



**PATRICK MAGALHÃES TEIXEIRA**

# **A PRISÃO NOS DELITOS TRIBUTÁRIOS**

Brasília  
2013

**PATRICK MAGALHÃES TEIXEIRA**

## **A PRISÃO NOS DELITOS TRIBUTÁRIOS**

Monografia apresentada à Banca examinadora do Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP como exigência para obtenção do grau de especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas.

Brasília  
2013

## FICHA CATALOGRÁFICA

Teixeira, Patrick Magalhães

A Prisão nos Delitos Tributários / Patrick Magalhães Teixeira.- Brasília [S.n], 2013.

46 f.

Trabalho para obtenção do Título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas.

1. Prisão por dívida tributária. A privação da liberdade como sanção tributária. A vedação Constitucional da prisão por dívida. I. Título.

CDU – XXX.XX

Proibida a reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio eletrônico ou mecânico, inclusive através de processos xerográficos, sem permissão expressa do Autor. (Artigo 184 do Código Penal Brasileiro, com a nova redação dada pela Lei n.º 8.635, de 16-03-1993).

**PATRICK MAGALHÃES TEIXEIRA**

**A PRISÃO NOS DELITOS TRIBUTÁRIOS**

Monografia apresentada à Banca do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP, como exigência para obtenção do grau de especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_, com menção \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_\_).

**Banca Examinadora**

---

*Examinador(a)*  
*Instituto Brasiliense de Direito Público*

---

*Examinador(a)*  
*Instituto Brasiliense de Direito Público*

Dedico aos meus pais, professores,  
minha esposa e a todos que me ajudaram  
na realização do trabalho.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a minha família, em especial ao meu pai que é aquele que me inspira e que me serve de exemplo; a minha mãe que é sinônimo de força, carinho e amor; e a minha mulher Priscilla, pessoa de vital importância para minha vida que me apoia e me dá energia para batalhar pelo meu sucesso.

“Se não puder se destacar pelo talento  
vença pelo esforço.”

Dave Weinbaum

## RESUMO

O estudo tem por objetivo uma análise dos aspectos relevantes sobre a sanção de privação da liberdade e sua viabilidade para se penalizar àquele que comete um delito tributário e a devida base legal que autoriza a pena prisional. A evolução história dos crimes tributários e suas sanções bem como o poder-dever de punir do Estado. A análise se baseia na tese de que a obrigação tributária tem caráter patrimonial e, desta forma, seria inviável a prisão do devedor de tributos. Em se reconhecendo a legitimidade da prisão contra os crimes tributários o presente estudo procura demonstrar qual o bem jurídico tutelado nesses crimes e o seu respectivo alcance, bem como as garantias constitucionais que asseguram a proteção contra abusos e condenações arbitrárias. A pesquisa se limita na verificação dos requisitos que poderiam viabilizar uma sanção prisional e em que circunstâncias poderiam ocorrer, bem como a posição doutrinária e jurisprudencial sobre o tema.

Palavra-chave: Prisão por dívida de tributos. A prisão por dívida e seus aspectos Constitucionais.

## SUMÁRIO

|   |           |
|---|-----------|
| <b>INTRODUÇÃO</b> .....   | <b>9</b>  |
| <b>1 O PODER PUNITIVO DO ESTADO</b> .....   | <b>11</b> |
| 1.1 A PENA DE PRISÃO COMO SANÇÃO .....  | 12        |
| 1.2 DA PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA .....  | 14        |
| 1.3 A CONSTITUIÇÃO DE 1988 E A PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA.....   | 15        |
| 1.4 AS GARANTIAS CONTRA INFRAÇÕES IRRELEVANTES .....  | 17        |
| <b>2 DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS</b> .....  | <b>20</b> |
| 2.1 DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL .....                                   | 20        |
| <b>3 DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS</b> .....   | <b>23</b> |
| 3.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS CRIMES FISCAIS NO BRASIL.....  | 23        |
| 3.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE OS CRIMES CONTRA A ORDEM<br>TRIBUTÁRIA PREVISTOS NA LEI nº 8.137/90.....    | 25        |
| <b>4 AS SANÇÕES NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS</b> .....  | <b>27</b> |
| 4.1 SANÇÕES ADMINISTRATIVAS .....   | 28        |
| 4.2 SANÇÕES PENAIS.....   | 29        |
| 4.3 SANÇÕES TRIBUTÁRIAS .....   | 29        |
| <b>5 A CRIMINALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E SEUS PRESSUPOSTOS PARA<br/>VIABILIZAR A PENA DE PRISÃO</b> ..... | <b>32</b> |
| 5.1 O LANÇAMENTO COMO PRESSUPOSTO DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS .....                                      | 32        |
| 5.2 A PRISÃO POR DÍVIDA TRIBUTÁRIA .....  | 36        |
| 5.3 O BEM JURÍDICO RELEVANTE NA SEARA TRIBUTÁRIA E A<br>VIABILIDADE DA PRISÃO.....                  | 40        |
| <b>CONCLUSÃO</b> .....  | <b>43</b> |
| <b>REFERÊNCIAS</b> .....  | <b>45</b> |

## INTRODUÇÃO

Ganha importância o estudo das normas e princípios concernentes aos crimes contra a ordem tributária e suas sanções, em especial a privativa de liberdade, em face da busca incessante do Estado em arrecadar tributos e combater a sonegação fiscal.

Os crimes tributários assumem vital relevância porque afetam a capacidade de arrecadação de tributos pelo Estado através de condutas capazes de burlar o devido repasse aos cofres públicos, que são indispensáveis, pois os tributos são a primeira fonte de recursos do ente, constituindo o principal item da receita.

Em um esforço para o combate a sonegação fiscal alguns abusos são cometidos contra o contribuinte e violados princípios constitucionais como: a dignidade da pessoa humana, liberdade e o devido processo legal. Para solucionar os crimes relacionados à sonegação várias leis foram editadas visando penalizar àqueles que, de alguma forma, pratiquem condutas descritas na norma como sendo crime, levando as sanções de multa ou privação de liberdade.

A preocupação do tema refere-se ao fato de se saber se uma infração tributária poderia levar a uma sanção penal pelo simples fato de o contribuinte deixar de pagar tributos ou usar de meios fraudulentos para se eximir da obrigação tributária.

Escudado pelos princípios moralistas, axiológicos e políticos, há aqueles que acreditam inexistir fatores concretos que justifiquem a tutela penal dos ilícitos tributários, tendo como fundamento a proibição, tanto pela Constituição Federal e pelo Pacto de San Jose da Costa Rica, da prisão civil por dívida. Os defensores desta tese creem que o tributo constitui uma dívida ordinária, sendo que a cominação de pena seria uma forma de ofuscar as verdadeiras intenções arrecadatórias do Estado.

Existe argumento de que a pena criminal, para os delitos tributários, não deve ser protegida pelo Direito Penal e suas sanções, uma vez que a ofensa ao bem jurídico protegido pelos crimes fiscais não teria condão de produzir lesividade suficiente a incriminação. Essa posição discriminante é justificada pela concepção

de que o bem-jurídico dos crimes fiscais adquire feições meramente patrimoniais, objetivando salvaguardar apenas a arrecadação fiscal.

Em contrapartida, parte significativa da doutrina tem vociferado pela legitimidade dos delitos fiscais e suas devidas sanções, sobretudo em razão das peculiaridades do bem jurídico protegido, tendo como fundamento de que a norma penal destina-se a salvaguardar interesses difusos, não individualizados.

É com esse objetivo que o presente estudo abordará uma análise sobre os crimes contra a ordem tributária e se as condutas ilícitas, especialmente às relacionadas à lei 8.137 de 27.12.1990, devem sofrer a sanção da privação da liberdade ou se tal medida caracteriza-se como desproporcional ao bem jurídico tutelado.

Aspecto importante para a tipificação do crime e a efetiva aplicação da sanção está em se analisar se é necessário que se esgote a via administrativa, para só então procurar a via judicial, ou se esse pressuposto estaria contrariando a Constituição Federal que assegura a todos o ingresso diretamente no judiciário a fim de pleitear seus direitos.

O estudo se deterá aos pressupostos viabilizadores de uma sanção penal, a necessidade de se esgotar a via administrativa para a ação penal, o poder-dever de punir do Estado e a devida legitimidade da sanção tributária.

## 1 O PODER PUNITIVO DO ESTADO

O Estado, como organização social, passa pela noção da existência de um poder, que pode ser definido como sendo a concreta possibilidade de obrigar alguém a fazer alguma coisa, podendo, inclusive, ser contra a sua vontade. Para a sociologia, o poder é a habilidade de impor sua vontade sobre a vontade dos outros.

Esse poder pode ser exercido de várias maneiras e visando vários fins, sendo que, quando a referência é o poder do Estado, este só se torna viável se atrelado a uma norma que a viabilize. A lei como veículo simbólico e impessoal é o meio pelo qual se pode impor o poder e que legitima a autoridade do Estado perante a sociedade, porém, esse poder não pode ser arbitrário ou desprovido de fundamento. Cesar Beccaria, em 1763, já limitava o poder punitivo Estatal quando afirmou:

Toda pena que não derive da necessidade absoluta é tirania. (...) todo ato de autoridade de homem para homem que não derive da necessidade absoluta é tirânico. (...) o direito soberano de punir dos delitos se funda sobre a necessidade de defender o depósito do bem comum das usurpações particulares; e tanto mais justa são as penas quanto mais sagrada e inviolável é a segurança e maior a liberdade que o soberano garante aos súditos. (...) todas as penas que ultrapassem a necessidade de conservar esse vínculo são injustas por sua própria natureza.<sup>1</sup>

O poder, com a finalidade de impor e disciplinar, é indissociável do direito e este se apresenta como regulador do poder punitivo. O meio pelo qual o Estado se utiliza para fazer valer sua imposição perante os membros da sociedade é a pena, e esta será aplicada quando alguém infringir normas legais impostas pelo mesmo ente que legisla a norma punitiva, o Estado.

