

# **HÉLIO SÍLVIO OUREM CAMPOS**

Juiz Titular da 6ª Vara Federal  
Professor da Escola de Magistratura do Estado de Pernambuco  
Professor Adjunto da Universidade Católica de Pernambuco

---

## **Dos crimes contra a ordem tributária no Brasil**

**DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL****Hélio Sílvio Ourem Campos<sup>1</sup>**[www.ourem.cjb.net](http://www.ourem.cjb.net)

Poderia começar a falar sobre o problema geral da especialização de novas disciplinas jurídicas e das suas autonomias no Direito positivo, tal como a legislativa (direito do consumidor – CDC), a jurisdicional (Justiça do Trabalho) e a didática (direito administrativo) para justificar a existência de um direito penal tributário. Mas não pretendo aprofundar-me nesta sutileza dogmática.

De fato, preliminarmente, pretendo fazer recordar sobre a existência, no direito tributário, de inúmeros conceitos normativos (tributo, contribuição social, taxa, imposto, empréstimo compulsório, contribuição de melhoria, responsável tributário, substituição tributária etc.), o que pode trazer peculiaridades bem específicas neste campo, ainda mais diante da avalanche legislativa por que passa o Brasil, já se estando a chegar nas quase onze mil leis, e seis mil medidas provisórias. Isto para falar apenas da área federal, e não consignando as mudanças constitucionais, as resoluções e os decretos legislativos.

Sem contar, também, os discutíveis atos fiscais infra-legais.

No campo do direito tributário, sendo o Brasil uma Federação, e a competência sendo concorrente (art. 24, inc. I, c/c art. 30, inc. III, CF/88), não é possível esquecer de que o nosso Estado Federal é composto pela União, 26 Estados, Distrito Federal, e cerca de seis mil municípios; afora o fato de que alguns Estados e Municípios ainda querem editar as suas próprias medidas provisórias.

Enfim, embora a competência para legislar sobre direito penal seja privativa da União (art. 22, inc. I, CF/88), provavelmente, o campo penal tributário, sendo híbrido, irá se deparar com legislações tributárias estaduais e municipais de complemento, sendo, contudo, preciso evitar o "inferno fiscal".

Dito isto, passo a cotejar especificamente o tema objeto dos estudos.

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA****LEGISLAÇÃO**

1. Constituição da República.
2. Código Tributário Nacional.
3. Código Penal brasileiro.
4. L. nº 8137, de 27.12.90 – crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. (Revogação da Lei nº 4729/65 – sonegação fiscal)
5. L. nº 9983, de 14.07.00 (altera do Código Penal brasileiro. Vide apropriação indébita previdenciária etc.).

Temas Polêmicos (algumas reflexões):

1. Fundamento moral das penas criminais tributárias.

1.a ou o sistema tributário é bem elaborado, e não se admite descumpri-lo por uma questão ética.

1.b. ou o sistema tributário é ruim, e são necessárias as penas criminais corporais para intimidar o cidadão-contribuinte. De início, aumentaria-se a arrecadação; mas também poderia aumentar a corrupção na fiscalização (vide, ainda, art. 339, CPB – dar causa à investigação administrativa etc, quando sabe que o crime é imputado a pessoa inocente)

Há quem entenda que para saber se uma conduta é a melhor, bastaria imaginá-la sendo tomada por todos.

No caso, se fossem presos todos aqueles que cometem um delito fiscal, as cadeias estariam incrivelmente mais cheias (se é que isto é possível...), os empregos estariam mais escassos pela prisão dos empregadores, e não haveria dinheiro sequer para manter os presídios existentes (algo que, de fato, já ocorre). Ao contrário, se as penas fossem pecuniárias, restaria aumentada a receita do Estado.

## 2. Direito - Finalidade

2.a direito como limite de poder. O poder é exercido com, sem ou contra o direito. Poder como fato, e o direito servindo para contê-lo.

2.b. direito como algo útil ao poder (coordenando as ações do poder), um instrumento do poder esmagando o cidadão.

3. Presunção em favor do Fisco? A presunção de verdade do ato administrativo não se aplica, integralmente, em direito tributário; pois não há de se falar em auto-executoriedade, haja vista a necessidade do processo de execução fiscal (LEF- L. nº 6830/80). Não confundir a exigibilidade com a auto-executoriedade.

