
Razões da criminalização do ilícito tributário

Palestra apresentada no “Curso de pós-graduação em Direito Penal Econômico e Europeu”,
no auditório do TRF3, em 29/07/2010

HUGO DE BRITO MACHADO*



EMAG

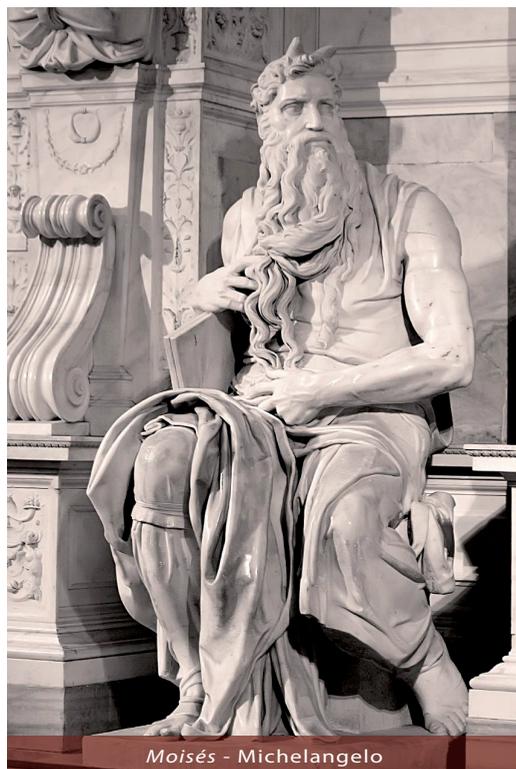
REVISTA ACADÊMICA
JANEIRO | JUNHO 2011

* Juiz Federal do Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Professor de
Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará.

Razões da criminalização do ilícito tributário

S nicialmente, quero destacar que o conhecimento do direito é difícil, porque o direito se expressa através de conceitos. Como esses conceitos são sempre problemáticos, é óbvio que o direito será sempre problemático. Por isso se questiona como é que deve ser interpretada a regra jurídica. Provavelmente, surgem duas questões fundamentais quando se conversa sobre qualquer assunto jurídico. A primeira é saber o que é, afinal, o direito. Não se preocupem, não vou

fazer um tratado de filosofia do direito. Serei muito objetivo e breve. Mas tenho que dizer o que penso que é o direito. Vocês podem pensar de maneira diferente, não há nenhum problema. Penso que o direito é um sistema de limitações ao poder, que é fruto e instrumento da racionalidade humana. Estou me reportando ao direito no sentido de direito positivo, de ordenamento jurídico. Porque, como disse, os conceitos são sempre problemáticos. E o conceito de direito é extremamente problemático dentro da própria ciência jurídica. O meu direito, direito subjetivo. O teu direito, o direito brasileiro, o direito argentino, o direito federal, o direito municipal. Enfim, a palavra direito tem uma quantidade muito grande de significações.



Moisés - Michelangelo

No sentido de ordenamento jurídico, direito é um sistema de limites ao poder. Aí surge outra questão. E o poder, o que é? É uma noção tão elementar, mas de definição difícilíssima. Poder é a aptidão para realizar a vontade. Qualquer pessoa que consiga pôr em prática, fazer aquilo que tem vontade, é poderosa. O direito, portanto, é um sistema de limite de poder, para evitar que cada um faça o que quer. Na verdade, cada um é livre para fazer o que quer, desde que não interfira no patrimônio jurídico dos outros, desde que não perturbe a convivência social. É por isso que o direito é um instrumento da racionalidade e também um fruto da racionalidade. Por que ele é fruto da racionalidade? Porque só os seres racionais produziram o direito nesse sentido de sistema jurídico. Não conhecemos o Código Penal, nem o Código Civil, nem a constituição dos elefantes ou das girafas. Nunca ouvi falar que existissem. Só o ser racional produz a regra jurídica formadora do sistema. E produz justamente para limitar a liberdade de cada um fazer o que quer fazer.

Como disse anteriormente, o direito é um sistema de limite de poder, que é fruto da racionalidade humana. Essa é uma noção fundamental que todos devemos ter quando começamos a estudar alguma questão jurídica, algum assunto de direito. Outra questão também muito importante é a da interpretação. Tem muita gente que prestigia a interpretação literal. “Onde está escrito?” “Se não está escrito em lugar nenhum, não é assim.” É um erro grave pensar que um elemento literal é decisivo na interpretação. Realmente não é. É claro que o elemento literal é necessário na regra jurídica. Se eu estiver com a Constituição nas mãos, por exemplo, a Constituição do Japão, ou de um país cuja língua não conheço, não vou saber se é mesmo a Constituição. O que está me faltando é o elemento literal, que é fundamental, essencial, absolutamente necessário, mas absolutamente insuficiente.

Qual é dos demais elementos da interpretação o mais importante? Penso que o mais importante é o elemento contextual. Cada palavra, na linguagem comum, ou na linguagem especializada de várias outras áreas do saber humano, ganha um significado ou tem apontado, entre os vários significados, um que é o adequado num



contexto, numa frase. Até as frases ganham significado no contexto ambiental em que são colocadas. Ouvi há pouco um exemplo que me pareceu tão eloquente que não posso deixar de relatar. É naturalmente brincalhão, mas é um exemplo muito eloquente. Diz que o hóspede de um hotel de luxo desce para a piscina, de calção e toalha nos ombros, pelo elevador social, e sai no salão principal, no *hall* do hotel. Uma das moças do hotel, muito sem jeito, chega e diz: “Senhor, por favor, não é permitido ficar de calção aqui”. Ele diz: “Não tem problema”. Tira o calção e entrega à moça. “Não é proibido ficar de calção? Pois estou sem calção agora. Não estou violando a proibição.” Ela, então, toma isso como uma afronta e chama o segurança do hotel. O hóspede diz: “Deixe-me explicar, estou vindo de uma praia de nudismo. Lá tinha uma placa – ‘é proibido ficar de calção aqui’ – e me obrigaram a tirar o calção”. Vejam que, nas duas situações, a frase é a mesma: “é proibido ficar de calção aqui”. Porém, o significado é completamente diferente, depende do contexto ambiental. Na praia de nudismo, significava que a pessoa tinha que ficar nua. No hotel, significava que devia ficar vestida.

Isso acontece em todas as regras jurídicas, em maior ou menor proporção. Muitas regras jurídicas colocadas num contexto têm um significado e em outro contexto podem ter um significado diferente. É por isso que o direito é bonito. É difícil, mas é bonito. É por isso que é importante e eu me congratulo com os estudantes de direito. Eu, se concluísse cinquenta vezes um curso de formação universitária, seria 51 vezes bacharel em direito. Fico feliz quando pessoas formadas em outras áreas resolvem estudar direito. Conheço um cidadão no Nordeste, sócio de um hospital de grande porte, que resolveu estudar direito. Conheço um dentista que também resolveu largar a odontologia e, hoje, trabalha no escritório do filho, que é advogado. Ele ainda tem o consultório de odontologia para atender a alguns amigos, clientes dele, que não aceitam outro dentista. Escolhi exatamente o que eu gosto: o direito. Bem, já divaguei muito nessa introdução. Vamos então examinar as razões da criminalização do ilícito tributário, que é o tema efetivamente colocado para a nossa análise.