Essa pena, no atual estágio democrático contemporâneo, só deve ser imposta quando uma norma for violada e, mesmo assim, a sanção somente terá incidência após o devido processo legal, vale dizer, em processo no qual sejam asseguradas ao acusado todas as garantias necessárias a evitar punições injustas. A Constituição Federal de 1988 é pródiga em garantias a quem sofrer violações de direitos, onde, em vários incisos de seu art. 5º enumeram garantias destinadas a proteger o indivíduo contra os abusos no exercício do poder-dever de punir do Estado além de outros dispositivos espalhados no corpo da Carta Constitucional.

---

<sup>1</sup> BECCARIA, Cesare. *Dos delitos e das Penas*. 3. ed., São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 42 e 43.

Dentre as diversas garantias asseguratórias de abusos e sanções destacam-se a da legalidade e a do devido processo legal, a dizer que “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”<sup>2</sup> e a de que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.”<sup>3</sup>

### 1.1 A PENA DE PRISÃO COMO SANÇÃO

A pena de prisão (do latim vulgar *prensione*, derivado do latim clássico *prehensione* - ato de prender) designa o ato de prender ou capturar alguém.<sup>4</sup> Trata-se de um poder conferido ao Estado e devidamente reconhecido por lei.

A pena de prisão, como é conhecida nos dias de hoje, é o lugar onde o indivíduo, acusado por algum crime, é condenado a se recolher em um estabelecimento próprio, isolado da sociedade civilizada e que, com essa sanção, deverá pagar pelo mal que fez e, depois de cumprido seu carma, terá direito a liberdade.

O instituto da prisão, como medida de pena pelo descumprimento de uma norma, é relativamente recente. Antigamente as penas tinham caráter de crueldade, onde a condenação era o enforcamento, esquartejamento, cremação, dentre outras. O estudo do filósofo francês Michel Foucault, em sua obra “Vigiar e Punir”, publicada em 1975, analisou as diversas formas de punição.

Como medida de correção, o suplício tinha a função jurídico-político e sua característica marcante era o castigo corporal: “o suplício não restabelecia a justiça, reativava o poder. No século XVII, e ainda no começo do XVIII, ele não era, com todo o teatro de terror, o resíduo ainda não extinto de outra época. Suas crueldades, sua ostentação, a violência corporal, o jogo desmesurado de forças, o cerimonial cuidadoso, enfim todo o seu aparato se engrenava no funcionamento político da penalidade.”<sup>5</sup>

Em momento posterior a pena corporal foi sendo substituída, de forma gradativa, pela prisão. A prisão apresentava-se com uma feição de humanidade:

---

<sup>2</sup> BRASIL. Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso XXXIX.

<sup>3</sup> BRASIL. Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso LIV.

<sup>4</sup> Dicionário Aurélio, verbete *prisão*

<sup>5</sup> FOUCAULT, Michel. *Vigiar e Punir*, trad. Raquel Ramallete. Petrópolis: Ed. Vozes, 2004, p. 41.

a forma geral de uma aparelhagem para tornar os indivíduos dóceis e úteis, através de um trabalho preciso sobre seu corpo, criou a instituição-prisão, antes que a lei a definisse como a pena por excelência. (...). A prisão, peça essencial no conjunto das punições, marca certamente um momento importante na história da justiça penal: seu acesso á *humanidade*.<sup>6</sup>

Percebe-se que a prisão, nesse estágio de evolução, foi vista como sendo um benefício ao indivíduo que não mais sofreria penas corporais ou de morte. A privação da liberdade, mesmo tendo um caráter de progresso em relação às penas corporais, só deve ser manejada se prevista explicitamente em Lei. Já asseverava Cesare Beccaria:

um erro tão comum quanto contrário ao fim social, que é o sentimento da própria segurança, consiste em deixar ao magistrado executor das leis o arbítrio de prender um cidadão, de tirar a liberdade a um inimigo sob pretextos frívolos e de deixar um amigo impune apesar dos mais fortes indícios de culpabilidade. (...) somente a lei pode determinar os casos em que um homem merece uma pena.<sup>7</sup>

No contesto atual, a pena de prisão revela uma vertente da reinserção social, que não se baseia apenas em proteger a sociedade daqueles que cometeram atos contra a mesma. O Estado utiliza a pena como sanção para proteger determinados bem jurídicos, estes considerados os mais importantes e relevantes para a vida em sociedade. A finalidade da pena nada mais é que fazer justiça, sendo que a culpa do autor deve ser compensada com a imposição de uma mal, que é a pena.

Na Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, inciso LXI, reconhece a prisão em determinadas e limitadas hipóteses, quais sejam: “ninguém será preso senão em flagrante delito ou por ordem escrita e fundamentada de autoridade judiciária competente, salvo nos casos de transgressão militar ou crime propriamente militar, definidos em lei.”<sup>8</sup>

Diante do exposto percebe-se que o castigo, qual seja, a pena de prisão, só será viável para a proteção de bens jurídicos relevantes, ou seja, àqueles essenciais a vida e a paz social. Quando se infringe normas que não repercutem negativamente para toda a sociedade a sanção não pode ser a prisão, deve-se, nesta hipótese, procurar alternativas viáveis de cumprimento da infração.

---

<sup>6</sup> FOUCAULT, Michel. *Vigiar e Punir*, trad. Raquel Ramallete. Petrópolis: Ed. Vozes, 2004, p. 193.

<sup>7</sup> BECCARIA, Cesare. *Dos Delitos e das Penas*. São Paulo: Ed. Martins Fontes, 2005, p. 102/103.

<sup>8</sup> BRASIL. Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso LXI.

## 1.2 DA PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA

A prisão civil, a par de não decorrer de um ilícito definido como crime, é o meio de coagir pessoas a cumprirem certas obrigações de natureza patrimonial.

A evolução histórica da prisão civil por dívida surgiu em seus primeiros resquícios entre os egípcios, que acreditavam que os deuses eram testemunhas do pactuado entre o devedor e o credor e menosprezavam sua inadimplência. No código de Hamurabi, dispunha sobre a morte do devedor de dinheiro ou sementes e a escravidão de sua Família. No Direito Romano, versava a lei das XII Tábuas que era permitido à execução pessoal do devedor atendendo a certos requisitos.

Inclusive, no Novo Testamento, Evangelho de Mateus, capítulo 18, versículos 23 a 35, fica claro a existência da prisão do devedor até que honre sua dívida. Caso não haja o pagamento, tanto o devedor como sua família poderiam ser vendidos como escravos até que a dívida fosse paga. “o Novo Testamento de Nosso Senhor e Salvador Jesus Cristo (1989), segundo Mateus, capítulo 18, versículos 23 a 35, narra:

23 – por isso o Reino dos céus, assemelha-se a um rei que quis ajustar contas com os seus servidores.

24 – quando começou a exigir a prestação de contas, foi-lhe apresentado um que lhe devia dez mil talentos.

25 – não tendo com que pagar, ordenou o Senhor que o vendesse como escravo e também a esposa, os filhos e tudo o que possuía, para saldar a dívida.

26 – então o servidor se atirou ante seus pés e, prostrado, dizia-lhe: “Senhor, tem paciência comigo, e eu te pagarei tudo”.

27 – compadecido daquele servo, o Senhor o deixou ir livre e perdoou-lhe a dívida.

28 – depois que saiu, aquele servidor encontrou um de seus companheiros de serviço que lhe devia cem denários. Agarrando-o, sufocava-o, dizendo: “entrega-me o que me deves.”

29 – então o companheiro, atirando-se ante seus pés, suplicava-lhe assim: “tem paciência comigo, e eu te pagarei.”

30 – mas ele não atendeu. Foi e mandou encerrá-lo na prisão até que pagasse a dívida.

31 – vendo o que se passava, seus companheiros de serviço ficaram profundamente sentidos e foram contar ao Senhor tudo o que acontecera.

32 – então o Senhor o fez vir de novo a sua presença e lhe disse: “Servidor mau, perdoei toda esta dívida porque me suplicaste.

33 – não devia tu também ter compaixão de teu companheiro, como eu tive compaixão de ti?”

34 – cheio de ira, o Senhor o entregou aos algozes, até que pagasse toda a dívida.

35 – assim também vos tratará meu Pai celeste, se, no íntimo de vossos corações, não perdoardes cada um a seu irmão.<sup>9</sup>

Diferentemente da prisão criminal, onde tal sanção é imposta quando algum bem juridicamente relevante é violado, como a vida, integridade física, honra, dentre outros; na prisão civil tutela-se o cumprimento de uma dívida. Ademais, constitui ofensa à pessoa do devedor a sua submissão a estabelecimentos prisionais nocivos à dignidade da pessoa humana, posto que não tem a prisão civil a função punitiva encontrada na prisão criminal, já que visa, tão-somente, ao cumprimento de obrigação contratual, fundando-se em meio coercitivo de persuasão.

No que tange as Constituições Federais do Brasil, a prisão civil foi gradativamente sendo abolida tendo sua primeira previsão na Carta de 1934, como se segue:

A Carta de 1934, que, em seu art. 113, n. 30, dispunha que: não haverá prisão civil por dívida, multas ou custas. A Constituição de 1937 não tratou do tema, que teve nova disciplina constitucional com a Constituição de 1946, a qual ressalvou os casos do depositário infiel – como já previa o Código Civil de 1916 (art. 1.287) – e o de inadimplemento da obrigação alimentar (art. 141, §32). O mesmo tratamento foi dado pela Constituição de 1967 (art. 153, §17) e pela Emenda Constitucional n.1 de 1969: Não haverá prisão civil por dívida, multa ou custas, salvo o caso do depositário infiel ou do responsável pelo inadimplemento de obrigações alimentares, na forma da Lei.<sup>10</sup>

### 1.3 A CONSTITUIÇÃO DE 1988 E A PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA

Dispõe o art. 5º, LXVII da Constituição Federal que “não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel”. Diante do dispositivo, doutrina e jurisprudência debatem a fim de interpretar o conteúdo da proibição Constitucional.

A vedação da prisão civil por dívida foi expressa no *Pacto de San José da Costa Rica* (Convenção Americana sobre Direitos Humanos aprovada no Brasil pelo Decreto Legislativo 27, de 25.09.1992, e promulgada pelo Decreto 678, de 06.11.1992), em seu art. 7, n. 7, que vedou a prisão civil do depositário infiel, somente permitindo-a na hipótese de dívida alimentar. Percebe-se que tal tratado foi

<sup>9</sup> GARCIA, A.S. *et al.* UNOPAR Cient., Ciência Jurídica. Empres., Londrina, v.2, n.1, mar. 2001, pg 50/51.