O ônus da prova cabe a quem alega. Esta é a regra geral.

Contudo, as presunções invertem o ônus da prova. As presunções são baseadas em fatos entendidos como incontrovertidos (Vide Súmula 182, ex-TFR)<sup>2</sup>.

4. (\*) Pena prisional *versus* pena patrimonial. As cadeias estão cheias, ficariam ainda mais, havendo a necessidade de dinheiro para mantê-las. Se a sonegação, realmente, atinge os cinquenta por cento (dados da Secretaria da Receita Federal, apresentados em famosa Sessão do Senado Federal), os empresários estariam quase todos presos – efeitos danosos no emprego.

Além do mais, as penas patrimoniais produzem receitas públicas. É imperioso, portanto, que o Supremo Tribunal Federal revitalize o seu conceito de proibição de confisco em razão da aplicação das multas. (Vide ADIn nº 1075-1. Rel. Min. Celso de Mello)<sup>3</sup>.

## 5. Bizarro

5.1 o maior predador da Seguridade Social é o Poder Público, o próprio Tesouro:

a) os Municípios não repassavam as contribuições previdenciárias; b) a COFIS (3% do faturamento) e a CSLL (10% do lucro) são arrecadadas pela Receita Federal, e não pelo INSS. Este fato ocorreu na época do Presidente Fernando Collor. Antes, o STF havia dito que o antigo Finsocial era imposto, um dinheiro livre para as iniciativas presidenciais (tributo não vinculado).

5.2. Um advogado afirmando: "o meu cliente é sonegador de tributo, e não um falsificador comum" (algo defendido à época do ex-TFR). Motivo: pena menor.

5.3. Um advogado afirmando: "o meu cliente é um contraventor (jogo do bicho em Pernambuco), e não cabe puni-lo por sonegação tributária". Motivo: porque o valor do tributo era alto, e a pena da contravenção era baixa.

5.4. Dizem alguns: o Estado não pode, moralmente, ser sócio de ato ilícito. De outro lado; o Estado não poderia conferir um tratamento mais benéfico ao autor do ilícito. Ambos os fundamentos são morais, metajurídicos.

- Distinguir, juridicamente, hipótese de incidência e fato gerador. Ver, também, o princípio constitucional da presunção do estado de inocência<sup>4</sup>. Efeitos extrapenais da condenação, art. 91, inc. II, CPB (perda dos instrumentos e dos produtos do crime).

Seria impossível a sonegação de tributo incidindo sobre ato efetivamente ilícito ?

Por exemplo, entende-se como válida a cobrança de tributo sobre a "venda de drogas", lenocínio, etc. Tributo é diferente de sanção (art. 3º, CTN). Distinguir a hipótese de incidência do fato gerador (tese defendida por

Alfredo Augusto Becker). Na hipótese de incidência, há licitude (adquirir renda, fazer circular mercadorias etc). No fato gerador, poderia não haver? A posição majoritária entende que sim.

6. Análise da L. nº 8137, de 27.12.90 (crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo).

Art. 1º - (Crime de resultado)

Defende-se que nele haja um só tipo – crime de resultado, havendo os incisos do art. 1º de serem entendidos como simples condutas-meio.

A exclusividade das expressões legais "suprimir" e "reduzir" não impossibilitam que se entenda como crime o diferir (retardar), pois esta atitude estaria encampada na expressão "qualquer acessório" – juros de mora por exemplo, pois a multa de mora estaria excluída pela denúncia espontânea. (art. 138 "caput" e Par. Único, do CTN)

E o empréstimo compulsório ... (O "caput" do art. 1º fala em tributo ou contribuição social)

7. Teoria do Erro. (Erro na interpretação da lei tributária. Por exemplo, o contribuinte considera-se isento ou imune, ou acredita lícito realizar a compensação dos seus créditos. Mesmo assim, extrai a nota fiscal da operação realizada. Logo, não pagou o tributo, ou pagou a menor; mas registrou o fato ocorrido. Há quem entenda que nisto haveria um "exercício arbitrário das próprias razões", ou um crime tributário. Contra esta postura, diz-se que, se assim o fosse, haveria uma ditadura da interpretação do Fisco, um "terror fiscal", uma impossibilidade de o contribuinte interpretar a lei tributária, vendo-se compelido a pagar por um débito que acredita não ter).