Em primeiro lugar, quando se analisam as razões da crimi-

nalização do ilícito tributário, é preciso saber do que decorre a eficácia da razão jurídica. A regra jurídica é eficaz por quê? Depende de que a eficácia da regra jurídica? A criminalização do ilícito tributário, com certeza, tem como razão principal a tentativa de dar mais eficácia à regra jurídica tributária. Mas, antes de questionar se a criminalização alcança esse objetivo, coloco essa questão mais ampla: o que produz a eficácia da regra jurídica?

Discuti muito com um professor de graduação. Não aceitava a ideia dele. Eu acreditava que a sanção contribui decisiva ou decididamente para a eficácia da regra jurídica. Pensava que a regra jurídica é eficaz porque, se violada, desencadeia a possibilidade de aplicação da sanção, e, portanto, as pessoas, com medo da sanção, cumprem a regra jurídica. Esse meu professor, Arnaldo Vasconcelos, dizia que não é assim. Dizia que o que dá eficácia à regra jurídica é a convicção interior de cada um de nós de que é bom para todo mundo cumprir a lei. Essa convicção que tem um fundo ético garante a eficácia da regra jurídica. O professor Arnaldo ficou muito feliz porque, recentemente, publiquei, num jornal do Ceará, um artigo em que menciono isso e cito a opinião dele.

Hoje, tenho plena convicção de que é assim mesmo. A sanção só faz com que cumpram as leis os medrosos. Aos que são bons de caráter, bons por natureza, a sanção nada importa, porque cumpririam a lei mesmo sem sanção. Aos maus, a sanção não intimida. Eles não cumprem as leis e conseguem escapar delas. Invocam os direitos fundamentais para não produzir prova contra si mesmos e terminam escapando da sanção, ou, ainda que a sofram, conseguem de algum modo amenizá-la. Desse modo, a intimidação é muito pouco, oferece uma contribuição muito pequena para a eficácia da regra jurídica. Mas, ainda aceitando que a sanção é importante para garantir o cumprimento da regra jurídica, cabe ressaltar que o direito tributário tem no seu âmbito a sanção administrativa tributária. Existem multas, inclusive algumas muito elevadas. Na minha concepção, a sanção administrativa tributária seria suficiente para garantir a eficácia da regra jurídica. E a sanção administrativa tributária é de aplicação incrivelmente mais fácil que a sanção penal.



Em um seminário realizado em São Paulo, colocou-se essa questão de multa administrativa fiscal ou multa criminal. Eu falava da dificuldade da aplicação da multa criminal e que só se justificaria que alguém defenda a necessidade da pena criminal, se quiser complicar. Um advogado se manifestou: “Nós queremos complicar mesmo”. Ele achava que era importante complicar para ter mais clientes. Quem acha que é importante complicar está com todas as cartas para defender a criminalização do ilícito tributário. Na verdade, a meu ver, isso não contribuiu em nada para solucionar o problema da sonegação. Só fez complicar. Atulhou os tribunais, a Justiça Federal, de questões que não levam a lugar nenhum.

Enfim, as razões para a criminalização: um penalista espanhol diz que há duas situações que justificam a criminalização do ilícito tributário. A primeira delas é quando temos um sistema tributário extremamente justo, bem-ordenado, claro, de fácil compreensão. E, portanto, não há nada que justifique a violação da lei tributária. Se alguém viola, merece realmente ir para a cadeia. A segunda, quando temos um sistema tributário complexo, injusto, casuístico, desordenado, de difícil compreensão. Só se consegue fazer que alguém o cumpra sob ameaça de cadeia. A questão que coloco é saber qual é a nossa situação: a primeira ou a segunda? Qual seria o nosso caso? Outra maneira de colocar a questão das razões da criminalização é saber se esta deve decorrer de considerações éticas, o que está mais ou menos associado à primeira das duas colocações. Ou se ela deve decorrer de considerações utilitaristas, o que nos leva para a segunda colocação. Afinal, a criminalização do direito tributário decorre de uma consideração ética do direito, é antiético sonegar, e, portanto, justifica-se a pena criminal? Ou é por que, se não houver a pena criminal, muita gente vai deixar de pagar, e, do ponto de vista utilitarista, justifica-se a criminalização como forma de ameaça, para fazer que as pessoas cumpram a lei tributária?

Não posso me furtar de fazer algumas considerações sobre o nosso sistema tributário que, de algum modo, a meu ver, explicam a criminalização do ilícito tributário. Primeiro, o aspecto valorativo. O sistema tributário brasileiro é justo? Não excluo a

possibilidade de alguém sustentar que sim, mas penso que não. Principalmente depois que o legislador, o governo, num sentido bem amplo, optou pelo incremento dos chamados tributos indiretos em prejuízo dos impostos sobre o patrimônio e a renda.

Aliomar Baleeiro, em livro publicado nos anos 1950, afirmava, com autoridade, que até os mendigos pagam impostos, embora não o saibam. Quando usam o dinheiro das esmolas para comprar alguma coisa, estão pagando impostos embutidos nos preços das coisas que adquirem. Se considerarmos o montante de dinheiro disponível como um fator para dimensionar a proporção de impostos, veremos que os pobres e os mendigos pagam muito mais que os ricos. Inúmeras vezes mais, considerando a proporção entre o que têm disponível para gastar e o valor dos impostos pagos por eles. Quanto mais pobre a pessoa, mais ela gasta proporcionalmente ao que ganha. Ela não tem oportunidade de poupar coisa nenhuma. Quando se ganha alguma coisa, de duas uma: ou se gasta, ou se poupa. A pessoa que é muito pobre não pode poupar nada. Gasta tudo. Como em tudo está embutido o tributo, ela acaba pagando muito.

A outra razão que me autoriza a dizer que o nosso sistema tributário é altamente injusto está em existir nele um exemplo raríssimo de competência tributária não exercitada, que é a da União Federal para instituir imposto sobre grandes fortunas. Desde o advento da Constituição de 1988, a União Federal está autorizada a instituir imposto sobre grandes fortunas. Nunca instituiu esse imposto. Dizem ser imposto complicado, tecnicamente complexo. Henry Tilbery, grande professor e advogado tributarista, sustentava essas razões. Numa certa ocasião, participei de um congresso e colocaram-me frente a frente com ele para discutir esse assunto. Ele já aceitava a instituição do imposto sobre grandes fortunas, mas fazia muitas reservas quanto à forma de instituí-lo.