<sup>10</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Ed. Saraiva, 2010. p. 787.

aprovado no Brasil apenas em 1992, posteriormente a Constituição vigente, e, por força da EC n. 45/2004, que acrescentou o §3º ao art. 5º da CF, "os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais". Logo, a contradição existe entre a Constituição de 1988 que admite a prisão do depositário infiel e o Pacto de São Jose da Costa Rica, no qual o Brasil é signatário, e que só admite tal sanção no caso de dívida alimentar.

Sucedede que os tratados anteriores sobre direitos humanos já ratificados, por não terem sido submetidos a esse quorum especial de votação, continuam vigentes como mera legislação inferior, sem possibilidade de alterar a CF. É o que ocorre com a prisão civil do devedor de alimentos e do depositário infiel, permitida expressamente pelo art. 5º, LXVII, da CF. Ocorre que, como o referido tratado não foi submetido a nenhum quorum qualificado de aprovação, sua posição é subalterna no ordenamento jurídico, de modo que não pode prevalecer sobre norma constitucional expressa, permanecendo a possibilidade de prisão do depositário infiel.

Esse posicionamento foi defendido pelo STF no RE 253071/GO de 2001, como se segue:

RE 253071 / GO – GOIÁS

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MOREIRA ALVES

Julgamento: 29/05/2001

Órgão Julgador: Primeira Turma

Ementa

Recurso extraordinário. Alienação fiduciária em garantia. Prisão civil. - Esta Corte, por seu Plenário (HC 72131), firmou o entendimento de que, em face da Carta Magna de 1988, persiste a constitucionalidade da prisão civil do depositário infiel em se tratando de alienação fiduciária, bem como de que o Pacto de São José da Costa Rica, além de não poder contrapor-se à permissão do artigo 5º, LXVII, da mesma Constituição, não derogou, por ser norma infraconstitucional geral, as normas infraconstitucionais especiais sobre prisão civil do depositário infiel. - Esse entendimento voltou a ser reafirmado recentemente, em 27.05.98, também por decisão do Plenário, quando do julgamento do RE 206.482. Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. - Inconstitucionalidade da interpretação dada ao artigo 7º, item 7, do Pacto de São José da Costa Rica no sentido de derogar o Decreto-Lei 911/69 no tocante à admissibilidade da prisão civil por infidelidade do depositário em alienação fiduciária em garantia. - É de observar-se, por fim, que o § 2º do artigo 5º da Constituição não se aplica aos tratados

internacionais sobre direitos e garantias fundamentais que ingressaram em nosso ordenamento jurídico após a promulgação da Constituição de 1988, e isso porque ainda não se admite tratado internacional com força de emenda constitucional. Recurso extraordinário conhecido e provido.

Esse entendimento prosperou até o ano de 2008, quando, por relatoria do eminente Ministro Marco Aurélio, no HC 87585/TO, na data de 3.12.2008, decidiu que, com a introdução do Pacto de São José da Costa Rica, que restringe a prisão civil por dívida ao descumprimento inescusável de prestação alimentícia, restaram derogadas as normas estritamente legais definidoras da custódia do depositário infiel, prevista na Magna Carta. Além dessa decisão, no RE 349.703/RS, o Plenário do STF decidiu da mesma forma, tendo como destaque as palavras do Ministro Carlos Britto:

Não há mais base legal para prisão civil do depositário infiel, pois o caráter especial desses diplomas internacionais sobre direitos humanos lhes reserva lugar específico no ordenamento jurídico, estando abaixo da Constituição, porém acima da legislação interna. O *status* normativo supralegal dos tratados internacionais de direitos humanos subscritos pelo Brasil torna inaplicável a legislação infraconstitucional com ele conflitante, seja ela anterior ou posterior ao ato de adesão.<sup>11</sup>

Tal decisão resultou na revogação da Súmula 619 do STF a qual determinava que “a prisão do depositário judicial pode ser decretada no próprio processo em que se constituiu o encargo, independentemente da propositura de ação de depósito.”

Manifestando-se, também, sobre a impossibilidade da prisão do depositário infiel o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 419 em 11/03/2010, com o seguinte teor: “Descabe a prisão civil do depositário judicial infiel”.

Pacificado na jurisprudência e doutrina nacional que a prisão civil ainda existe no Brasil, porém, apenas no caso de devedor de alimentos, hipótese esta que está constitucionalmente reconhecida.

#### 1.4 AS GARANTIAS CONTRA INFRAÇÕES IRRELEVANTES

No atual Estado democrático de direito que se vive no Brasil, principalmente após a Constituição Federal do Brasil de 1988, diversas garantias foram asseguradas, implícitas ou explicitamente, a todas as pessoas que vivem em

---

<sup>11</sup> BRASIL. STF – Pleno – RE 349.703/RS – Rel. Min. Carlos Britto, decisão: 3-12-2008, DJE – 104, publicado em: 5-6-2009.

uma sociedade organizada, com a finalidade de reprimir e limitar o poder do Estado. Para que a penalidade da prisão imposta pelo Estado seja legítima, não basta apenas à infração a lei, necessário se faz que a infração atinja bens jurídicos de vital importância para a sociedade e não apenas ao indivíduo individualmente tutelado. Trata-se, desta forma, de um bem jurídico relevante, ou seja, àquele que se ameaçado ou violado deve ser reprimido pelo poder de punir do Estado.

O poder punitivo do Estado, apesar de legítimo, não pode ser desmedido ou desproporcional, tendo como limitação as Leis e, principalmente, a Constituição Federal do Brasil, que assegura a sociedade garantias da não intervenção desproporcional do Estado. Essas garantias, muitas vezes, são consagradas como princípios, e, desta forma, não podem ser renegados por nenhum poder estatal, nem suprimidos já que não estão necessariamente tipificados, sendo à base do ordenamento jurídico, como ensina Celso Antônio Bandeira de Mello:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.<sup>12</sup>

Muitas dessas garantias estão atreladas a privação de liberdade e sua viabilidade. Dentre vários princípios essenciais destacam-se:

**1. O Princípio da insignificância:** a finalidade do direito penal, entre outras, é garantir a coexistência harmônica entre os indivíduos, tendo como escopo assegurar paz social. Porém, certas condutas voltadas para a lesão de determinado bem jurídico não conseguem atingir seu propósito, ante o seu pouco potencial ofensivo, neste caso, fala-se no princípio da insignificância. A finalidade de tal princípio está em ajustar a aplicação da lei aos casos que lhe são apresentados, evitando a proteção de bens cuja inexpressividade, efetivamente, não merece a atenção do legislador.

**2. Princípio da intervenção mínima:** atrelado mais especificadamente ao direito penal ao estabelecer a proteção dos bens jurídicos mais relevantes à vida em sociedade, atuando como a *ultima ratio* do ordenamento jurídico. Isso se afirma em razão de existir bens jurídicos que dispensam a tutela penal – de maior repressão –, haja vista que as sanções de outros ramos do Direito revelam-se mais eficientes e menos traumáticas ao indivíduo do que a pena ou a medida de segurança. Esse princípio afirma que a proteção a bens jurídicos não se realiza apenas mediante a Lei penal, pelo contrário, as sanções penais, principalmente a privativa de liberdade, devem ser subsidiárias de todas as outras sanções impostas pelo direito.

---

<sup>12</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 8. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 545.

**3. Princípio da Lesividade:** O princípio da lesividade quer significar que uma sanção somente poderá ser aplicada nos casos em que haja lesão ou perigo concreto de lesão a determinados bens jurídicos, como decorrência de qualquer conduta delituosa. Essa diretriz deverá ser atendida tanto na esfera legislativa, como na jurisdicional. A conduta lesiva, deve ainda afetar interesses de outrem, portanto, não haverá sanção quando os atos praticados pelo agente e seus efeitos permanecerem na esfera de interesse do próprio agente.

Percebe-se que essas garantias, dentre outras, protegem o indivíduo contra abusos ou desproporcionalidades praticadas pelo Estado. São princípios basilares de um Estado democrático de direito, proporcionando maior liberdade entre a coletividade, sendo que uma conduta em desarmonia com a Lei só será punida caso os referidos princípios também sejam atingidos.

## 2 DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

A infração é determinada por uma conduta (omissiva ou comissiva) contrária ao direito.

Para que a infração seja corrigida devem-se aplicar remédios legais que busquem repor a situação querida pelo direito (mediante execução coercitiva da obrigação descumprida), reparem o dano causado ao direito alheio por meio de prestação indenizatória e punam o comportamento ilícito, infligindo um *castigo* ao infrator por meio de uma sanção.

### 2.1 DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Código Tributário Nacional, Seção IV, dedicou três artigos à responsabilidade por infrações tributárias (arts. 136 a 138), porém o Código não define infrações nem lhes comina penalidades, mas dita uma série de normas gerais a respeito da matéria.

O artigo 136, que inaugura a Seção, disciplina que a responsabilidade por infração tributária independe da intenção do agente, *in verbis*:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Esse dispositivo quer dizer que a responsabilidade por infração tributária é *objetiva*, uma vez que não seria necessário, via de regra, pesquisar a eventual presença do elemento subjetivo (dolo ou culpa). Em se analisando o artigo de forma literal a responsabilidade objetiva é patente, porém deve-se harmonizar o referido dispositivo com o art. 137, que dispõe:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

- b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
- c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Esse entendimento foi consagrado pela 2ª turma do STJ no julgamento do Resp 68.087/SP com a seguinte decisão: “o artigo 136 do Código Tributário Nacional, no que toca à infração da Lei tributária, deve ser examinado em harmonia com o art. 137, também do CTN, que consagra a responsabilidade subjetiva”.<sup>13</sup> Luciano Amaro também comunga do mesmo entendimento:

O preceito diz que a responsabilidade não depende da *intenção*, o que torna irrelevante a presença de *dolo*, mas não afasta a discussão da *culpa*. Se ficar evidenciado que o indivíduo não quis descumprir a lei, e o eventual descumprimento se deve a razões que escaparam a seu controle, a infração ficará descaracterizada, não cabendo, pois, falar em responsabilidade.<sup>14</sup>

Sem adentrar no artigo e seus incisos de forma detalhada, pois não é objeto específico de estudo nessa pesquisa, o art. 137 o CTN arrola situações em que a responsabilidade por infrações é pessoal do *agente*, não em situação na qual ele atue em seu nome e por sua conta, mas agindo em nome e por conta de terceiro.