A importância do erro na aplicação da lei tributária.

Erro de direito é inescusável (LICC).

É preciso distinguir entre o erro de tipo (art. 20, CPB – exclui o dolo. Ex.: tarifa ou taxa?) e sobre a ilicitude do fato (art. 21 – se inevitável, isenta de pena – depende das circunstâncias. Ex.: microempresa ?).

Há quem entenda que o erro de tipo pode ser de fato e de direito.

8. Tributos indiretos. De acordo com o art. 166: "A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la." (vide Súmula nº 546, do Eg. STF)

Mas, contra-argumenta-se pela inconstitucionalidade desta previsão:

- a. se toda empresa retirasse do público consumidor todos os seus custos, inclusive os tributários, ela jamais viria a falir. Ocorre que o consumidor não é um sujeito dotado de tal passividade. Pode haver concorrência. Reflita-se, contudo, sobre a substituição tributária, onde há o efetivo repasse;
- b. no Brasil, não se faz a distinção feita em alguns Estados dos Estados Unidos da América do Norte, onde preço e tributo vêm, nitidamente, separados. Aqui, acaso o empresário coloque um produto na prateleira simplesmente com o preço, e, no caixa, venha a afirmar para o comprador que ele deverá pagar separadamente o tributo, será denunciado ao PROCON, como um violador dos direitos do consumidor - CDC;
- c. a Receita Federal procuraria não restituir o indébito tributário, nos tributos indiretos, alegando, quanto ao consumidor (chamado de contribuinte de fato pela teoria econômica), que ele é parte ilegítima para buscar a restituição (ilegitimidade processual); e, quanto ao contribuinte de direito, que ele repassou o tributo ao contribuinte de fato.
- d. se efetivamente houvesse o repasse, nas hipóteses onde o comprador fosse isento ou imune, não deveria o vendedor pagar o tributo, mas se exige que pague. (Ex: o caso de um Tribunal que compra automóveis oficiais para os seus Juizes, Desembargadores, Ministros)

9. Previdência.

Além do não recolhimento pelos Municípios, e da entrega da arrecadação da CSLL e da COFIS à Receita Federal; o que demonstraria um intenso caráter predatório do próprio Tesouro, é ainda de se ponderar:

- a. a *inexigibilidade de outra conduta* para pobres e ricos. Haveria a necessidade de o empresário, para demonstrar o seu estado de dificuldade financeira, vir a vender as máquinas da empresa, sacrificando a viabilidade desta? Bastaria uma perícia contábil, para verificar que não foram escondidos fatos, e todos eles foram escriturados?
- b. um juiz poderia vir a destituir um empresário, e colocar no seu lugar um administrador da confiança do próprio Juiz (CPC – analogia com usufruto de empresa). Haveria abalo aos princípios da propriedade privada e da livre concorrência. E se a empresa, embora passando a pagar as contribuições previdenciárias, fosse à bancarrota. Haveria responsabilidade do Estado por isto? E do Juiz nomeante?
- c. responsabilidade objetiva e direito penal;

Nos países civilizados modernos, costuma-se fundamentar a responsabilidade penal na culpabilidade, afastando do direito penal a responsabilidade objetiva.

De fato, no tempo em que se admitia a responsabilidade objetiva, tratava-se de uma questão filosófica. Acreditava-se que o homem era um instrumento do destino, abstraía-se dele o livre arbítrio, havia o chamado pre-determinismo.

Hoje, entende-se que as penas devem incidir na medida da culpabilidade do autor (art. 29, CPB – concurso de pessoas). Contudo, equivocadamente, há prática que vem admitindo a denúncia genérica (bastando, p. ex., a nota fiscal falsa e o prejuízo para o Erário para denunciar todos os Diretores da empresa; o que parece perigoso). Vide exemplos:

#### Casos

c.1. Diretora presidente com mais de 80 anos, e já sob processo de esclerose, dizendo que sabia de tudo o que ocorria na Administração, que, de fato, estava sob os cuidados dos seus filhos, porquanto fosse viúva do ex-dono. Neste caso, para evitar condenações injustas, deveria o Juiz, mesmo que a perícia não apontasse degeneração mental, fazer a ela perguntas bem específicas, como: o pagamento das contribuições era feito com cheque nominativo, visado etc.