O imposto sobre fortunas não foi instituído no Brasil, como não foi em alguns países. Em outros, onde chegou a ser instituído, como na França, por exemplo, foi revogado. Esse imposto não existe porque quem manda no mundo é quem tem grandes fortunas. São pessoas com poder econômico muito forte, que mandam



inclusive no presidente da República, no presidente do Senado, no presidente da Câmara. E nós vamos acreditar nessa autofagia? As pessoas que têm poder concordarão mansamente com a cobrança desse imposto? Não. É por isso que ele não foi criado até agora. Nem será. Pior do que não ser é ser criado, mas de tal maneira deformado que acabará sendo um ônus para as classes média e baixa, em vez de sê-lo para quem tem realmente grandes fortunas.

Existem na Câmara dos Deputados projetos de lei instituindo imposto sobre grandes fortunas, alguns são verdadeiras deformações. Um dispositivo de um deles diz que o valor dos bens adquiridos por doação, para efeito de cálculo do imposto, é atribuído pelo doador. Está escrito no projeto. Quando essa lei entrar em vigor, todos os titulares de grandes fortunas poderão doar os bens para os seus prováveis herdeiros, com cláusula de usufruto vitalício, e atribuir o valor de um real para cada prédio, para cada bem, mesmo valendo 10 milhões, 20 milhões. Isto é uma deformação, uma verdadeira patologia jurídica. Esse projeto está em tramitação no Congresso Nacional. Está num substitutivo a outro projeto apresentado pelo então senador Fernando Henrique Cardoso.

Além de ser injusto, o sistema tributário brasileiro é extremamente complexo. Existe uma inflação legislativa gigantesca. Existe também o que eu chamaria de mau exemplo dos governantes, no que diz respeito ao cumprimento das leis. Mas não gosto de fazer uma afirmação tão séria e não fornecer um dado que a demonstre. E é um dado de tal objetividade que elimina qualquer discussão. O art. 212 do Código Tributário Nacional manda que os poderes executivos das várias pessoas de direito público da União, de cada Estado e de cada município anualmente editem um regulamento, um decreto, consolidando em texto único a legislação de cada um de seus impostos. Quem já viu isso? O Imposto de Renda, o IPI, dois ou três, talvez, saíram do advento da Constituição de 88 para cá. O contribuinte que se vire para saber qual é a lei que está em vigor, qual não está, qual foi alterada, qual não foi. Mas o governante tem o dever jurídico de editar anualmente um regulamento consolidando em texto único a legislação de cada um dos impostos

vigentes no Brasil. Só que o governo não cumpre. O governo não se preocupa com o direito. O governo só se preocupa com o dinheiro. A única coincidência são três letras: as duas primeiras e a última. As autoridades governamentais não têm a menor preocupação com a observância das leis.

Quero dar outro exemplo também de tal objetividade que ninguém poderá dizer que exagerei na minha afirmação. Vi no Ceará uma situação em que, notificado da lavratura de um auto de infração contra a empresa, o sócio formulou a impugnação e a autoridade julgadora administrativa disse que não julgaria, não tomaria conhecimento das alegações do responsável, porque ele não era contribuinte e, portanto, não tinha o direito de ter aquelas alegações apreciadas. E mais: que ele fora notificado do auto de infração apenas para se viabilizar a inclusão de seu nome no termo de inscrição e na certidão de dívida ativa correspondente para um possível redirecionamento da execução fiscal contra ele, se a pessoa jurídica não tivesse bens para responder.

De duas uma: ou ele foi notificado para isso e isso lhe dá o direito de ver apreciadas as alegações, ou, então, não existe o dispositivo constitucional que garante o direito de defesa e o devido processo legal. A Constituição diz que ninguém será privado da liberdade, ou de seus bens, sem o devido processo legal, e que são assegurados o direito à ampla defesa, com todos os meios e recursos a ela inerentes, bem como o direito de petição aos órgãos públicos. Ou essas garantias não valem absolutamente nada, ou é evidente que a impugnação formulada pelo responsável tributário a um auto de infração tem que ser apreciada, tanto as razões relativas ao auto de infração, propriamente dito, como as razões de atribuição a ele de uma possível responsabilidade tributária que eventualmente queira negar, queira contestar.

Ainda confirmando a minha afirmação, existe uma quantidade imensa de sanções, que tenho chamado de políticas, as quais são flagrantemente inconstitucionais, mas as autoridades tributárias continuam aplicando-as sem tomar o menor conhecimento da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Inclusive, são objeto de duas ou três súmulas que dizem ser inadmissíveis determinadas



sanções, por exemplo a apreensão de mercadoria como meio de obrigar o contribuinte a pagar tributo. É claro que a apreensão de mercadoria é medida administrativa correta, adequada, aconselhável quando a mercadoria é transportada sem documento capaz de comprovar, de maneira verdadeira, de que se trata e quem são as partes na operação, comprador e vendedor. Mas ocorre por outras razões, por exemplo: “o número do CPF está com o dígito diferente, está alterado”. Ou, então, “aqui diz que são tantas caixas e aqui não tem caixa, tem garrafa”. Enfim, coisas que realmente são mera formalidade e não têm nada a ver com a essência da operação, mas a mercadoria é apreendida assim mesmo. É uma sanção política. E vem por último o argumento que acho definitivo, que é a questão do precatório.

O que é o precatório? É o maior atestado, com todas as letras maiúsculas, de que o poder público não respeita o direito. Durante um congresso de direito processual civil, em Fortaleza, ao ouvir uma palestra a respeito da execução contra a Fazenda Pública, um professor alemão manifestou uma insatisfação, uma incompreensão: por que existe execução contra a Fazenda Pública no Brasil? Na Alemanha não existe esse tipo de execução. O professor brasileiro exultou: “Os senhores estão vendo como o direito processual brasileiro está mais avançado que o direito alemão? No Brasil, já temos a execução contra a Fazenda Pública; na Alemanha não”.

Alguém insistiu com o intérprete do evento que pedisse ao professor alemão para explicar por que não tinha e como é que se fazia lá quando a Fazenda Pública era condenada e perdia a questão. Acontece que as autoridades alemãs vão a Juízo ou tomam a iniciativa e contestam as ações, reputando aquilo que acreditam que devia ser direito do Estado alemão, até a última instância. Entretanto, vencido, o Estado cumpre imediatamente a decisão. Não há execução contra a Fazenda, porque esta cumpre imediatamente as decisões, assim que transitam em julgado.

No Brasil, o precatório é um atestado eloquente de que o poder público não cumpre o direito nas suas relações com o cidadão. Mas existem muitas outras situações que demonstram o descaso das autoridades pelo direito do cidadão. E algumas dessas

situações se tornaram mais agudas com a criminalização do ilícito tributário. Por exemplo, o direito ao silêncio. Nós temos um conflito muito grave entre o direito ao silêncio e o dever de informar ao Fisco. Ninguém é obrigado a fornecer provas contra si mesmo. E o contribuinte é obrigado a prestar declarações ao Fisco, ainda quando essas informações podem ensejar uma autuação e até um processo crime contra ele? É uma questão realmente muito delicada. Penso que o dever de informar não se sobrepõe ao direito ao silêncio. É o direito de não produzir prova contra si mesmo. Se o contribuinte achar que se complicará prestando a informação pedida pelo Fisco, pode negar-se a fazê-lo. Invoca o dispositivo constitucional que lhe garante o direito de não prestar informação. Qualquer um de vocês que tenha vivência nessa área verá que o tratamento que o Poder Judiciário dá, no caso de crime contra a ordem tributária, é radicalmente diferente do tratamento dado aos crimes em geral. Então, por que criminalizar? Se quero usar todos os meios para compelir o contribuinte a pagar, por que não fico só com as sanções administrativas e deixo de criminalizar? Assim, não precisaria aplicar esse dispositivo que garante o direito ao silêncio.