O principal objetivo das sanções tributárias é evitar condutas que levem ao não pagamento do tributo ou que dificultem a ação fiscalizadora. Dentro dessa perspectiva é desejável que o infrator, espontaneamente, cumpra sua obrigação tributária e honre sua dívida. Esse comportamento é estimulado pelo art. 138 do CTN, ao excluir a responsabilidade por infrações tributárias que sejam objeto de denúncia espontânea:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

A denúncia espontânea, no Direito Tributário, possui o significado de simples comunicação de uma infração, a cargo do contribuinte, feita à administração fazendária, afastando assim a responsabilidade por infração tributária. Apesar de ser um dever por parte de o contribuinte cumprir com as obrigações tributárias, a denúncia espontânea foi inserida pelo legislador na criação do Código Tributário

<sup>13</sup> STJ, 2ª T., Resp 68.087/SP, Rel. Min. Castro Meira, j. em 3/6/2004, DJ de 16/08/2004, p. 156.

<sup>14</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário*. 16ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 471.

Nacional com a finalidade de incentivar o sujeito passivo a facilitar a arrecadação concedendo-lhe o benefício da exclusão da responsabilização por qualquer infração.

Como já analisado alhures, o CTN ao introduzir esses dispositivos sobre a responsabilidade por infrações não estipulou efetivamente a sanção a ser imposta ao infrator caso ocorra alguma conduta ilícita praticada pelo contribuinte ou responsável, deixando a cominação das penas e suas sanções para a legislação específica.

### 3 DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

Primeiramente deve-se separar a natureza dos ilícitos fiscais em: criminal e fiscal propriamente dito. Os ilícitos tributários criminais são assim classificados por livre escolha do legislador. As condutas mais reprováveis, que ferem os bens jurídicos de maior valoração e relevância social e que têm proteção penal dada pela Constituição Federal do Brasil, são consideradas crimes pelo legislador que dessa forma as tipificam. Já os ilícitos tributários propriamente ditos são os que ferem bens jurídicos do direito tributário.

#### 3.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS CRIMES FISCAIS NO BRASIL

Sabe-se que desde as ordenações filipinas havia delitos que, indiretamente, protegiam o interesse público do regular recolhimento dos tributos, mas a primeira menção a delito fiscal ocorreu no Código Criminal do Império, de 1830, que, em seu art. 1º, consagrava o princípio da legalidade em matéria penal e, por consequência, obrigou à perfeita descrição das condutas criminosas, cujo art. 177 assim foi redigido: "Importar ou exportar gêneros ou mercadorias proibidas; ou não pagar os direitos dos que são permitidos, na sua importação ou exportação".

Já o Código Penal Republicano de 1890, no seu Título VII (Dos Crimes Contra a Fazenda Pública), qualificava o crime de contrabando no art. 265 da seguinte forma: "Importar ou exportar, gêneros ou mercadorias proibidas; evitar no todo ou em parte o pagamento dos direitos e impostos estabelecidos sobre a entrada, saída e consumo de mercadorias, e por qualquer modo iludir ou defraudar esse pagamento".

Em 1940 o CP não teve a preocupação com a proteção específica dos bens jurídicos relacionados à ordem econômica e tributária, mantendo apenas figuras penais que, por suas próprias características, implicavam repercussão fiscal. Desta forma o dispositivo do art. 334, inserido no capítulo dos "Crimes Praticados por Particular Contra a Administração em Geral", tipificando as condutas de exportar ou importar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria. E foi devido à complexidade das relações tributárias geradas e dos vários ilícitos

cometidos, fez-se necessário a reunião de tipos penais relacionados aos tributos e começaram a surgir Leis próprias sobre o assunto.

No ano de 1964 foi promulgada a Lei 4.357, que inscreveu, no seu art. 11, entre as penalidades de devedores dos impostos federais a figura do crime de apropriação indébita pelo não recolhimento, dentro de noventa dias do término do prazo legal, do imposto de renda retido na fonte, do imposto de consumo indevidamente creditado nos livros de registro de matérias-primas e deduzido de recolhimentos quinzenais, e do valor do imposto de selo recebido de terceiros, pelos estabelecimentos sujeitos ao regime de verba especial.

Porém a referida Lei não tratava da sonegação fiscal, foi quando em 1965 foi promulgada a Lei que definia o referido crime. Inaugurou-se uma nova era do combate à sonegação fiscal, tendo a Lei 4.729/65 compilado todas as condutas típicas relacionadas com o não recolhimento de tributos.<sup>15</sup>

O art. 1º da referida Lei, constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. (Incluído pela Lei nº 5.569, de 1969)

Essa Lei pretendia intimidar os contribuintes que sonegavam tributos. Porém, essa norma sofreu críticas doutrinárias, pois várias condutas tipificadas na referida Lei poderiam se enquadrar no Código Penal, sendo que a lei Criminal cominava penas mais severas, causando certo privilégio àqueles que praticam os crimes de sonegação.

---

<sup>15</sup> SHURMIK, Antonio Carlos; et al. *Crimes contra a ordem econômica, financeira e tributária (sonegação fiscal)*. Ver. Jur. 9/29-65, Curitiba, n. 7.

Após longos anos, foi promulgada a Lei n. 8.137/90 que cuidou de definir os crimes contra a ordem tributária. Tal lei regula integralmente a matéria dos “crimes contra a ordem tributária”, pois, além de definir os tipos penais, dispõe sobre multas, responsabilidades dos agentes e representação criminal.

### 3.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA PREVISTOS NA LEI nº 8.137/90

A Lei 8.137/90, não obstante disponha sobre crimes cometidos contra a ordem tributária, não estabeleceu um conceito que a definisse e tampouco explicitou qual a natureza do bem jurídico que pretendeu tutelar. A referida norma tem por desiderato dotar o sujeito ativo da obrigação tributária de instrumentos mais contundentes para inibir as fraudes fiscais, permitindo que o Estado tivesse maiores poderes para melhor proteger seu patrimônio, ou seja, o bem jurídico tutelado é o patrimônio dos sujeitos ativos.

Em primeiro lugar, é necessário deixar claro o entendimento no que se refere ao crime, que sob o aspecto formal e analítico, é o fato típico, ilícito e culpável. Desta forma, para que se possa imputar a alguém a prática de crime contra a ordem tributária, imprescindível a comprovação da tipicidade, da antijuridicidade e da culpabilidade do agente.

Quando do surgimento do fato gerador da obrigação tributária surge para o ente tributante um direito que consiste em receber determinada quantia. Caso esse exercício seja frustrado existirá um dano ao patrimônio da Fazenda Pública e é exatamente esse dano que a Lei erigiu como figura criminal.

Crime é o resultado produzido por conduta humana, comissiva ou omissiva, e que ofende, ou expõe a perigo, um bem jurídico descrito em lei.

Ao tratar dos crimes contra a ordem tributária a referida lei dispõe capítulos acerca dos crimes praticados por particulares; dos crimes praticados por funcionários públicos e dos crimes contra a economia e as relações de consumo.

Os crimes contra a ordem tributária praticados por particular estão previstos nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90, o primeiro artigo refere-se a crime material ou de resultado, pois sua consumação se dá quando, através das condutas descritas nos incisos, o agente efetivamente suprime ou reduz tributo ou

contribuição ou qualquer acessório, ou seja, é fundamental a ocorrência do resultado previsto no tipo, no caso, a redução ou supressão do tributo para a consumação do crime. O artigo segundo o crime é dito formal, ou seja, o tipo prevê a conduta e o resultado naturalístico, mas a consumação se configura quando o agente pratica a referida conduta descrita no tipo, sem, contudo, a necessidade da ocorrência do resultado.

Os crimes praticados por particulares constituem-se no ato de suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as condutas descritas no artigo 1º e seus incisos.

Em síntese, tais condutas consubstanciam-se em omissão de informações às autoridades fazendárias; fraude à fiscalização tributária; falsificações ou alterações em notas fiscais, faturas, duplicatas ou outro documento relativo à operação tributável, dentre outras. Destarte, perfaz o crime de sonegação fiscal, aquele que presta declarações falsas às autoridades fazendárias, visando ao não pagamento de tributos devidos. A pena para tais condutas é de reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa e detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos e multa, no caso do artigo 2º. Já o artigo 3º versa acerca dos crimes praticados por funcionários públicos, que se constituem em crime funcional contra a ordem tributária. A pena é de 1 (um) a 4 (quatro) anos de reclusão e multa.

Devemos ter em mente que o tributo referido, a ser supostamente suprimido ou reduzido, há de ser o tributo devido, diga-se, por oportuno, aquele que se torna conhecido quando da manifestação final da administração tributária (lançamento definitivo).

Desta feita, para conhecermos o tributo, diga-se tributo devido, dependemos da finalização do processo administrativo fiscal, até porque, se não conhecemos o tributo devido, não sabemos se ele foi suprimido ou reduzido.

De acordo com o art. 15 da referida lei, os crimes são de ação penal pública incondicionada visto que não se estabelece em dispositivo algum da lei a necessidade de representação.

## 4 AS SANÇÕES NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

O contribuinte, via de regra, tem como objetivo diminuir a incidência da carga tributária em seu patrimônio. Os atos praticados com o escopo de diminuir a incidência da tributação, se não contrariarem a legislação, nenhuma consequência sofrerá. Em se verificando que suas operações, do modo como as tem feito, geram uma carga tributária excessiva, pode, através do planejamento tributário, modificar seus procedimentos de modo a minimizar a incidência tributária. Nesse caso, há apenas uma mudança procedimental do contribuinte sem que o mesmo incida em ilícito tributário.

Ocorre que, por vezes na ânsia de diminuir a sua carga tributária o contribuinte utiliza-se de artifícios vedados por lei. Para tais casos, normalmente, a mesma legislação instituidora do tributo prevê sanções a serem aplicadas ao faltoso.