Afinal, mesmo a responsabilidade objetiva, exigia um nexo de causalidade entre o ilícito e o comportamento do réu. Do contrário, estaria-se caminhando para o campo da responsabilidade objetiva por fato de outrem. Um aparente absurdo.

c.2. o gerente de uma filial subfaturava produtos, e depositava a diferença em uma conta que o dono da empresa lhe autorizava administrar. O dono não sabia do subfaturamento, e, quando soube, mandou realizar uma perícia sob a aparência de preventiva. O gerente reconheceu que o estava roubando, mas lhe disse que, acaso tomasse alguma providência, iria denunciá-lo como sendo o verdadeiro autor.

Eis a importância de uma detida investigação, para apurar fatos como tais; pois, embora o dono da empresa pudesse ser sancionado por haver escolhido mal o gerente, culpa *in eligendo*, não deveria vir a ser responsabilizado criminalmente.

O inquérito policial não deve ser desprezado

- d. denúncia genérica;

A denúncia deve apresentar a participação de cada um dos acusados, pois não há solidariedade penal pelo vínculo social. Afinal, esta solidariedade só há no campo cível no que respeita ao objeto social da empresa, que, certamente, não é o de praticar delitos.

A alegação de que caberia a denúncia genérica, pois durante a instrução é que passaria a ser possível individualizar as condutas, parece descumprir o devido processo legal, pois a acusação específica viria depois da defesa prévia, invertendo as coisas. Na verdade, o inquérito é que deve ser bem feito.

e. exigência de exaurimento das vias administrativas;

Súmula nº 609. (Decisão 17.10.1984, pub. 29.10.1984). É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal.

Logo, o Ministério Público pode agir sem provocação.

Ocorre que, ao contrário da Itália, sistema jurídico sobre o qual deve ser pensada a doutrina de Manzini (tantas vezes citado pela Jurisprudência brasileira); no Brasil, os crimes contra a ordem tributária deixaram de ser formais (L. nº 4729), pois são de resultado (L. nº 8137/90).

É neste diapasão que se deve ter em conta o carácter de questão prejudicial da matéria tributária frente à penal.

A questão prejudicial tributária é tal como aquela da validade do primeiro casamento em relação ao crime de bigamia. Não haveria uma independência das instâncias, inclusive porque não se pode abstrair a existência de motivos escusos da parte da autoridade administrativo-fazendária.

Contra isto, argumenta-se com a prescrição, pois, se for necessário esperar a coisa julgada administrativa, isto poderia demorar; e inviabilizar o processo criminal. (Prescrição)

Assim, uma alternativa seria a do termo inicial da prescrição dos crimes tributários apenas ser computado a partir da coisa julgada administrativa. (Proposta)

Além do mais, o art. 142, do CTN determina que só a autoridade administrativa é a quem compete lançar tributo (salvo no caso do inventário), e não ao juiz criminal, que com a sua atuação terminaria fazendo com que o contribuinte intimidado realize o pagamento, para, só depois, repeti-lo.

Em suma, tem-se, de um lado, os partidários da questão tributária como uma prejudicial da penal; e, do outro, a independência das instâncias administrativas. (prejudicial X independência das instâncias administrativas)

Outra pergunta afim é a de se o Ministério Público poderia requisitar quaisquer documentos; ou, em matéria tributária, teria de esperar a produção da coisa julgada administrativa. De fato, diz-se que o Ministério Público é o senhor da lide nas ações penais incondicionadas (Súmula nº 609, do Eg. STF).

É a lei que define que tipo de ação penal está-se a tratar. Os crimes penais tributários poderiam (ou deveriam) passar a ser de ação pública condicionada? (Proposta)

f. anistia – lei republicada no dia seguinte. (L. nº 9683, de 25 de maio de 1998. RE 273761/SP. Rel. Min. Ilmar Galvão. Julgamento: 08.08.00 – 1ª Turma. CF/88. Art. 5º. XXXIX. não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal; XL. A lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu).