Outra situação muito parecida diz respeito à inviolabilidade do domicílio, que entra em conflito com as prerrogativas da administração tributária de exercer atividade de fiscalização. Afinal, o que é domicílio? Voltamos às minhas primeiras palavras, à questão dos conceitos. Será que o escritório do contribuinte é domicílio? Será que o escritório de uma pessoa jurídica é domicílio?

O Supremo Tribunal Federal já disse que é. Disse que só não são domicílios, nas empresas, as partes abertas ao público. Mas todas as áreas reservadas aos sócios e funcionários da empresa constituem domicílios para os fins de garantia de inviolabilidade. Aliás, o Supremo Tribunal Federal, no caso que apreciou, chegou a negar *habeas corpus*, porque ficou comprovado que o contribuinte havia autorizado o fiscal a penetrar no escritório. Não houve invasão do domicílio. Caso contrário, é possível invocar que a prova colhida é ilícita e, portanto, não pode ser usada porque foi colhida com violação do direito à inviolabilidade do domicílio. Mas desgraçadamente existe uma tese que já foi adotada pelo Supremo



Tribunal Federal, embora em casos isolados, e pelo voto de um de seus mais eminentes ministros, José Celso de Mello Filho, em que ele distingue a sanção penal da civil e diz que a lei não pode definir uma situação que configure ilícito para daí decorrer a prisão civil. Mas seria válida a lei que definisse, para fins criminais, a dívida criminal. Seria possível defini-la como dívida criminal. É claro que o Supremo estava apreciando outra questão, mas tem tudo a ver com o conceito.

Será que o legislador pode mudar um conceito? O legislador pode mudar o conceito de domicílio? Não. Para fins penais, para colher prova no crime contra a ordem tributária, pode-se violar o domicílio. Pode-se entrar no escritório sem a concordância do empresário. Quanto ao dever de sigilo profissional, o contador é obrigado a prestar informação se a fiscalização pedir. São questões realmente muito interessantes. A propósito do conceito de domicílio, num congresso em Salvador, em que estava presente o Ministro Moreira Alves, o professor Edvaldo Brito convidou todos os palestrantes para um almoço na casa dele. Na conversa, surgiu essa questão dos conceitos: de o legislador poder ou não mudar os conceitos. O professor Manoel Gonçalves Ferreira Filho disse que usei um argumento *ad terrorem*, que foi exatamente o que segue. Se o legislador pode alterar os conceitos, seria válida uma lei que dissesse: “considera-se casa – a Constituição não usa a palavra domicílio –, para os fins do art. 5º, inciso tal, da Constituição Federal, a edificação de pelo menos três mil metros de área construída, que tenha piso de mármore ou de granito”. Nesse caso, só é domicílio se tiver mais de três mil metros de área construída, piso de mármore ou de granito. Só os donos de grandes fortunas terão domicílios. As demais casas poderão ser invadidas, porque não são domicílios para os efeitos legais.

Destaco que isso não é importante só para o direito penal ou para o direito tributário, é importante para qualquer área do conhecimento jurídico. A preservação dos conceitos é fundamental para a preservação da hierarquia normativa. Sabemos que o sistema jurídico é organizado em patamares hierárquicos. Se admitirmos que uma norma de patamar inferior pode alterar um conceito

utilizado por uma norma superior, estaremos anulando a hierarquia normativa. Toda norma de hierarquia inferior poderá alterar uma norma de hierarquia superior, bastando, para isso, modificar o conceito usado na norma da hierarquia superior. Isso é fundamental para a preservação da hierarquia do sistema jurídico.

Outra evidência da chamada razão utilitarista, a qual considero ter sido a razão que prevaleceu para a criminalização no Brasil, é a questão da extinção da punibilidade. O pagamento extingue a punibilidade? Várias leis já trataram desse assunto: ora extingue, ora não extingue; ora revoga, ora não revoga; ora só extingue se for antes da ação fiscal, ora se for antes da ação penal. Por fim, prevaleceu a ideia de que a extinção é ampla e acontece em qualquer momento em que é feito o pagamento. Hoje não importa se o pagamento aconteceu antes da ação fiscal, antes da ação penal, depois da condenação, durante a execução da pena... Feito a qualquer momento o pagamento do tributo, está extinta a punibilidade. Os defensores da ética acham isso um absurdo e dizem: “Nesse caso, se tiver dinheiro, escapa da cadeia. Vai, paga e escapa da cadeia. Isso não é ético. Já que se configurou crime, sua materialidade é indiscutível. É absurdo que o pagamento extinga a punibilidade”. Quem adotar esse fundamento ético deve sustentar essa tese. É correto e coerente sustentar essa tese. Quem entender que a criminalização no Brasil teve finalidade utilitarista deve aceitar que o pagamento extingue a punibilidade, porque o que se quis com a criminalização foi obter o pagamento. Então, obtido o pagamento, não há nenhum problema em extinguir a punibilidade.

Surge outra questão ligada ao problema da interpretação. Disse no início, ao mencionar o exemplo brincalhão do hóspede no hotel, que o elemento literal é muito pobre. Temos que procurar a razão de ser das regras jurídicas para colher uma interpretação adequada. Tenho um amigo do Ceará, hoje ministro do Superior Tribunal de Justiça, com o qual, certa ocasião, discuti muito a respeito desse assunto, mas ele terminou aceitando a tese que eu defendo e adotou-a em julgamentos no STJ. Depois publiquei um artigo na revista *Dialética do Direito Tributário* e hoje considero esse um ponto pacífico, mas muita gente ainda pode questionar, dizer



que não é bem assim. Tenho sustentado que extingue a punibilidade, nos crimes contra a ordem tributária, não apenas o pagamento do tributo, mas a extinção do crédito tributário que teria sido decorrente dos fatos que configuraram o crime. Se a configuração do crime foi alegada pelo Fisco e acolhida pelo Ministério Público, se veio a ação penal e se consumou a prescrição ou decadência do direito de lançar, ou a prescrição do direito de cobrar o crédito tributário, está extinta a punibilidade.

Vi o julgamento de um caso assim no Tribunal da 5ª Região. Alguns juízes e o Ministério Público Federal sustentavam junto ao Tribunal que a extinção em matéria penal está regulada pelo Código Penal, não tem nada a ver com a prescrição tributária. Não se está colocando em discussão a ocorrência da prescrição como prescrição, mas, sim, a ocorrência da prescrição como causa de extinção do crédito tributário. E, no âmbito penal, o que se está colocando é a ocorrência da extinção do crédito tributário. Não é a extinção da ação penal pela prescrição penal, é a extinção do crédito tributário que decorreu da prescrição ou da decadência.