Ives Gandra Martins, analisando o tributo e sua sanção explana:

O tributo, como quer Paulo de Barros Carvalho, é uma norma de rejeição social. Vale dizer, sem sanção não seria provavelmente cumprida. A sanção assegura ao Estado a certeza de que o tributo será recolhido, pois a carga desmedida que implica traz como consequência o desejo popular de descumpri-la. Tanto assim é que um contribuinte que seria incapaz de matar alguém, mesmo não havendo norma sancionatória, muitas vezes é tentado a não pagar tributos, só o fazendo em face do receio de que a norma sancionatória lhe seja aplicável.<sup>16</sup>

O conceito de sanção pode ser definido como:

O meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. A ação de execução é sanção destinada a obter do responsável pela inobservância da norma o adimplemento de seu dever. A penalidade, por seu turno, pode ser pessoal e patrimonial. No âmbito da tributação as penalidades pessoais podem ser consideradas obsoletas e inadequadas. São as restrições de direitos, as interdições de atividades. As penalidades patrimoniais são as multas.<sup>17</sup>

A sanção tributária, à semelhança das demais sanções impostas pelo Estado, é informada pelos princípios da legalidade, proporcionalidade e da razoabilidade, o que comprova que a atuação da Administração Pública deve seguir os seus parâmetros. Merece censura o ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar.

<sup>16</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) *Curso de direito tributário*. 12. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 20.

<sup>17</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 21. ed., rev. atual. e ampl., São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 421.

Em regra, podem-se observar dois tipos de sanção na esfera tributária: a penal e a administrativa. O fator que distingue os dois tipos de sanções tem mais relação com a gravidade do ato praticado do que propriamente com a natureza do mesmo. Para atos cuja antijuridicidade verificada são mais graves, são guardadas as sanções penais, tidas como mais severas; para aqueles em que o bem jurídico tutelado não sofreu gravame de elevada monta, as sanções cabíveis tem natureza administrativa ou civil.

Como já dito alhures, a CF/88 veda, em regra, a prisão por dívida. Portanto, o simples fato de o sujeito passivo não recolher tributo é inelegível como tipo delituoso. A criminalização de condutas que possam afetar o interesse da arrecadação se sujeita a esse balizamento, que, em regra, tem levado o legislador ordinário a caracterizar a figura penal pelo *meio empregado* e não pelo só fato de o devedor inadimplir o dever de recolher o tributo.

Assim sendo, os crimes tributários têm sua tônica no ardil ou artifício empregado pelo agente com vistas à obtenção do resultado, que é o não recolhimento do tributo. O que não se pode eleger como ilícito criminal é o mero não pagamento do tributo, diante, como já tido, do dispositivo que veda a prisão civil por dívida.

#### 4.1 SANÇÕES ADMINISTRATIVAS

As sanções administrativas resultam em penalidades de natureza patrimonial. Normalmente busca-se, através da sanção administrativa, a recomposição da perda, a aplicação de penalidade ao infrator, e a reprovação do ato praticado. Para a recomposição da perda o Estado se utiliza da execução fiscal, no qual, o débito, devidamente constituído em favor da fazenda e não pago, será cobrado do devedor através do Poder Judiciário.

Outra espécie de sanção administrativa é a multa. Nesse caso, busca-se a imposição de uma punição financeira. As multas punitivas são pautadas pelo montante do tributo não recolhido. A multa não é cobrança de tributo não recolhido, mas sim de penalidade imposta ao infrator com o intuito de desestimulá-lo.

As multas têm caráter estritamente pecuniário, porém, existem as penalidades administrativas de caráter não pecuniário, como as apreensões de bens, perdimento de bens e interdição de direitos.

#### 4.2 SANÇÕES PENAIS

As sanções penais são aquelas normas sancionadoras que prevêm consequências jurídicas às condutas omissivas ou comissivas tipificadas na Lei Penal como crimes ou contravenções penais. Prevêm penas privativas de liberdade, restritivas de direitos, medidas de segurança e multas. A sanção penal visa manter a ordem e os bons costumes.

O direito penal, bem como suas sanções, só deve ser acionado quando outro ramo do direito não consiga solucionar a contenda. No âmbito fiscal, nem toda inadimplência é delituosa, mas todo delito tributário acarreta inadimplência.

#### 4.3 SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

No âmbito do Direito Tributário, a sanção decorrerá do descumprimento da obrigação, sendo está à medida que haja um credor (Estado), devedor (contribuinte) e uma prestação (recolher tributo) tributária.

Segundo André Ramos Tavares, as penas tributárias podem ser do tipo: pecuniária, apreensão e interdições.<sup>18</sup>

A pena pecuniária consiste na estipulação da incidência de certa alíquota em determinado valor, que pode ser o do próprio imposto, o do faturamento ou outro. Em geral, vale-se dessa penalidade no caso de descumprimento das obrigações acessórias.

As apreensões incidem sobre documentos, veículos, ou outros objetos sobre o qual incide o imposto. As hipóteses de ocorrência mais usuais são no caso de bem contrabandeado e de bem cuja permanência em zona alfandegária já ultrapassou o prazo permitido.

---

<sup>18</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) Curso de direito tributário. 12. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 536.

A pena de interdição o devedor de crédito fiscal fica proibido de negociar com a Administração Pública, por exemplo, fica proibido de participar de certame licitatório.

As sanções tributárias visam forçar o pagamento do tributo. Ives Gandra Martins defende que as sanções tributárias que acarretam perda da liberdade visam exclusivamente garantir a cobrança da penalidade tributária, e desestimular a sonegação, fraude e o conluio:

os próprios crimes definidos como de sonegação fiscal, onde a perda de liberdade pode ocorrer, são elidíveis pelo pagamento de tributo e multa até o julgamento do processo administrativo em primeira instância, em inequívoca demonstração de que a penalidade, no direito tributário, tem como único escopo permitir o Estado o recebimento de valores, que foram ganhos e pertenciam ao contribuinte. A sanção apresenta, em tese, a certeza de que, na maior parte dos casos, a penalidade maior desincentiva o não-pagamento da penalidade menor, que é o tributo.<sup>19</sup>

E completa seu entendimento quando afirma que a prisão do sonegador como forma de se pagar tributo revelaria seu sentido inverso:

(...) em verdade, seria ilógico que o Estado, que necessita dos tributos para sua subsistência e atendimento aos serviços públicos, aplicasse a pena de perda de liberdade, nos moldes do direito penal, pois estaria estancando, permanentemente, a fonte de produção dessa receita pública.

Na visão do tributarista o não pagamento de um tributo caracteriza uma penalidade, pois, trata-se de uma prestação que excede as necessidades do Estado. Para esta corrente doutrinária, o recebimento dos valores seria o único escopo da lei penal tributária, pois inexistiria uma ordem tributária autônoma consistindo o delito na lesão à atividade arrecadatória.

Já os defensores da penalização mais rígida, afirmam que a sonegação fiscal não lesiona apenas o Estado, mas todos que dependem dele.

Já o posicionamento de Hugo de Brito Machado é de que não existe uma sanção propriamente tributária, o que ocorre são penalidades do tipo administrativas ou penais:

Os atos de descumprimento de leis tributárias continuam ensejando as sanções administrativas – as multas. E ensejam também as sanções penais quando não constituam puro e simples inadimplemento da obrigação principal, vale dizer, quando não signifiquem simplesmente o não

---

<sup>19</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed., rev. atual., São Paulo: Saraiva, 1998, p. 56.

pagamento de tributo, sem qualquer prática tendente a ocultar ou retardar a exteriorização de seu fato gerador.<sup>20</sup>

A finalidade verdadeiramente complementar da sanção penal de índole tributária pode muito bem ser vista na Lei 8.137/90. Nessa lei existe a previsão de pena de reclusão e multa. Contudo, a lei n. 9.249/95, prevê a extinção da punibilidade dos crimes previstos na lei 8.137/90 quando o agente promover o pagamento do tributo ou da contribuição social até o momento do recebimento da denúncia. A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo enfatiza o real objetivo de arrecadação, pois a conduta delituosa já foi concretizada e tipificada como crime fiscal, porém, pelo simples fato de ter sido devidamente adimplida no prazo legal operar-se-á a extinção da punibilidade.

---

<sup>20</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 21. ed., rev. atual. e ampl., São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 432.

## 5 A CRIMINALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E SEUS PRESSUPOSTOS PARA VIABILIZAR A PENA DE PRISÃO

O que se objetiva com as sanções nos crimes contra a ordem tributária é a proteção do erário que sofre prejuízo com a sonegação de tributos. Sabe-se que o destino da arrecadação tributária é revestir recursos para o bem da coletividade. É de fundamental importância uma análise sobre o momento em que surge a obrigação tributária, visto que, antes disso, não se pode falar em direito ao crédito tributário.

### 5.1 O LANÇAMENTO COMO PRESSUPOSTO DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

De acordo com o Código Tributário Nacional, em seu art. 114, a obrigação tributária é *ex lege* surgindo com a ocorrência do fato gerador, porém a conversão de obrigação tributária em crédito tributário requer que se observem alguns requisitos tendentes a conferir à obrigação tributária o atributo da exigibilidade.

Para que possa surgir uma obrigação tributária é preciso que haja uma lei criando um tributo e definindo as hipóteses em que tal tributo é devido. O lançamento tem como função individualizar a obrigação prevista em lei.

É pelo lançamento tributário que se caracteriza o resultado nos crimes contra a ordem tributária, porquanto a exigência da exação pode sofrer diversas vicissitudes até que venha a ser declarada dívida líquida e certa. O lançamento tributário, conforme previsto no art. 142 do CTN, tem por finalidade a constituição do crédito tributário, sendo que a exigibilidade desse crédito surge quando o lançamento tributário se considera definitivo, ou seja, após ter percorrido todos os caminhos de que dispõem a administração para demonstrar a existência ou não da relação jurídico-tributária.

Como pressuposto para instauração de qualquer ação penal, até mesmo investigação criminal, o STF já pacificou o entendimento de que a constituição definitiva do crédito tributário é requisito da ação penal, conforme o eminente relator, na Questão de Ordem, Celso de Mello:<sup>21</sup>

---

<sup>21</sup> BRASIL. STF, Pleno, Pet 3593/SP, Rel. Min. Celso de Mello, j. em 02/02/2007, DJ de 02/03/2007.