Ofensa ao processo legislativo. (HCs. 77.724 e 77.734).

Art. 11. Anistia para os Prefeitos em face de crimes por apropriação de contribuições sociais descontadas dos servidores, mas não repassadas à autarquia previdenciária.

Par. Único. Surge, de repente, a extensão da anistia para os empresários.

A LICC, art. 1º. Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada. (45 dias)

§ 3º. Se, antes de entrar a lei em vigor, ocorrer nova publicação de seu texto, destinada a correção, o prazo deste artigo e dos parágrafos anteriores começará a correr da nova publicação.

§ 4º. As correções a texto já em vigor consideram-se lei nova.

Argumenta-se que se a lei já estava em vigor, a republicação vale como lei nova. (uma garantia do cidadão –

publicidade). Daí, uma das importâncias da *Vacatio legis*, para evitar como "legislador potencial" o "servidor da Imprensa Oficial". Também evitaria que o Poder Executivo transferisse o ônus político da anistia para o Poder Judiciário.

Inconstitucionalidade formal – contra ela, argumenta-se que a inconstitucionalidade pressupõe a existência, e a lei republicada já haveria sido revogada. Além do mais, não cabe controle de constitucionalidade contra lei revogada. Também há quem defenda que, no controle incidental, dá-se uma garantia em favor do contribuinte; pois a Constituição foi feita para o cidadão; e não contra o cidadão.

#### 10. Desequilíbrio e quebra de isonomia.

Embora considerando o interesse público do direito penal tributário, reflita-se:

- a. se o contribuinte deve, e não paga, pode ir preso;
- b. se o Estado deve, pode dizer que paga depois, evitando a compensação. (ex.: o empréstimo compulsório sobre a aquisição de automóveis, não foi voluntariamente devolvido; e o Judiciário ainda está cheio de questões judiciais deste nível). Vide Precatório (art. 100, da Constituição do Brasil, a Emenda Constitucional nº 30, de 13.09.00 e os arts. 730-731, do Código de Processo Civil brasileiro – que tratam da Execução contra a Fazenda Pública).

---

(1) - Hélio Sílvio Ourem Campos. Juiz Federal. Mestre pela UFPE. Doutorando pela Faculdade de Direito de Lisboa. Professor adjunto da UNICAP e da Escola da Magistratura do Estado de Pernambuco. Ex-Procurador do Estado de Pernambuco e do Município do Recife. Delegado da Associação dos Juizes Federais do Brasil - Seção de Pernambuco.

(2) - DJ 0710 85, p. 7483. Súm. 182, ex-TFR. "É ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários." Vide, ainda, Apelação Cível nº 101573, RJ, 4 T. "Tributário. Imposto de Renda. Lançamento com base em depósitos bancários. Os depósitos bancários em nome do contribuinte constituem indícios dos quais decorre a presunção do auferimento de renda. Havendo, porém, elementos de convicção em sentido contrário, ainda que não consubstanciem prova inequívoca, tal presunção não se presta para justificar o lançamento do imposto de renda. Inteligência da Súmula nº 192, deste Tribunal. Apelação provida."

(3) - ADIn. Nº 1075-1. Origem: Distrito Federal. Rel. Min. Celso de Mello. Requerente: Confederação Nacional do Comércio - CNC. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. O art. 3º, da Lei Federal nº 8846, de 21 de janeiro de 1994, dispunha: "*Ao contribuinte, pessoa física ou jurídica, que não houver emitido a nota fiscal, recibo ou documento equivalente, na situação de que trata o art. 2º, ou não houver comprovado a sua emissão, será aplicada a multa pecuniária de trezentos por cento (300%) sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado, não passível de redução, sem prejuízo da incidência do Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais.*" Este dispositivo foi conhecido por votação majoritária, e, por votação unânime, foi suspenso com eficácia ex nunc, até final julgamento da Ação Direta. Ausentes, justificadamente, os Ministros Sepúlveda Pertence e Maurício Corrêa. Plenário 17 06 98

(4) - Constituição do Brasil-88, art. 5º, inc. LVII: "ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado da sentença penal condenatória".