Imaginem se prevalecesse a interpretação literal e alguém acusado do crime contra a ordem tributária, até mesmo antes do recebimento da denúncia, dissesse: “Quero transferir o imóvel tal, imóvel no qual a União Federal teria interesse e quer receber a dação em pagamento”. E o Ministério Público diz: “Vou oferecer a denúncia porque a dação em pagamento não extingue a punibilidade, só extingue a punibilidade o pagamento”. Já imaginaram que absurdo? E a compensação? Eu tenho um crédito tributário. Estou sendo acusado de ter sonogado, de ter cometido um crime contra a ordem tributária, quero a compensação. “Não extingue.” Seria um verdadeiro absurdo. Para mim, hoje é ponto pacífico que extinguem a punibilidade no crime contra a ordem tributária todas as causas de extinção do crédito tributário, desde que tenham se consumado. Desde que a extinção do crédito tributário seja algo indiscutível, está extinta a punibilidade no crime contra a ordem tributária. Não há o que se discutir.

Aí vem outra questão, que também é objeto de muita controvérsia, que é a questão do prévio exaurimento da via adminis-

trativa, porque o crime de supressão ou redução de tributo só pode ser imputado pelo Ministério Público numa denúncia. Estou usando a expressão técnica do processo penal: crime contra a ordem tributária, crime de supressão ou redução de tributo. Quero destacar a espécie porque existem outros tipos de crime em que as discussões podem ser abertas. Refiro-me ao principal deles, que é o crime de supressão e redução de tributos. Por que só depois de exaurida a via administrativa é possível o oferecimento da denúncia? Em artigo publicado na revista do IBCCRIM, eu já sustentava que o tributo devido é um elemento normativo do tipo. Os tipos penais podem ter elementos naturais, que são do mundo natural, do conhecimento da linguagem comum, e podem conter elementos que são conceitos de direito, que são portanto elementos normativos do tipo. O tributo devido é um elemento normativo do tipo, do crime contra a ordem tributária. Como o art. 142 do Código Tributário Nacional diz que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário, daí se conclui que compete privativamente à autoridade administrativa dizer quando determinado tributo é devido ou não.

Já imaginaram a incoerência que seria um contribuinte, denunciado contra a ordem tributária e condenado pelo juízo penal, ter o seu auto de infração julgado improcedente, afirmando a autoridade da administração tributária que aquele tributo realmente não é devido? Mas o contribuinte já está na cadeia porque cometeu crime contra a ordem tributária. E seria uma incoerência absolutamente inadmissível, uma incoerência tão flagrante, que não se permite cogitar. Evidentemente, o crime só se configura se existir um tributo devido. Aí vem a questão: o que é suprimir o tributo? Segundo alguns livros de direito penal tributário e algumas monografias sobre crimes contra a ordem tributária, inclusive há um muito bom de um subprocurador-geral da República, o legislador foi infeliz quando definiu esse tipo. Porque só a lei pode reduzir um tributo, como só a lei pode criar um tributo. Logo, se o crime tem como tipo suprimir ou reduzir tributo, trata-se de uma impropriedade legislativa.

Vejam como é curiosa a observação dos conceitos, do signi-



ficado das palavras e das expressões no regramento jurídico. No *Curso de direito tributário*, do jurista Paulo de Barros Carvalho, há seis ou sete significados para a palavra tributo. Colho o que está referido no art. 1º da Lei 8.137. Vejam como até na linguagem jurídica comum, digamos assim, está na Constituição e todo mundo que escreve sobre o princípio da legalidade diz: só a lei pode criar tributo. Qual tributo? Tributo como entidade colocada no plano da abstração jurídica. Tributo como tal colocado no plano do regramento jurídico. Só a lei pode criar. Quando se diz que o fato é gerador do tributo, então vem a pergunta: “você não disse agora que só a lei pode criar?”. E como agora é um fato que cria? Porque é outro tributo. É um tributo como realidade factual. É o tributo colocado no plano da concreção do direito.

Existe uma norma elaborada pelo legislador, que cria o tributo no plano da abstração. Acontece o fato descrito na norma que faz nascer o tributo como realidade concreta, isto é, o dever jurídico de pagar determinada quantia ao Fisco. É a supressão desse segundo tributo que constitui crime. Devemos entender por supressão do tributo a ocultação do fato que faz nascer o dever de pagá-lo. Ocultação no sentido de impedimento de que o conhecimento do fato seja alcançado pela autoridade de administração tributária pelas vias ordinárias.

A autoridade pode extraordinariamente tomar conhecimento, até porque, se não o fizer, não será desencadeado o procedimento contra o contribuinte. Ela tomou conhecimento, mas por uma via que não é a ordinária ou através de um exame da fiscalização. Porém, deveria ter tomado conhecimento daquele fato por uma via ordinária – normalmente, mas não necessariamente, a declaração feita pelo contribuinte. Entendo, por exemplo, que se alguém deixa de incluir na declaração de rendimentos determinado valor recebido de uma fonte idônea, a qual informa para o Fisco os pagamentos que fez, esse tributo pode ser cobrado do contribuinte, mas este não pode ser considerado criminoso. Ele não suprimiu o tributo porque restou uma via ordinária de informação para o Fisco, que foi utilizada normalmente e através da qual o tributo devido pode ser cobrado. Portanto, não restou configurado

o crime contra a ordem tributária. Naturalmente, desses exemplos que estou colocando ressaltam situações muito curiosas, em que realmente a interpretação da lei é muito importante, para que não se considere crime contra a ordem tributária qualquer conduta do contribuinte que não configure uma supressão do tributo. É um erro na interpretação da lei tributária.

Alguém não pagou, não declarou e não escriturou determinado tributo, porque entendeu que naquela situação não era devido. Houve um erro na interpretação da lei tributária, que jamais poderá implicar a configuração do crime. Esse argumento foi acolhido pelo Supremo Tribunal Federal há algum tempo, quando essa questão era ainda muito discutida. Fiquei muito feliz porque vi o STF acolhendo uma tese que eu vinha defendendo. E, o que foi melhor, o Supremo acolheu-a a pedido do chefe do Ministério Público Federal. Portanto, qualquer membro do Ministério Público que adote um entendimento diferente está discordando de seu próprio chefe. Por que o Supremo decidiu assim?

Havia um contribuinte, diretor de uma empresa na época do fato, que, no momento do questionamento junto ao Supremo, era deputado federal. A ação penal contra ele tinha que se iniciar no STF. O Ministério Público, em vez de oferecer a denúncia, pediu o arquivamento, dizendo estar configurado um erro na interpretação da lei tributária, porque a empresa defendia, no juízo cível, que aquele tributo não era devido. No caso, a empresa sustentava que tinha direito a determinado crédito do ICMS. E a Fazenda, o contrário. Como a empresa afirmava que tinha direito ao crédito, vinha usando-o e, conseqüentemente, pagando ICMS num valor menor que pagaria se não usasse os créditos. O Supremo diz que isso não configura crime. Mesmo tendo a empresa perdido a questão no juízo cível, o Supremo entendeu que havia uma dúvida na interpretação da lei tributária e que o erro na interpretação da lei tributária jamais poderá configurar crime. A fraude é um elemento essencial do tipo no crime contra a ordem tributária. Sem fraude, não há crime.