STF - QUESTÃO DE ORDEM NA PETIÇÃO: Pet 3593 SP

Parte: MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SÃO PAULO  
Parte: ETIVALDO VADÃO GOMES

Relator(a): Min. CELSO DE MELLO

Julgamento: 02/02/2007

Órgão Julgador: Tribunal Pleno

Publicação: DJ 02-03-2007 PP-00028 EMENT VOL-02266-02 PP-00435  
RTJ VOL-00201-02 PP-00534 RT v. 96, n. 863, 2007, p. 493-499 LEXSTF  
v. 29, n. 340, 2007, p. 510-523 RDDT n. 140, 2007, p. 205-206

EMENTA

"NOTITIA CRIMINIS" - PREMATURA INSTAURAÇÃO DE INVESTIGAÇÃO PENAL POR CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - IMPOSSIBILIDADE - AUSÊNCIA DE TIPICIDADE PENAL - **CRÉDITO TRIBUTÁRIO AINDA NÃO CONSTITUÍDO DEFINITIVAMENTE** - PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL AINDA EM CURSO - **RECONHECIMENTO DA CONFIGURAÇÃO DE CONDUTA TÍPICA SOMENTE POSSÍVEL APÓS A DEFINITIVA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO** - INVIABILIDADE DA INSTAURAÇÃO DA PERSECUÇÃO PENAL, MESMO EM SEDE DE INQUÉRITO POLICIAL, ENQUANTO A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO SE REVESTIR DE DEFINITIVIDADE - AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A "PERSECUTIO CRIMINIS", SE INSTAURADO INQUÉRITO POLICIAL OU AJUIZADA AÇÃO PENAL ANTES DE ENCERRADO, EM CARÁTER DEFINITIVO, O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL - OCORRÊNCIA, EM TAL SITUAÇÃO, DE INJUSTO CONSTRANGIMENTO, PORQUE DESTITUÍDA DE TIPICIDADE PENAL A CONDUTA OBJETO DE INVESTIGAÇÃO PELO PODER PÚBLICO - CONSEQÜENTE IMPOSSIBILIDADE DE PROSSEGUIMENTO DOS ATOS PERSECUTÓRIOS - INVALIDAÇÃO, DESDE A ORIGEM, POR AUSÊNCIA DE FATO TÍPICO, DO PROCEDIMENTO DE PERSECUÇÃO PENAL - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - QUESTÃO DE ORDEM QUE SE RESOLVE PELA CONCESSÃO, DE OFÍCIO, DE "HABEAS CORPUS"

- Enquanto o crédito tributário não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90. É que, até então, não havendo sido ainda reconhecida a exigibilidade do crédito tributário ("an debeatur") e determinado o respectivo valor ("quantum debeatur"), estar-se-á diante de conduta absolutamente desvestida de tipicidade penal

- **A instauração de persecução penal, desse modo, nos crimes contra a ordem tributária definidos no art. 1º da Lei nº 8.137/90 somente se legitimará, mesmo em sede de investigação policial, após a definitiva constituição do crédito tributário, pois, antes que tal ocorra, o comportamento do agente será penalmente irrelevante, porque manifestamente atípico.** Precedentes

- Conseqüente impossibilidade de se ordenar o mero sobrestamento dos atos de investigação, para que se aguarde a ulterior e definitiva constituição do crédito tributário. Não-acolhimento, no ponto, da proposta formulada pelo Ministério Público Federal

- Se o Ministério Público, no entanto, independentemente da "representação fiscal para fins penais" a que se refere o art. 83 da Lei nº 9.430/96, dispuser, por outros meios, de elementos que lhe permitam comprovar a definitividade da constituição do crédito tributário, poderá, então, de modo legítimo, fazer

instaurar os pertinentes atos de persecução penal por delitos contra a ordem tributária.

#### Do exaurimento da via administrativa

Pelas razões expostas no subitem anterior é livre de dúvida que a consumação dos crimes contra a ordem tributária só pode ser afirmada depois de esgotadas todas as instâncias administrativas de que dispõe o sujeito passivo para discutir a exação. Isto porque o lançamento tributário pode perfeitamente ser desconstituído, hipótese em que desapareceria o núcleo do tipo penal, qual seja; a supressão ou redução ilegal do tributo.

A exigência legal do exaurimento da via administrativa está expresso na Lei nº 9.430/96, que em seu art. 83 tratou da representação fiscal quanto aos crimes contra a ordem tributária. Para parte da doutrina, o legislador criou uma suposta norma de confluência entre as instâncias administrativa e penal. A referida norma foi objeto de críticas em relação ao seu alcance, surgiram duas posições ao referido artigo: a primeira no sentido de que a norma em comento estabelecia dependência entre as instâncias administrativa e penal e a segunda previa que a norma não estabelecia tal dependência. Vejamos o citado dispositivo:

Art. 83 A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Pelas razões expendidas sobre a norma citada, o Procurador-Geral da República impetrou ADI, sob a alegação de suposta violação de diversas normas da CFB/88. Requereu, via liminar, a suspensão do disposto no art. 83 da lei nº 9.430/96.

A referida ADIn nº 1571-1, que teve como relator o Ministro Gilmar Mendes, foi julgada improcedente ao final com a seguinte ementa:

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 83 da Lei no 9.430, de 27.12.1996. 3. Arguição de violação ao art. 129, I da Constituição. Notitia criminis condicionada "à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário". 4. A norma impugnada tem como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público. É obrigatória, para a autoridade fiscal, a remessa da notitia criminis ao Ministério Público. 5. Decisão que não afeta orientação fixada no HC 81.611. Crime de resultado. Antes de constituído definitivamente o crédito tributário não há justa causa para a ação penal. O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita

"representação tributária", se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo. 6. Não configurada qualquer limitação à atuação do Ministério Público para propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 7. Improcedência da ação.<sup>22</sup>

O Egrégio Supremo Tribunal Federal, no HC 81.611 de 2003, sufragou o entendimento segundo o qual nos crimes contra a ordem tributária, falta justa causa para a instauração de ação penal enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento do crédito tributário.

Em outras oportunidades o Pretório Excelso se posicionou sobre o tema seguindo a linha de raciocínio do HC nº 81.611-8, sempre relacionando a falta de justa causa para a ação penal pela pendência do processo administrativo fiscal. Vejamos decisão da lavra do Eminentíssimo Ministro Cezar Peluso e Marco Aurélio sobre o tema:

AÇÃO PENAL. Crime tributário, ou crime contra a ordem tributária. Lei nº 8.137/90. Delito material. Tributo. Inscrição mediante auto de infração. Cancelamento por decisão judicial em mandado de segurança. Crédito não lançado definitivamente. Falta irremediável de elemento normativo do tipo. Crime que se não tipificou. Trancamento do processo. HC concedido para esse fim. Precedentes. Não se tipificando crime tributário sem o lançamento fiscal definitivo, não se justifica pendência de ação penal, quando foi cancelada, por decisão judicial em mandado de segurança, a inscrição do suposto débito exigido.<sup>23</sup>

*Habeas Corpus* – crimes contra a ordem tributária (lei nº 8.137/90) – crédito tributário ainda não constituído definitivamente – procedimento administrativo-fiscal ainda em curso quando oferecida a denúncia – ajuizamento prematuro da ação penal – impossibilidade – ausência de tipicidade penal – reconhecimento da configuração de conduta típica somente possível após a definitiva constituição do crédito tributário – inviabilidade da instauração da persecução penal, mesmo em sede de inquérito policial, enquanto a constituição do crédito tributário não se revestir de definitividade – ausência de justa causa para a "persecutio criminis", se instaurado inquérito policial ou ajuizada ação penal antes de encerrado, em caráter definitivo, o procedimento administrativo-fiscal – ocorrência, em tal situação, de injusto constrangimento, porque destituída de tipicidade penal a conduta objeto de investigação pelo poder público – conseqüente impossibilidade de prosseguimento dos atos persecutórios – invalidação, desde a origem, por ausência de fato típico, do procedimento judicial ou extrajudicial de persecução penal – precedentes do supremo tribunal federal – "habeas corpus" deferido.<sup>24</sup>

Após diversas manifestações do STF em favor do trancamento da ação penal se pendente processo administrativo fiscal, este Supremo Tribunal decidiu editar a Súmula Vinculante nº 24, que tem o seguinte teor: "*Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, inciso I a IV da Lei nº*

<sup>22</sup> BRASIL. STF, Pleno, *Adi 1571/UF*, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. em 10/12/2003, DJ de 30/04/2004.

<sup>23</sup> BRASIL. STF. *HC nº 81.321/SP*, Relator Min. Cezar Peluso. D.j.u. 15/02/2008.

<sup>24</sup> BRASIL. STF. *HC nº 85.329-3/SP*, Relator Min. Marco Aurélio. D.j.u. 15/12/2006.

8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo". O STJ em diversas oportunidades já se manifestou a respeito do tema, seguindo a mesma linha de raciocínio do Pretório Excelso, entendendo pela necessidade de se esgotar a via administrativa fiscal, antes de se manejar a denúncia pelos crimes materiais contra a ordem tributária, sob pena de trancamento da ação penal.

O fundamento é de que a decisão administrativa favorável ao contribuinte terá o condão de impedir o prosseguimento do processo penal de crimes tributários, razão pela qual faltaria justa causa para viabilizar a ação penal. Uma condenação por crime contra a ordem tributária, enquanto pendente um processo administrativo, constitui ofensa ao devido processo legal.

## 5.2 A PRISÃO POR DÍVIDA TRIBUTÁRIA

É princípio constitucional, inscrito como direito fundamental do cidadão, que, no atual Regime Republicano e Democrático em que vivemos, não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia.

A Constituição Federal do Brasil institui ao Estado o poder de tributar, porém também estabelece limites, resguardando garantias. A legitimidade da cobrança dos tributos por parte do Estado está fundamentada na idéia de que o ente recebe poder de tributar para fazer valer o dever constitucional de proporcionar qualidade de vida a sociedade.

Caso um contribuinte não cumpra seu dever de transferir parte de seu patrimônio ao Estado nascerá uma infração tributária, ou seja, quem utiliza meios fraudulentos para não recolher tributos cometerá ato ilícito podendo inclusive, de acordo com a Lei 8.137/90, ser levado ao cárcere. E é a viabilidade da prisão nos casos de crimes contra a ordem tributária que a celeuma se perfaz.

