/65 e 14 da Lei nº 8.137/90, que possibilitavam a extinção da punibilidade mediante o pagamento do débito fiscal antes do recebimento da denúncia, foram expressamente revogados pelo artigo 98 da Lei Federal nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

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

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

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

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

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

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

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

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

Decorrido o prazo para a interposição de recurso administrativo sem que ele tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição do crédito administrativo a que alude o artigo 174, começando a fluir daí o prazo de prescrição da pretensão do FISCO". (E.R.E. 94462-1/SP, relator Ministro Moreira Alves, julgado em 17.12.82.)

Perícia Contábil

Normalmente não são deferidas perícias contábeis nos casos de débito declarado (confessado) e não pago, já que esta modalidade de prova tem por objetivo verificar fatos concretos e não conferir atividades administrativas genericamente contestadas (RT

520/164). Como já foi exposto, o próprio contribuinte declarou o débito, nada restando a se verificar quanto ao débito ou quanto aos responsáveis pelo repasse do tributo.

Anistia ou Remissão

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

Assistente de Acusação

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

Foro Competente

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

Extinção da Punibilidade

O disposto nos artigos 2º da Lei nº 4.729/65 e 14 da Lei nº 8.137/90, que possibilitavam a extinção da punibilidade mediante o pagamento do débito antes do recebimento da denúncia, foram expressamente revogados pelo artigo 98 da Lei nº 8.383, de 30.12.91.

Da Prisão Civil do Depositário

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

São Paulo, 17 de janeiro de 1994.

Os Juizes de Direito do Grupo de Estudos do Setor das Execuções Fiscais da Capital do Estado de São Paulo.