Examinando um pouco mais a questão do prévio exaurimento da via administrativa e considerando a colocação de alguns



colegas, verifiquei que valia a pena me aprofundar nessa questão. Primeiro, o argumento dos que, desde o começo, defenderam a possibilidade da propositura de ação penal, independentemente da manifestação da autoridade administrativa. Os que defendem essa possibilidade dizem que a instância judiciária é independente da administrativa. E que essa independência das instâncias seria incompatível com a tese do necessário prévio exaurimento da via administrativa. Na verdade, a exigência do prévio exaurimento da via administrativa não tem nada a ver com a independência das instâncias; estas continuam independentes. Embora possa o juízo cível anular a decisão administrativa, o juízo penal não vai interferir na instância administrativa. Portanto, nem o juiz interfere na decisão da autoridade administrativa, nem a instância administrativa interfere no juízo penal. O que ocorre é que a existência de um tributo devido é um elemento normativo do tipo. Quando uma lei define um tipo penal, utiliza conceitos que podem dizer respeito a uma realidade física, que todos podem conhecer, independentemente do domínio da linguagem. Tais conceitos podem ser adotados na definição do tipo, os chamados elementos normativos. É esse o caso.

Por que tributo é um elemento normativo? Porque é um conceito que só se consubstancia em função de uma norma jurídica que está no sistema, se entendermos que tributo não é aquele como tal afirmado pela autoridade à qual o sistema jurídico deu competência para dizer se o tributo existe ou não, se é devido ou não. A ordem jurídica deu a uma autoridade competência para dizer isso. Então, tributo só pode ser isso. Não é possível um tributo que não seja aquele afirmado pela autoridade administrativa. O art. 142 do Código Tributário diz que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento”. Então, só a autoridade administrativa pode dizer se estamos ou não diante de um tributo devido, que eventualmente pode ter sido suprimido ou reduzido. Alguém poderia dizer: “Ah, mas a autoridade administrativa pode ser corrupta e o Ministério Público não pode depender de autoridade administrativa corrupta. O Ministério Público tem que promover ação penal”. “Ah, então, é

assim? O dono do poder, o Ministério Público, oficia para a autoridade administrativa: ‘tomei conhecimento de tais e tais fatos e quero saber por que é que Vossa Senhoria não constituiu o crédito tributário contra beltrano ou sicrano.’” Por que não? Por que as autoridades não podem se intercomunicar para esclarecer essas questões? Podem e devem.

O art. 11 da Lei 8.137 diz que qualquer pessoa pode levar ao conhecimento da autoridade o cometimento de um crime contra a ordem tributária. Digamos que um cidadão fez uma denúncia anônima para o Ministério Público e mandou alguns documentos para comprovar. O Ministério Público está convencido de que há um tributo devido, que a autoridade administrativa não cuidou de lançar. Então, deve officiar à autoridade administrativa e perquirir sobre o lançamento. Se a autoridade administrativa nada responder ou der uma resposta que não seja convincente para o membro do Ministério Público, este poderá oferecer a denúncia, também contra a autoridade, porque ela descumpriu o seu dever de lançar. Aí é que está o problema. Não é possível apertar só o cidadão que sonegou o tributo. Existe uma autoridade pública que é responsável pelo lançamento tributário. O art. 142 do CTN diz que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional. A autoridade pode declarar: “Foi um suborno. O contribuinte praticou um suborno”. O contribuinte é penalizado e a autoridade não. Penso que a ordem jurídica deve valer para todos, não só para A ou B. Se o Ministério Público, que é um defensor da ordem jurídica – e deve mesmo defender a ordem jurídica –, está convencido de que ocorreu um fato que gera a dívida de um tributo e esse tributo não foi lançado, comunica à autoridade e pede providências. Se a autoridade não tomar providências, o Ministério Público pode entrar com uma ação, mas deve também denunciar a autoridade que se omitiu no caso e, portanto, ensejou a consumação do ilícito tributário por parte do cidadão.

Outra questão muito colocada pelos que se manifestavam contra a necessidade de prévio exaurimento da via administrativa é a da prescrição. “Se tiver que esperar o julgamento administrativo final, definitivo, para poder denunciar, o crime vai prescrever e



a criminalização vai se tornar inútil, porque vai ocorrer a prescrição.” Sobre isso, existe uma questão curiosa, que merece ser analisada para que possamos firmar uma posição com mais segurança. Antes da Lei 8.137, a Lei 4.729, que é de 1965, definiu o crime de sonegação fiscal. Alguns membros do Ministério Público ofereciam denúncia e alegavam cometimento do crime de sonegação fiscal. Como o réu era primário, defendia-se dizendo que estava prescrita a ação. Para esse tipo de criminoso, cabia exclusivamente a pena de multa, não havia pena prisional. Segundo o Código Penal, quando a pena era exclusivamente de multa, a prescrição acontecia em dois anos. Era praticamente impossível uma denúncia vingar porque, quando o Ministério Público entrava com a ação penal, o fato já havia acontecido há mais de dois anos, portanto estava prescrito. Na época, o Tribunal Federal de Recursos decidiu que estava consumada a prescrição, portanto a ação penal não podia prosperar. O que fez o membro do Ministério Público? Ele é um ser humano como qualquer outro e é falível como qualquer um de nós. Procurou uma forma, embora não fosse juridicamente consistente, de contornar essa dificuldade e começou a denunciar os réus por crime de falsificação de documento público. A pena é maior e, portanto, não haveria prescrição. Os advogados de defesa arguíram, e o Tribunal, afinal, acolheu o princípio da especialidade. Não há dúvida de que na maioria dos casos ocorre falsificação de documento público. Mas, como existe um tipo específico, este prevalece sobre o tipo geral. É o princípio da especialidade. Isso é interessante porque é válido em todo o direito penal. Quando houver um tipo específico, a definição que prevalece é a do tipo específico. Isso vem da Teoria Geral do Direito. Confira em Norberto Bobbio os critérios de superação das antinomias do sistema.

Enfim, o princípio da especificidade foi utilizado, e o Tribunal acolheu a tese de que era um tipo específico, portanto não havia como defender essa tese. Isso é muito interessante porque, nos crimes tributários, houve vários problemas. Em alguns casos, o antigo Tribunal Federal de Recursos e o Supremo Tribunal Federal foram muito “malvados” com o cidadão, como, por exemplo, com o Decreto-lei 157, o chamado crime de apropriação indébita. Por

sinal, hoje ainda subsiste a questão. Embora haja outros aspectos para serem discutidos, a primeira questão que se colocou foi a inconstitucionalidade do Decreto-lei 157, que definia o crime de apropriação indébita. O Tribunal decidiu que o decreto-lei não havia criado um tipo penal, pois apropriação indébita é um tipo que está no Código Penal. O Decreto-lei 157 simplesmente explicitou que se configuraria apropriação indébita em caso de não recolhimento do tributo.