A Lei 8.137/90 define o crime de supressão ou redução de tributos e em seguida estabelece:

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.

O tipo tem como núcleo: deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo. A norma do art. 2º, II da referida lei suscita a questão de saber se pode a lei definir como crime uma situação que configura simplesmente uma dívida.

Uma análise literal do dispositivo, apesar de se considerar de extrema importância, é insuficiente, de forma que sempre existirá um significado compatível com o elemento literal, mas incompatível com a busca de realização de seus fins. Na interpretação das normas jurídicas devemos levar em consideração o elemento finalístico e não a sua integral literalidade. Hugo de Brito Machado, citando Marco Aurélio Greco assim analisa a interpretação literal:

Neste momento, faço uma penitência! Não me convence mais a visão puramente positivista do Direito. No início da década de 70, escrevi um dos primeiros textos de Direito Tributário nitidamente kelseniano e positivista mais, hoje, entendo que esta não é a melhor visão a ser adotada para compreender o fenômeno jurídico.<sup>25</sup>

Em 1998, em liminar no HC 77.631/SC, a literalidade do dispositivo foi posto a prova no STF, tendo o Ministro José Celso de Mello Filho firmado entendimento pela compatibilidade com a CFB/88 a prisão por dívida tributária, desta forma decidiu pela constitucionalidade do art. 2º, II da Lei n. 8.137/90. Em seu voto o Ministro assim se pronunciou:

Os ilustres impetrantes, sustentando que se reveste de dupla inconstitucionalidade "a (...) prisão por mero inadimplemento de obrigação tributária (prisão por dívida), de que trata o art. 2º, II, da Lei 8.137/90" (fls. 44), argumentam que essa norma penal violaria a Carta da República nos pontos em que esta veda a prisão por dívida (CF, art. 5º, LXVII) e em que assegura a imediata aplicação de direitos e garantias individuais decorrentes de tratados ou convenções internacionais de que o Brasil faça parte (CF, art. 5º, §§ 1º e 2º). Postulam a concessão do *writ*, com a conseqüente declaração de inconstitucionalidade da regra inscrita no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90. (...)

É certo que o ordenamento constitucional brasileiro, em preceito destinado especificamente ao legislador comum, proíbe a instituição de prisão civil por dívida, ressalvadas as hipóteses de infidelidade depositária e de inadimplemento de obrigação alimentar (CF, art. 5º, LXVII). Observo, no entanto, que a prisão de que trata o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, longe de reduzir-se ao perfil jurídico e à noção conceitual de prisão meramente civil, qualifica-se como sanção de caráter penal resultante, quanto à sua imponibilidade, da prática de comportamento juridicamente definido como ato delituoso.

Não custa enfatizar que a prisão civil, embora medida privativa da liberdade de locomoção física do depositário infiel e do inadimplente de obrigação alimentar, não tem conotação penal, pois a sua única finalidade consiste em compelir o devedor a satisfazer obrigação que somente a ele compete

---

<sup>25</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Ed. Atlas, 2009. 2ª . ed. p.395

executar. Trata-se, na realidade, como assevera PONTES DE MIRANDA, "de efeito de pretensão civil e não criminal". Por isso mesmo, o Supremo Tribunal Federal, ao analisar a prisão civil, nela destacou o "caráter construtivo" que lhe identifica - como elemento primordial que é - a sua própria configuração jurídica (RHC 66.627-SP, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI).

Nesse sentido, inclusive, orienta-se a jurisprudência firmada por esta Suprema Corte: "(...) A prisão civil, prevista e ressalvada na própria Constituição Federal (...), por sua natureza e finalidade, não se confunde com prisão decorrente da condenação criminal. (...)

A norma inscrita no art. 5º, LXVII, da Carta Política não impede que delitos contra a ordem tributária sejam punidos com a imposição de pena criminal. Esse preceito da Carta Federal brasileira qualifica-se como típica norma revestida de eficácia contida ou restringível, eis que, em função de seu próprio conteúdo material, contempla a possibilidade de o legislador comum limitar o alcance da vedação constitucional pertinente à prisão civil (noção irredutível ao conceito de prisão penal), autorizando-o a excepcionar a cláusula proibitória em duas únicas hipóteses: (a) inadimplemento de obrigação alimentar e (b) infidelidade depositária. (...)

Assim sendo, tendo presente a relevante circunstância de que a norma legal, cuja constitucionalidade está sendo questionada incidenter tantum, definiu hipótese de sanção penal (pena criminal), por delito contra a ordem tributária, e considerando que o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, por isso mesmo, nenhuma prescrição veicula sobre o instituto da prisão civil por dívida, indefiro o pedido de medida liminar.<sup>26</sup>

Adotando posição contrária a natureza penal dos crimes tributário, Hugo de Brito Machado sustenta que não se pode compelir o contribuinte a adimplir sua obrigação tributária por meio da prisão, sendo que o Estado possui outros instrumentos a seu favor para viabilizar a execução. Sustenta ainda que a liberdade individual, consagrada constitucionalmente, não deve ser sacrificada com a prisão civil, e com muito mais razão ela não deve ser sacrificada com a aplicação da pena criminal de prisão, pois o fim visado nessa sanção é compelir o contribuinte a fazer o recolhimento a que está obrigado, tendo nitidamente caráter de prisão civil por dívida.

A doutrina de Anderson Soares Madeira,<sup>27</sup> o entendimento é no sentido do não cabimento de prisão por crime tributário, sendo ela civil ou penal tributária, mas sim na execução de seu patrimônio para a devida satisfação do tributo suprimido ou reduzido.

Apesar dos posicionamentos doutrinários, ao afirmar que teríamos uma prisão civil por dívida, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento pela validade da Lei 8.137/90, haja vista que o contribuinte que pratica ato ilícito previsto

<sup>26</sup> BRASIL. STF. HC nº 77.631/SC, Relator Min. Celso de Mello. D.j.u. 19/08/1998.

<sup>27</sup> MADEIRA, Anderson Soares. *Manual de Direito tributário*. 2. ed., Rio de Janeiro: Edit. Lumen Juris, 2006, p. 68.

em lei, visando frustrar o recolhimento de tributos, poderá acarretar em prisão, não pelo não pagamento do tributo, mas sim pelo ato ilícito praticado. Esse entendimento é defendido pelo professor Luciano Amaro:<sup>28</sup>

não se alegue que a Constituição somente veda a prisão civil por dívida, com as devidas exceções, e, por isso, não estaria proibida a prisão penal por dívida. Se a Constituição não admite nem a prisão civil, resulta *a fortiori* vedada a prisão penal. Assim sendo, os crimes tributários em regra têm sua tônica no ardil ou artifício empregado pelo agente com vistas à obtenção do resultado (que é o não recolhimento do tributo). A criminalização de condutas que possam afetar o interesse da arrecadação, que tem levado o legislador ordinário a caracterizar a figura penal pelo *meio* empregado e não pelo só fato de o devedor inadimplir o dever de recolher o tributo.

O TRF da 1ª região já reconheceu que os crimes contra a ordem tributária previstos na Lei. 8.137/90 tem natureza penal:<sup>29</sup>

Processo: ACR 1997.01.00.024207-2/BA; APELAÇÃO CRIMINAL

Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL OLINDO MENEZES

Órgão julgador: 3ª Turma

Publicação: DJ p.37 de 22/09/2006

Data da decisão: 04/09/2006

EMENTA:

PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SONEGAÇÃO FISCAL. NOTA CALÇADA. PRISÃO CIVIL. PARCELAMENTO DA DÍVIDA. DIFICULDADES FINANCEIRAS. NÃO COMPROVAÇÃO. AUTORIA E MATERIALIDADE RECONHECIDAS.

1. Não medra a já costumeira arguição de inconstitucionalidade do tipo em exame, em contraste com o preceito constitucional de que "não haverá prisão civil por dívida" (art. 5º, LXVII), **pois não se trata de prisão civil, que somente existe em caráter residual e excepcional, e sim de cometimento de crime que tem como elemento do tipo deixar de recolher o tributo (suprimindo ou reduzindo), cuidando-se, portanto, de prisão penal.**

2. Com a não comprovação da regularidade fiscal, em função da não demonstração do pagamento integral do débito fiscal, sequer seu parcelamento, não há falar em extinção da punibilidade, tampouco a suspensão da ação penal.

3. Dificuldades financeiras por que passe a empresa não podem, em princípio, ser alegadas com proveito como excludente de ilicitude, no nível do estado de necessidade, pois a figura, tal como traçada pelo Código Penal (art. 24), impescinde de um conflito entre sujeitos de direitos legítimos, em que um perece para que o outro sobreviva, situação incorrente na espécie, que também não pode embasar o pedido de desclassificação de crime contra a ordem tributária para exercício arbitrário das próprias razões (art. 345 - CP).

<sup>28</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário*. 16. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 48.

<sup>29</sup> BRASIL. TRF 1ª Região. *AP Criminal nº 24207-2/BA*, Relator Desemb. Olindo Menezes. DJ 22/09/2006.

Em outra decisão o TRF reconheceu que para se configurar o tipo penal do art. 2º, II da lei 8.137/90, basta à conduta omissiva do não recolhimento do imposto aos cofres públicos<sup>30</sup>:

Processo: ACR 1997.38.00.013099-5/MG; APELAÇÃO CRIMINAL

Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL ITALO FIORAVANTI SABO MENDES

Órgão julgador: 4ª Turma

Publicação: DJ p.36 de 19/08/2004

Data da decisão: 08/06/2004

EMENTA:

PENAL. PROCESSUAL PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. LEI Nº 8.137/90, ART. 2º, II. MATERIALIDADE E AUTORIA COMPROVADAS. PARCELAS PRESCRITAS. DOLO GENÉRICO. DIFICULDADES FINANCEIRAS NÃO SUFICIENTEMENTE DEMONSTRADAS. DOSIMETRIA DAS PENAS PRIVATIVA DE LIBERDADE E MULTA CORRETAMENTE FIXADAS.

A materialidade e a autoria do tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 restaram suficientemente demonstradas.

As parcelas reconhecidamente prescritas não afastam a conclusão da sentença.

Para a configuração do delito em questão, basta a conduta omissiva de não recolher aos cofres públicos os valores relativos ao imposto de renda descontados dos contribuintes, sendo suficiente o dolo genérico.

A dosimetria das penas privativas de liberdade e de multa foi corretamente observada, uma vez que a sentença apelada, devidamente fundamentada, atentou para as circunstâncias legais aplicáveis à hipótese.

Apelação criminal improvida.

Diante das decisões apresentadas percebe-se que os crimes contra a ordem tributária não tem como sanção uma prisão civil, onde o fim almejado é o simples pagamento da dívida, mas sim penal, onde a conduta delituosa apresenta-se como contrária a lei, sendo a prisão uma pena que visa reprimir a sonegação fiscal e servir de parâmetro para que outras condutas da mesma espécie não sejam praticadas.

### 5.3 O BEM JURÍDICO RELEVANTE NA SEARA TRIBUTÁRIA E A VIABILIDADE DA PRISÃO

Na legitimação do Direito Penal, para privar a liberdade de um cidadão que praticou uma conduta delituosa, encontra-se fundamentada no princípio da

---

<sup>30</sup> BRASIL. TRF 1ª Região. *AP Criminal nº 13099/MG*, Relator Desemb. Italo Fioravanti Sabo Mendes. D.j 19/08/2004.

legalidade e no equilíbrio de outros dois aspectos: a proteção de bens jurídicos e a consideração do desvalor da ação. O que leva o Direito Penal a proteger um bem jurídico é a importância que o mesmo revela, pois, se o bem for de escassa importância, defronta-se com o princípio da bagatela. Contudo, é necessário que à importância do bem jurídico se coadune o desvalor da ação, quer dizer, sobre uma determinada conduta deve recair um juízo de reprovação, pois, em não havendo, deflagra-se o princípio da insignificância.

Com a vigência da Lei 8.137/90 vem sendo discutido no mundo jurídico a legalidade da sua penalidade. Para se analisar a legalidade do instituto é importante definir o conceito do bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária, haja vista que é a partir dele que poderemos realizar uma análise destes crimes, além do mais, o bem jurídico, neste caso, possui tamanha importância que a sua macula causa a perda da liberdade, direito fundamental, conforme dispositivo constitucional previsto no artigo 5º da Constituição Federal do Brasil de 1988.

No campo jurídico, bens são os valores materiais ou imateriais que podem ser objeto de uma relação de direito. Para que seja objeto de uma relação jurídica é preciso que o bem tenha idoneidade para satisfazer um interesse econômico - portanto, que tenha valor econômico - e que se subordine juridicamente a um titular.<sup>31</sup>

O tributo possui uma função constitucionalmente delineada, sendo um bem jurídico coletivo e difuso, já que tem como finalidade a distribuição de recursos para a sociedade por meio de políticas públicas. Essa função torna-se prejudicada quando ocorre uma transgressão ao dever de recolher tributos aos cofres públicos.

Para que o ato praticado seja considerado ilícito, faz-se necessária lesão ou perigo de lesão ao bem jurídico. Não há crime sem que o bem jurídico defendido seja ou corra perigo de ser maculado.

Os crimes tributários se consumam no momento da supressão ou redução do tributo, o contribuinte estaria suprimindo tributo quando, utilizando de artifícios ilícitos, não permite que o Fisco perceba que ocorreu a ocorrência do fato gerador respectivo ou declare valores incorretos para que o tributo devido seja

---

<sup>31</sup> GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. *Dicionário Jurídico*. 7. ed., São Paulo: Rideel, 2004, p. 175.

minorado. Reduzir tributo é permitir que o Fisco perceba a ocorrência do fato gerador, mas de tributo menor do que aquele efetivamente existente.

E é nesse sentido que a tese de que a lei traria um tipo de prisão civil por dívida tributária, e até mesmo o debate sobre o bem jurídico protegido não prospera, haja vista que para os defensores desta tese o bem jurídico seria o patrimônio, considerando o tratamento com que a legislação vigente brasileira tem em relação aos crimes contra a ordem tributária, visto que o mais importante para o Estado é a arrecadação do tributo em vista da possibilidade de exclusão da punibilidade com o pagamento.

O bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais, em razão de sua inexorável importância para a consecução das finalidades constitucionais, é um bem jurídico penalmente relevante, e, desta forma, torna-se evidente que uma eventual condenação pela prática de crimes fiscais não tem por consequência a imposição de uma prisão civil, esse, inclusive, foi o entendimento do STF na decisão liminar no HC n. 77.631/SC já transcrito alhures.

A criminalização dos ilícitos fiscais representa inegável proteção à bem jurídico coletivo, relativo a interesses difusos não sendo passível de punição meramente administrativa. Como poderia uma ordem constitucional admitir que a sonegação à sua principal fonte de custeio não seja caracterizada como um bem juridicamente relevante para a repressão criminal da prisão. O que dizer da criminalização e consequente prisão de agentes por crimes patrimoniais sem violência e grave ameaça menos grave à ordem social se a evasão e a sonegação fossem tratadas apenas no âmbito civil ou administrativo. Não se pode sobrepor o patrimônio individual ao coletivo, sob pena de uma visão individualista do Direito.

Esses questionamentos têm relevância quando comparados os delitos fiscais com os estampados no Código Penal, de caráter patrimonial, que são ditos de relevante valor social e de proteção a bens jurídicos indispensável à proteção estatal. O que dizer do crime de furto qualificado, onde o agente subtrai algum bem pertencente a outrem sem usar de violência, cuja pena é de reclusão de 2 a 5 anos e multa, e o crime contra a ordem tributária, cuja pena também é de 2 a 5 anos sendo que para esse crime toda a sociedade é lesada, já que o valor sonegado deveria ser revertido para a manutenção do Estado e, consequentemente, para a sociedade.

## CONCLUSÃO

O Estado, como monopolizador do direito de punir, é o único ente autorizado pela Constituição Federal a instituir certos tipos de sanção. A pena privativa de liberdade é considerada, nos tempos atuais, como a sanção mais perversa que se pode impor a alguém, e por essa razão deve ser a última medida adotada pelo Estado para reprimir condutas anti sociais.

No que se refere à matéria tributária, existem condutas que são reprimidas pelo Estado através da prisão, sendo que a Lei 8.137/90 é o instrumento legal que viabiliza a privação de liberdade àquele que infringir seus dispositivos.

Autores de renome, como Ives Gandra Martins e Luciano Amaro entendem que não se deve punir com prisão àquele que deixa de pagar tributos pelo fato de que a Constituição Federal veda expressamente a prisão àquele que não cumpre suas obrigações, ou seja, existe a vedação da prisão civil por dívida, tanto pela atual Constituição Federal de 1988 como pelo *Pacto de San José da Costa Rica* (Convenção Americana sobre Direitos Humanos).

Com base no que foi exposto, é de suma importância que a prisão civil seja indissociável do Direito Constitucional, especialmente dos direitos fundamentais. Ficou evidenciado no mundo dos fatos, que através de sua historicidade, a evolução da prisão civil por dívida veio sendo gradativamente abolida, deixando de lado a pessoa física do devedor, em detrimento exclusivamente ao seu patrimônio.

Porém os tribunais reconhecem que àquele de atua ilicitamente e comete um crime tipificado na Lei 8.137/90 estará sujeito a prisão, não pelo simples fato de não pagar o referido tributo, mas sim pelo ato ilícito praticado.

Ante o expandido, podemos concluir que definitivamente o direito tributário coercitivo deve ser interpretado de forma independente do direito penal, nos crimes contra a ordem tributária, o que vem sendo pacificado na doutrina e jurisprudência brasileira, porém essa independência deve se harmonizar com a CF/88, bem como as regras de hermenêutica jurídica e subsidiariedade das Leis.

A base fundamental que viabiliza a prisão nos crimes contra a ordem tributária está no bem jurídico tutelado. A definição do bem jurídico protegido, nos crimes contra a ordem tributária, é de suma importância, pois esse bem é necessário para a plena satisfação das necessidades humanas. Por esta razão é que o tributo, como bem jurídico relevante na seara tributária é o objeto de proteção do Direito. O STF entendeu, na decisão liminar no HC n. 77.631/SC, que o bem jurídico nos crimes contra a ordem tributária é um bem penalmente relevante, pois ao se praticar as condutas descritas na Lei 8.137/90 viola-se direito da coletividade já que o recurso sonegado é revertido para a sociedade através de políticas públicas.

Mesmo sendo reconhecido que a pena prisional é legítima não se pode descuidar de outra garantia constitucional que garante ao acusado o devido processo legal e os meios para que se viabilize. No que se refere aos crimes tributários é pacífico tanto na jurisprudência como na doutrina que se deve esgotar a via administrativa para se incriminar alguém como tendo cometido um crime fiscal. Desta forma o devido processo legal fica devidamente resguardado e garantido ao contribuinte, tanto administrativamente como juridicamente.

E, em se atendendo os princípios constitucionais, àquele que comete um crime tipificado na Lei 8.137/90, conforme jurisprudência pacífica, deve se submeter à sanção prisional, tendo essa pena caráter penal.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed., São Paulo: Saraiva, 2010.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**. 6. ed., São Paulo: Atlas, 2009.
- BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed., São Paulo: Método, 2009.
- BECCARIA, Cesare. **Dos Delitos e das Penas**. 4ª triagem, São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- FOUCAULT, Michel. **Vigiar e Punir**. trad. Raquel Ramallete, Petrópolis: Ed. Vozes, 2004.
- GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. **Dicionário Jurídico**. 7. ed., São Paulo: Rideel, 2004.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 2009.
- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed., São Paulo: Malheiros, 2004.
- MADEIRA, Anderson Soares. **Direito tributário**. 2. ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed., São Paulo: Saraiva, 2010.
- MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2010.
- PESSOA, Leonardo Ribeiro. **O Princípio da Insignificância nos Crimes Contra a Ordem Tributária e Apropriação Indébita Previdenciária**. Artigo científico disponível em: <http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/insig.pdf> acesso em: 20 set. 2010.
- SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 5ª reimpressão, Curitiba: Juruá Editora, 2008.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2007.