Os advogados que defendiam os acusados nessas ações passaram a adotar uma estratégia de defesa. Eu havia inclusive dito isso num artigo que publiquei: “para se consumar o crime de apropriação indébita, é preciso que esteja presente o elemento dolo específico”. Ou seja, *rem sibi habendi*. É preciso que haja a vontade de fazer próprio o que é alheio. Quando o empresário deixa de recolher o tributo, mas escritura os fatos nos seus livros fiscais e contábeis, é como se dissesse: “devo e não nego, pago quando puder”. É óbvio que, se os fatos estão escriturados, inclusive os débitos para a Fazenda, o empresário está explícita e ostensivamente afirmando que aquele valor não é dele, ele está devendo. Então, naturalmente, não se configuraria apropriação indébita.

O mais curioso é que, no Tribunal Federal de Recursos, prevaleceu a decisão de que o Decreto-lei 157 não era inconstitucional, porque ele não havia tratado de matéria penal, não havia regulado tipo penal. A Constituição Federal não autoriza decreto-lei em matéria penal. E, na primeira colocação, o Tribunal disse não, o decreto-lei não trata de matéria penal. Depois, julgando outras questões, em outras turmas, e colocada a tese de que, na apropriação indébita tipificada no Código Penal, o *animus* de ser apropriada a coisa alheia era um elemento essencial do tipo, o Tribunal disse que o decreto-lei tinha criado um tipo novo, não era o tipo do Código Penal, e condenou os réus que estavam denunciados. Isso é efetivamente inadmissível, mas prevaleceu o que o Tribunal decidiu.

Naturalmente, lançamento é o ato pelo qual a autoridade administrativa competente afirma que o tributo é devido. Essa autoridade, no processo administrativo, tratará dos fatos, apreciará a



defesa do contribuinte e se, afinal, concluir que o contribuinte não tem razão, aí, sim, a partir dali poderá mandar para o Ministério Público a informação dando conta do cometimento do crime, para que ocorra a ação penal. Existe inclusive uma multa administrativa exagerada que tem como pressuposto a fraude. Suscita-se a questão da prescrição. “Não é possível esperar porque, senão, os crimes contra a ordem tributária vão morrer todos na prescrição.” Lembro-me muito bem da posição adotada por Carlos Velloso, quando ainda ministro do Tribunal Federal de Recursos e depois no Supremo Tribunal Federal, de que esse é um argumento que não tem nenhuma consistência, porque, se nós estamos sustentando que a ação penal só é possível quando ocorre o julgamento administrativo definitivo, pelo princípio da *actio nata*, sua prescrição só pode começar daí. Não é possível entender que se dá a prescrição se o Ministério Público estava juridicamente impossibilitado de oferecer a denúncia. A prescrição só se consuma com a inércia, que se configura quando alguém pode fazer alguma coisa e não faz. Mas, se não fez porque não podia, não houve inércia. Então, na verdade, o argumento da prescrição cai totalmente por terra, porque no crime contra a ordem tributária a prescrição só começa com a decisão administrativa definitiva, que permite o oferecimento da ação penal.

Outra questão também muito interessante diz respeito ao problema da responsabilidade penal. Infelizmente, a jurisprudência ainda é vacilante e quem advoga nessa área tem muito trabalho para superar certas questões que são colocadas neste item. Refiro-me à questão da responsabilidade penal quando o crime acontece no âmbito da pessoa jurídica. Tomei conhecimento de várias situações em que todos os diretores da sociedade – anônima, limitada ou seja de que tipo for – são denunciados como réus na ação penal, sem a individualização da conduta de cada um. Surge a questão: é possível esse tipo de responsabilização penal?

Quando comecei a estudar esse assunto, pensava que era uma forma de apresentação da chamada responsabilidade objetiva. Segundo o colega Alberto José Tavares Vieira da Silva, então juiz do Tribunal da 1ª Região, “é muito pior. Isso é a consagração da responsabilidade por fato de outrem”. Alguém é penalmente

responsabilizado por uma conduta que não é dele, que é de outra pessoa, ainda que seja de um colega de diretoria. É muito comum nas empresas o diretor financeiro não tomar conhecimento do que é da atribuição do diretor administrativo, ou o presidente não tomar conhecimento do que acontece numa área de determinada diretoria. Aquela conduta que configurou o crime contra a ordem tributária pode estar no âmbito de uma diretoria e os demais diretores podem ou não ter tomado conhecimento dela.

Como profissional de contabilidade, tive um exemplo muito eloquente disso. Uma empresa atacadista de açúcar, do Ceará, me contratou para fazer uma auditoria na filial que mantinha em Belém. Tudo começou numa reunião social, quando um amigo do presidente da empresa me interpelou: “Rapaz, tu ‘tá’ ficando sabido, hein?”. Perguntei: “Por quê?”. “Tu ‘tá’ enganando o Fisco, ‘tá’ fazendo um ‘subfaturamentozinho’ lá na filial de Belém, não é?” E desconversou, rindo. Achou que não era o ambiente adequado para conversar sobre aquele assunto. Logo depois me chamou. Eu trabalhava em um escritório de contabilidade que dava assessoria para a empresa dele. Pediu-me para ir a Belém examinar os livros e as notas fiscais do açúcar, que tinha vários preços, conforme a qualidade, mas, para determinada qualidade, mantinha sempre um preço uniforme. A denúncia era de que naquela filial estariam fazendo um subfaturamento. Determinados clientes, de maior porte, vendiam o açúcar por um preço bem menor do que o preço usualmente praticado. Fui até lá. O gerente da filial me recebeu muito bem. Convidou-me para jantar e, depois da quarta ou quinta dose de uísque, abriu o jogo: “Doutor, eu sei o que o senhor veio fazer aqui”. “Pois é, rapaz, eu vim examinar os livros para ver se tem alguma coisa errada, para a gente evitar alguma multa.” “Foi não, doutor, o senhor veio aqui verificar se eu estou furtando e eu estou.” “Como é, rapaz?” “É isso mesmo, porque eu não vou ficar ganhando o salário miserável que me pagam.” Descobri, então, que ele realmente estava fazendo aquele subfaturamento, por iniciativa própria. O dinheiro era depositado numa conta bancária pessoal dele. Depois de contar tudo, ele disse: “Agora, tem uma coisa: se me apertarem, eu vou na Receita Federal e



digo que foi o presidente que me mandou fazer”.

Cada um de nós se coloque na condição de funcionário público, recebendo essa informação do gerente de uma filial. Aí eu pergunto: em quem vocês acreditariam, no gerente da filial, que fazia o subfaturamento e dizia que era o diretor que mandava, ou no diretor que disse que não sabia de nada? Vejam como a questão é extremamente delicada. Responsabilizar penalmente alguém por uma conduta que não se sabe se foi ele que praticou concretamente. A conduta era evidente, mas ele poderia ser penalmente responsável por ter mandado adotar aquele procedimento, tanto que, na época, a minha sugestão para a diretoria da empresa, acolhida e posta em prática, foi fazer um acordo com o gerente. “Não, rapaz, tu `pede´ para sair e ninguém vai mexer contigo. Tu `devolve´ tanto – já tinha um valor muito grande na conta dele –, fica com tanto para ti e está resolvido o problema.” Porque, se a gente fosse apertar o infeliz, ele iria à Receita Federal denunciar e dizer que tinha sido a empresa. E a Receita Federal iria deixar de adotar um procedimento contra a empresa? Não iria. E o caso iria terminar em crime contra a ordem tributária atribuída ao diretor que nem sequer sabia do ocorrido. Quer dizer, a empresa estava sendo furtada e o diretor ainda iria para a cadeia por crime contra a ordem tributária.

Não estou dizendo que a gente deva sempre aceitar que o diretor não sabia. Estou dizendo que este é um fato que exige uma apuração muito bem-feita, para que se possa constatar o que realmente aconteceu e se possa promover a ação penal contra o verdadeiro responsável pelo crime. Para concluir, eu diria que a fraude é sempre um elemento integrativo do tipo penal, não basta o erro na interpretação, não basta um equívoco qualquer. Conhecidos os fatos, é preciso que haja fraude. A fraude é um elemento essencial na configuração do crime contra a ordem tributária. Se não houver fraude, a penalidade cabível é a administrativa fiscal. A penalidade administrativa tributária exige o pagamento de multa. A pena criminal pressupõe a constatação do elemento fraude, senão não existe o crime contra a ordem tributária. A fraude tem que ser comprovada através de elementos objetivos, de dados materiais.

Em relação a essa modernidade de tornar tudo virtual, tenho dúvidas muito sérias sobre como comprovar determinados fatos. Alguém consegue entrar no computador do outro e mexer nos dados que estão lá. Como comprovar isso? Eu tinha um filho, morto prematuramente num acidente, que usava muito o computador. Ele dizia: “pai, o computador é o bicho mais burro do mundo. Se você der uma ordem para ele e um dos elementos estiver trocado, ele não vai entender, não vai cumprir sua ordem”. Mas é também o bicho mais bem mandado do mundo. Para o computador nada é impossível. Se você souber mandar, ele faz tudo. Tem gente inclusive entrando nos computadores da NASA, mexendo nos dados e rindo, porque não se sabe quem fez aquilo. Tenho reservas muito sérias em relação ao problema da comprovação da fraude depois que se resolveu virtualizar todos os documentos na relação tributária. No entanto, é assim que tem acontecido.

Para ver como todo conceito pode ser discutido, de acordo com a Súmula Vinculante 24 do STF, “não se tipifica crime material contra a ordem tributária previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137, antes do lançamento definitivo do tributo”. Li um artigo de um advogado de São Paulo, muito conhecido e respeitado, no qual ele sustenta que essa súmula tem uma redação insuficiente, que vai gerar muitos problemas porque, segundo ele, “não existe lançamento provisório, todo lançamento é definitivo; a própria súmula diz: ‘lançamento definitivo do tributo’”. Discordo dessa colocação do professor, porque penso que a súmula deve ser interpretada tendo em vista todos os precedentes dos quais ela decorreu. Quando o Supremo resolveu formular a Súmula 24, já havia julgado diversos casos em que essa questão era colocada. Só com o exame desses casos, vendo como o Supremo decidiu, é que se pode interpretar adequadamente o que está escrito na súmula.

Se examinarmos todas as decisões do Supremo Tribunal Federal sobre essa questão que deram lugar à formação da súmula, certamente concluiremos que lançamento definitivo significa o que não pode mais ser discutido perante a autoridade administrativa. Já foram esgotadas todas as possibilidades de questionamento na via administrativa, não dá mais para discutir. Então, esse lança-



mento é considerado definitivo. Realmente, todo lançamento é definitivo no sentido de que só é feito uma vez. Depois, o que pode ser feito é uma correção do lançamento, ou ele é anulado, ou é corrigido para reduzir o valor correspondente, mas o lançamento é o mesmo. É por isso que se diz que todo lançamento é definitivo.

Questiona-se também, em relação a essa súmula, que está dito “crime material”. Sei que isso não está dito na súmula, não estou afirmando que o que vou dizer é conteúdo da súmula, mas entendo que não é só o lançamento no sentido estrito que tem de ser definitivo, o questionamento do problema perante a autoridade administrativa também. Pode ser que se trate do cabimento ou não de uma multa tributária que afinal pode resultar num lançamento. O crime, aqui conceituado como material, é aquele que os penalistas chamam também de crime de resultado. Não basta a conduta, é preciso que, da conduta descrita na lei, se chegue a um determinado resultado, a um determinado conteúdo. Sem isso, não existe o crime. Então, a conduta descrita num dos incisos do art. 1º da Lei 8.137, da qual não resultou a supressão ou redução do tributo, não configura crime contra a ordem tributária, por isso não é um crime material. Mas é claro que todos os conceitos são discutíveis, todas as opiniões são questionáveis. Mais de uma vez, já mudei de opinião em face de discordâncias.

Eu sustentava, por exemplo, que empréstimo compulsório é um tributo. O professor Eros Roberto Grau, em Fortaleza, no curso de mestrado da Universidade Federal do Ceará, convenceu-me de que não é. Hoje estou convencido de que empréstimo compulsório não é tributo. Isso tem tudo a ver com a nossa matéria porque, se a conduta de alguém diz respeito à supressão ou à redução do valor de um empréstimo compulsório, é possível discutir que este não é tributo, logo não está incluído no tipo do art. 1º da Lei 8.137. Causa curiosidade o fato de empréstimo compulsório não ser tributo. Por que será? Porque empréstimo compulsório não transfere riqueza do particular para o Estado, não transfere nenhum centavo em termos de riqueza, transfere em termos de finanças. Por que não transfere riquezas? Porque, a cada pagamento que alguém faz de um empréstimo compulsório, o simples fato de pagar gera para

ele o crédito. Alguém pode dizer: “Mas existem os impostos restituídos”. Não se trata de imposto restituível, mas de empréstimo, que é um conceito antigo e conhecido no direito em geral. O ato de emprestar significa adquirir um crédito, tanto que quem tiver uma noção de contabilidade pode pensar em como é que o contador escritura um empréstimo compulsório. Ele não pode jamais escriturar um empréstimo compulsório como despesa, mas fazê-lo tendo como contrapartida uma conta que vai para o ativo realizável, que é um direito que a empresa passa a ter a receber.



O Mercador de Veneza: A justiça em Shakespeare

Palestra apresentada no curso “A justiça na literatura, teatro, cinema e artes visuais”,
no auditório da EMAG, em 18/03/2011

MÁRCIA HOFFMANN DO AMARAL E SILVA TURRI*



EMAG

REVISTA ACADÊMICA
JANEIRO | JUNHO 2011

* Juíza Federal e doutoranda em Ética e Filosofia Política pela Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo.