

PENALIDADES TRIBUTÁRIAS - **NOÇÕES**

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,
Professor Emérito das Universidades Mackenzie, Paulista e
Escola de Comando e Estado Maior do Exército, Presidente
do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio
do Estado de São Paulo e do Centro de Extensão
Universitária - CEU.

1.1. O conceito de violação tributária.

Sendo a lei norma jurídica dotada de sanção ¹, uma de suas características essenciais é a existência de penalidade aplicável aos que a infringem. Dessa forma, podemos, com clareza, definir a infração como toda a violação da lei, por ação ou omissão.

¹ *Rubens Gomes de Souza, "Compêndio da legislação tributária", Ed. Financeiras, 1960, p. 105.*

A violação pode acarretar a aplicação de penalidade, se definida em lei como consequência da infração, ou não, se a própria lei estatuir condições e modos de certos descumprimentos serem desconsiderados para tais efeitos ². Nessa hipótese, evidentemente, o que existe não é norma sem sanção, mas a liberdade exercida pelo seu poder criador em despiciendar a punição, normalmente quando as infringências sejam de reflexos inexpressivos.

Via de regras, tal liberalidade inexiste. Principalmente no direito tributário, onde a lei é essencialmente norma jurídica com sanção e, não poucas vezes, sanções desproporcionais às infrações.

1.2. A doutrina e o direito infracionário

O direito tributário pode ser considerado ramo autônomo do direito público, não obstante ser válida a corrente que o apresenta como sub-ramo do direito financeiro, ou aquela que o coloca como parte do direito administrativo.

² *As instruções CAT 10/68 da Secretaria da Fazenda de São Paulo, regulamentando a legislação de ICM sobre penalidades, em seu bloco 2 previram inúmeras violações formais à lei não-sujeitas a qualquer penalidade.*

Para efeitos didáticos o direito tributário, enquanto ramo autônomo e com princípios próprios, protege, no campo do direito positivo, a vigência e eficácia de suas normas com penalidades graduadas conforme a gravidade das violações que se lhe praticam.

Entendem os doutrinadores que serão estas violações delitos, quando tiverem características tributárias penais, e infrações, quando apenas tributárias, determinadas por força de lei.

Dessa forma, a diferença entre a infração e o delito, como já mostrei atrás, reside fundamentalmente em dizer a lei que uma violação é apenas infração e outra, delito.

Sendo a distinção fruto, portanto, da rotulagem oficial, independentemente da natureza da violação, já defendi a tese de que não há um direito tributário penal ou penal tributário, mas apenas sancionatório³.

³ *Delitos e infrações tributárias, in Direito Tributário, Bushatsky, v. 2, p. 133/59.*

Na Argentina, filiam-se à mesma corrente Giuliani Fonrouge e Manuel de Juano ⁴.

Para o estudo das penalidades, considere-se infrações tributárias aquelas violações que não acarretem conseqüências penais, e delitos, aquelas que, além das conseqüências tributárias, acarretem também conseqüências penais.

1.3. A clássica posição de Rubens Gomes de Souza

Em seu esplêndido “Compêndio de legislação tributária”, o saudoso jurista dedica um capítulo às infrações tributárias e penalidades, em que formula

⁴ Manuel de Juano, *Infracciones tributarias: consideraciones generales sobre el derecho tributario brasileño y argentino*, in *Direito Tributário*, Bushatsky, 1974, v. 3: “Creemos y así lo hemos sostenido en la cátedra y en el libro, que el derecho tributario penal es una rama del derecho tributario que tiene a su cargo abarcar todo el campo de la conducta fiscal, incluyendo los hechos o infracciones, su análisis, consideración y penalidad, aplicable en materia de hechos contrarios al régimen jurídico que señala la ley fiscal, con miras al normal funcionamiento de la actividad recaudadora. A conclusiones similares llega el prestigioso jurista brasileño, Prof. Ives Gandra da Silva Martins, para quien, en el campo doctrinario, no debe existir “un derecho penal tributario” a un derecho tributario penal distinto del derecho tributario pues la “sanción es un factor inherente al derecho tributario” siendo esta la única forma de comprender a las finanzas públicas como una economía de adquisición compulsoria”.

sua visão desse setor de moléstias e terapêuticas fiscais.

Depois de considerar que todas as infrações e respectivas penalidades compõem um direito penal “genérico”, deduz que o direito penal, em seu sentido específico, abrange apenas a parte daquelas violações de normas jurídico-tributárias admitidas como crimes, denominando, por força de a maior parte delas terem tal natureza, ao ramo direito tributário penal, com o que o contrapõe à classificação de direito penal tributário, que muitos juristas pretendem para ele ⁵.

A seguir, em época na qual inexistia adequada legislação tributária-penal, divide os delitos em crimes e contravenções e as infrações em fraudulentas, regulamentares e decorrentes da mora.

Na seqüência, enuncia quais seriam os princípios aplicáveis às penalidades tributárias, classificando-

⁵ Sáinz de Bujanda, *Hacienda y derecho*, Madrid, 1962; Giuseppe Giuliani, *Manuale di diritto repressivo tributario*, Milano, Giuffrè, 1966; Eduardo Frederico de Andrade Carvalho, *Crime de Sonegação Fiscal*, in *Direito tributário*, Bushatsky (4^a. coletânea de Ruy Barbosa Nogueira).

as em três blocos, a saber: infrações de caráter criminal (princípio da legalidade, princípio de retroatividade da norma mais benigna, princípio da personalização da pena, princípio da caracterização do dolo ou culpa, princípio da exclusão da equidade para crimes e contravenções), infrações de caráter contravencional (princípio do ato voluntário independente de culpa ou dolo) e infrações de caráter civil (princípio da objetividade independentemente de dolo, culpa ou voluntariedade).

Finalmente, conclui sua lição dizendo que as penalidades criminais só podem ser impostas por autoridades judiciais, enquanto as meramente tributárias, por administrativas e judiciais.

1.4. Classificação das infrações segundo sua natureza

Feita essa introdução, posso, agora, dividir as infrações ⁶ de acordo com sua natureza.

⁶ Utilizarei, doravante, a expressão *infrações*, em sentido amplo, para abranger *infrações e delitos*.

Por essa classificação, as infrações podem ser de suas espécies:

a) penais:

- criminal
- contravencional

b) tributárias:

- formal
- substancial.

Podemos considerar criminais aquelas infrações penais com reflexos tributários (falsificação de estampilhas, excesso de exação, crimes de funcionários, violação de segredo funcional, prevaricação) ou as tributárias com reflexos penais (contrabando, sonegação fiscal, apropriação indébita no Imposto de Renda na fonte etc.).

São consideradas contravencionais as infrações de natureza penal, cuja figura delituosa é menos grave e onde o dolo e a culpa são irrelevantes, relevante sendo, apenas, a existência de um ato voluntário. No direito positivo pátrio praticamente inexistem.

As infrações substanciais são aquelas que resultam no não-pagamento do tributo, não obstante a

redação do Código Tributário Nacional, ao distinguir a obrigação em principal e acessória, transformar esta em principal, pela sua inobservância, quanto às penalidades ⁷.

São infrações formais aquelas que representam um não-cumprimento de requisitos regulamentares ⁸.

1.5. Classificação das infrações segundo a intenção do agente

Ruy Barbosa Nogueira divide as infrações em:

⁷ Art. 113 do Código Tributário Nacional: “A obrigação é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

⁸ Ruy Barbosa Nogueira, *Direito financeiro*, 3ª. ed., p. 163: “Daqui temos então as duas grandes classes das infrações fiscais: a infração será substancial, quando um dos sujeitos desatender elementos da obrigação principal, em geral a falta ou insuficiência do pagamento de tributo. A infração será formal, quando um dos sujeitos agir contra a forma prescrita, isto é, contra os requisitos de procedimento, as chamadas formalidades regulamentares”.

Em relação às infrações subjetivas culposas, as legislações indicam, para os casos de negligência ¹¹, imperícia ¹², imprudência ¹³, o grau de penalização do contribuinte ou responsável. Podem ser decorrentes de ação ou omissão.

Finalmente, quanto às infrações dolosas, as definições do que seja fraude, conluio ou sonegação encontram-se na própria legislação ordinária ¹⁴,

¹¹ Leib Soibelman, *Dicionário geral de direito*, p. 409: “Negligência: falta de atenção, falta de cuidado, inobservância de deveres”.

¹² *Dicionário cit.* p. 309: “Imperícia: falta de conhecimentos práticos, de aptidão para o que vai fazer, falta de preparo teórico ou prático”.

¹³ *Dicionário cit.* p. 310: “Imprudência: temeridade, falta de moderação, agir perigosamente”.

¹⁴ O Regulamento de Imposto sobre Produtos Industrializados, em 1972, assim tinha os arts. 148, 149 e 150 redigidos: “Art. 148 Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I. da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II. das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente”;

“Art. 149 Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento”;

conceituando, por outro lado, Francesco Ferrara a simulação como:

*“Ato que só existe aparentemente. É absoluta quando as partes realizam um ato sem a intenção de realizá-lo na verdade, e relativa quando o ato realizado encobre um ato de natureza diferente. É ainda inocente ou maliciosa, conforme tenha ou não a intenção de violar a lei e prejudicar terceiros”*¹⁵.

1.6. Evasão fiscal e economia de imposto

Matéria das mais controvertidas no campo em estudo é a determinação das fórmulas de elisão legal, também chamada de economia do imposto.

Embora doutrinariamente não seja difícil enquadrar a ocorrência da elisão legal como a escolha do contribuinte da forma tributária menos onerosa antes da ocorrência do fato gerador, os limites nem

“Art. 150 Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas, naturais ou jurídicas, visando a qualquer dos efeitos referidos nos arts. 148 e 149”.

¹⁵ A simulação dos negócios jurídicos, Saraiva, São Paulo, 1939.

sempre são muito nítidos, não raro pretendendo o Fisco nela ver simulação punível como infração.

Ruy Barbosa Nogueira já disse ¹⁶: “Ninguém é obrigado a escolher, entre várias formas legais possíveis, aquela que seja sujeita a impostos mais altos”, referindo-se inclusive à doutrina do Prof. Von Wallis, da Universidade de Munique, formulada no mesmo sentido ¹⁷.

Por outro lado, a matéria discutida nas IV Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudos Tributários mereceu a seguinte conclusão: “As Jornadas entendem que o conceito de “evasão tributária” deve restringir-se às condutas ilícitas adotadas pelo contribuinte para evitar, reduzir ou retardar o

¹⁶ *Direito tributário comparado*, Saraiva, 1971, p. 69.

¹⁷ *Direito tributário ...*, cit. p. 70/1: “Como ensina o Prof. Von Wallis, da Universidade de Munique, e também magistrado da Suprema Corte Tributária da Alemanha, a legislação tributária permite ao contribuinte fazer uso na sua vida profissional das possibilidades de economizar impostos e de dirigir suas atividades conforme os preceitos tributários. Ninguém é obrigado a escolher, entre várias formas legais possíveis, aquela que seja sujeita a impostos mais altos ...; pois a possibilidade de uma estruturação que, em face da legislação tributária, seja mais favorável corresponde ao interesse justo do contribuinte e reconhecido pela ordem jurídica” (comentários ao § 6º da *Steueranpassungsgesetz*) (para maior explanação, v. *Da interpretação e aplicação das leis tributárias*, *Revista dos Tribunais*, 1965, p. 67 e s.)”.

pagamento de tributo devido; e que o conceito de “elisão” deve ser reservado àquelas condutas que, por meios lícitos, evitam ou retardam a ocorrência do fato gerador ou reduzem os efeitos que lhe seriam próprios”, tendo, na ocasião, Fábio Fanucchi relatado o notável estudo sobre a matéria de Antonio Roberto Sampaio Dória, hoje em livro (Elisão e evasão fiscal) ¹⁸.

Na doutrina ibero-americana, o tema já foi tratado por Perez de Ayala, Amorós Rica, Fonrouge, De Juano, mas é em Jarach que se encontra a formulação explicativa mais clara sobre o assunto ¹⁹.

¹⁸ Fábio Fanucchi, *Direito tributário*, p. 154.

¹⁹ Dino Jarach, *Curso superior de derecho tributário*, p. 298: “Lo que es relevante es unicamente que se haya realizado o no el hecho imponible em su significación económica de acuerdo con los principios ya explicados. Aplicar el principio de la consideración económica sólo cuando existe el propósito de evasión fiscal, lejos de ser una doctrina más favorable tal contribuyente, choca contra el principio constitucional de legalidad, porque significa gravar un hecho que, de por si, no estaría sometido al impuesto, solamente porque se entiende que existió un propósito de evasión fiscal. En cambio, yo digo: un hecho, de acuerdo con su naturaleza y según el principio de consideración económica, entra en la definición legal del hecho imponible, y, en consecuencia, está sometido al impuesto, exista o no el propósito de evasión fiscal; o bien un determinado hecho de la vida real no se encuadra en la previsión legal del legislador y entonces, exista

A tranqüilidade da matéria em certos casos (preferência do contribuinte, por exemplo, de retenção de imposto de renda na fonte quanto aos dividendos de ações, se de renda tributável elevada, no passado) não é a tônica dominante, não raro devendo o contribuinte enfrentar a Fazenda, sempre que eleja o caminho tributário menos oneroso ²⁰.

O importante a fixar, entretanto, é que a escolha da elisão fiscal não constitui infração.

1.7. O Código Tributário Nacional

As infrações no Brasil, em termos de legislação codificada, foram cuidadas pelos artigos 136, 137 e 138 do Código Tributário Nacional, resquícios imperfeitos de um amplo estudo para conceituar e delimitar sua ocorrência, feito pelo Prof. Rubens

o no propósito de evasión fiscal, no puede estar sometido al impuesto, y si se lo somete, se aplica la ley en forma arbitraria”.

²⁰ Na delimitação das fronteiras do que seja distribuição disfarçada de lucros percebe-se claramente as áreas de atrito entre Fisco e contribuinte quanto à tese do que seja economia de imposto. Sugerimos a leitura de nossos trabalhos a respeito (*Direito tributário*, Bushatsky, 1972, v. 1; e *Pareceres*, LTR, 55:73 e 85:73).

Gomes de Souza em seu anteprojeto, do art. 271 ao art. 311.

Embora criticado em muitos pontos pela Comissão encarregada de revê-lo, representava formulação jurídico-tributária consideravelmente superior aos restos que permaneceram em nossa legislação.

O primeiro artigo cuida ²¹ apenas de infrações objetivas dizendo que a intenção do agente é irrelevante para determinar a responsabilidade, salvo se a lei dispuser em contrário. Normalmente, as leis dispõem em contrário.

O artigo 137 ²² diz ser pessoal a responsabilidade do agente e, portanto, exclui a de outros nos casos que

²¹ “Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infração da legislação tributária depende da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

²² “Art. 137 A responsabilidade é pessoal do 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 art. 134, contra aquelas por quem respondem; b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; c) dos diretores,

enumera, exceção feita às praticadas no exercício regular da administração, mandato, função, cargo, emprego ou ordem de quem de direito.

Entendo, neste artigo, que a lei cuida de infrações tributárias, já que as definidas como delitos são cuidadas, em termos de responsabilidade, na legislação pertinente.

Quanto ao art. 138 ²³, o aspecto a ressaltar é que a denúncia espontânea, antes da ação fiscal, acompanhada, se hipótese prevista em lei, do pagamento do tributo e juros de mora (nenhuma outra penalidade moratória) ou de depósito, à falta de quantificação do tributo, elimina a responsabilidade ²⁴.

gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas”.

²³ “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.

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

²⁴ V. debate que mantive com o Dr. Hélio Fiorillo, no Ciclo de Conferências sobre Temas Tributários, realizado no Ministério da Fazenda, publicado pela Resenha Tributária em 1979, p.

Não se deve confundir o disposto neste artigo com o do art. 161, e principalmente no § 2º ²⁵, onde, embora a consulta e a comunicação tenham os mesmos efeitos para evitar a ação fiscal e suas penalidades, diferem pelo fato de na comunicação saber o contribuinte qual a norma aplicável e os limites de sua responsabilidade, e na consulta pretender obter resposta à dúvida que possui.

Voltarei a examinar os dispositivos acima, com maior profundidade, no capítulo 5 do presente livro.

1.8. Tipos de sanções

103/7. Na ocasião, foi analisada a jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos, que apenas considerava denúncia espontânea a comunicação acompanhada de pagamento do tributo.

²⁵ “Art. 161 O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta lei ou em lei tributária”.

*...
§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito”.*

As principais sanções para os delitos e infrações tributárias são as penas pecuniárias e a perda de liberdade.

As primeiras são normalmente fixadas, quando da falta de recolhimento do tributo, em porcentagens graduadas de acordo com a importância da intenção e do tempo decorrido. Muitas legislações, todavia, penalizam as infrações regulamentares, pontificando a legislação paulista de ICM, que apenas algumas infrações formais mais severamente que a falta de recolhimento do imposto.

Como resquício da ditadura Vargas, temos ainda as sanções políticas, com que o Fisco Federal pretende, pela impossibilidade de o contribuinte transacionar com os bancos oficiais, forçá-los a pagar, sem discutir. Da sanção contra devedores remissos evoluiu a técnica intimidatória para as relações do Cadastro Informativo – CADIN. Isto porque, não obstante a revogação da figura do devedor remisso, restou a forma mais violenta de sanção política que é o corte do crédito oficial.

A declaração há longos anos, e até por Súmula do Supremo Tribunal Federal, como procedimento

inconstitucional ²⁶, levou a Fazenda Federal à referida revogação, mas a faculdade aberta de vedar transações bancárias pelo Judiciário fortaleceu as restrições creditícias.

Semelhante atitude tem o fisco quando apreende mercadorias para garantia de pagamento e inicia auto de infração. A Justiça tem declarado que uma vez estabelecida a ação fiscal, a apreensão não pode permanecer, sendo medida de coação inconciliável com a plena defesa do contribuinte ²⁷.

No contrabando, todavia, a apreensão é legítima ²⁸.

²⁶ Súmula 547 do Supremo Tribunal Federal: “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”.

²⁷ Segurança concedida no Proc. 4/71, pelo MM. Juiz da 2ª. Vara Estadual: “A apreensão de mercadorias só é legítima para a comprovação da irregularidade. Feita esta, a liberação se impõe, pois o Fisco tem os meios normais para a execução do crédito fiscal, não se justificando a retenção delas para compelir o contribuinte ao pagamento do tributo.

A Súmula 323 do Supremo Tribunal Federal é de grande atualidade, a despeito de anterior ao Código Tributário Nacional, cujos arts. 183 e sgs., cuidando das garantias do crédito fiscal, não cogitaram da apreensão como uma de suas modalidades. O legislador estadual, nesse passo, parece ter ido “além das barras”, na expressão do Min. Aliomar Baleeiro (Direito tributário brasileiro, p. 535)”.

²⁸ Ruy Barbosa Nogueira, *Direito financeiro*, cit. p. 172: “O fundamento jurídico dessa perda não é o confisco; a

Há ainda a sujeição a sistema especial de fiscalização, em algumas legislações, visando a proteção do Fisco em casos de reincidências constantes por parte do contribuinte.

Oswaldo Moraes e Igor Tenório apresentam, em seu Dicionário tributário, interessante classificação, visando definir os tipos de sanções:

“2. Classificação. As sanções podem ser classificadas do ponto de vista da relação existente entre o conteúdo (quanto ao sujeito passivo) e a obrigação violada originadora. Sob esse aspecto, são elas coincidência e não-coincidência:

Coincidência:

- Direta: Cumprimento compulsório.
Obtenção coativa, de modo direto da norma sancionada.

- Indireta: Cumprimento compulsório.

mercadoria ilicitamente entrada no país não tem título de legitimação ou propriedade e essa aquisição pela Fazenda visa impedir a formação de título ilegítimo”.

Obtenção coativa, de modo indireto, da norma sancionada, através do condicionamento ao gozo de outro direito.

Não-Co incidência

- Indenização: Obtenção do infrator de prestação economicamente equivalente à da norma infringida.

- Castigo: Não busca o cumprimento da obrigação nem a obtenção de prestação equivalente: sua finalidade imediata é aflitiva.

Essas são as formas simples. As compostas são:

cumprimento compulsório + indenização

cumprimento compulsório + castigo

castigo + indenização

cumprimento compulsório + castigo + indenização”
29.

Por outro lado, Roberto V. Calvo, em livro por mim coordenado (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 4), assim as divide:

Sanções Tributárias

- Sanções penais lato sensu:
 - sanções penais stricto sensu (direito penal tributário – a competência para legislar é exclusiva da União):
 - detenção, cumulada ou não c/multa
 - reclusão, cumulada ou não c/multa;
 - sanções administrativas (direito administrativo penal tributário – a competência para legislar pertence à ordem parcial de governo que detém o poder de tributar):
 - multa

²⁹ *Saraiva, 1973, p. 216.*

descumprimento de
obrigação principal
ou acessória;
atraso no
cumprimento de
obrigação principal
(mora);

- apreensão de mercadorias
declaração de devedor remisso
interdição de estabelecimento
sujeição a regime especial
pena de perdimento etc.

Sanções civis:

- Juros de mora
- Correção Monetária

Direito Penal:

- Ordinário;
- Especial: - direito penal
tributário;
- direito penal
falimentar;
- direito penal
societário etc.

1.9. Penas moratórias

Ruy Barbosa Nogueira e Giuliani Fonrouge entendem que a multa de mora não constitui infração, mas apenas indenização pelo atraso ³⁰.

O Código Tributário Nacional consagrou, todavia, em seu art. 134, § único, a tese de que as incidências moratórias são penalidades: “O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório”.

Aliomar Baleeiro, ao comentá-lo ³¹, entende que a correção monetária é uma penalidade moratória, com o que no gênero penalidades moratórias

³⁰ *Direito financeiro, cit. p. 168: “A simples mora de pagamento não deve ser considerada como simples infração. No direito tributário encontramos comumente a figura da chamada multa de mora.*

O contribuinte incide em multa de mora quando vai pagar o imposto fora do prazo marcado e a lei tenha assim sancionado esse atraso”.

Giuliani Fonrouge, Derecho financiero, v. 1, p. 545: “Para nosotros no es “sanción” de ninguna índole, ni civil ni penal-fiscal, sino resarcimiento de daños, razón por la cual corren de pleno derecho, como lo ha reconocido la jurisprudencia reiteradamente; tampoco puede considerársele como un recargo por culpa o negligencia, ni relacionarlo con los arts. 508, 509, 511 y 512 del Código Civil”.

³¹ *Direito Tributário Brasileiro, p. 433: “Note-se que o Código Tributário Nacional não se referiu à correção monetária. Mas ela tem o caráter moratório a que se refere o § único do art. 134”.*

deveriam ser enquadradas a correção monetária, a multa de mora e os juros de mora.

Sendo a correção monetária penalidade moratória, compreende-se a tendência ³², infelizmente já alterada, de nossa jurisprudência em não aceitar no passado a correção monetária sobre penalidades, com o que seguia a linha antecipada por Bernardo Ribeiro de Moraes e magistralmente esclarecida pelo falecido Rubens Gomes de Souza ³³ em notável parecer publicado em 1973 ³⁴.

1.10. Legislação tributária-penal

³² *Decisão do Supremo Tribunal Federal (Diário da Justiça, 8 junho de 1973, p. 4076): “RE 74.695-MG – Decisão: Conhecido e provido em parte. Unânime 1ª. Turma em 15/03/1973. Ementa: Correção monetária. Incide sobre o líquido o tributo devido, excluídos a multa e quaisquer acessórios”.*

³³ *Resenha Tributária n. 23, 1973, Seção 1.3 – comentário.*

³⁴ *Eu mesmo, com Bernardo Ribeiro de Moraes, em trabalho preparado para as 1as. Jornadas Argentinas sobre Indexación, que tive a honra de vice-presidir em Rosário, defendi a tese hoje superada pela inadequada jurisprudência cristalizada de que a correção monetária incide sobre as penalidades (A correção monetária perante o ordenamento jurídico nacional, Ed. Resenha Tributária, 1976; e da Asociación Argentina del Derecho Comparado, Rosário, 1979, p. 182/212).*

Chego, finalmente, à legislação tributária penal, para mim sancionatória, onde, recapitulando, encontra-se como primeiro delito tributário punido o contrabando. Dele cuidaram o Código Penal de 1830, o de 1890, o de 1940 e os Decretos-leis n. 975/69 e 1004/69, que nunca chegaram a entrar em vigor.

Posteriormente, a Lei n. 3807/60 sobre previdência social considerou crime de apropriação indébita o não-recolhimento das contribuições retidas pelos empregadores dos empregados ³⁵, instituto, todavia, considerado inconstitucional por Manoel Pedro Pimentel, em parecer publicado na Revista dos Tribunais ³⁶.

³⁵ Art. 86 da Lei n. 3807/60: “Será punida com as penas do crime de apropriação indébita a falta de recolhimento, na época própria, das contribuições e de outras quaisquer importâncias devidas às instituições de previdência e arrecadadas dos segurados ou do público.

§ único. Para os fins deste artigo, consideram-se pessoalmente responsáveis o titular da firma individual, os sócios solidários, gerentes, diretores ou administradores das empresas incluídas no regime desta lei”.

³⁶ RT, 451:329: “5. Conclusões. À luz de tudo o que ficou exposto, concluímos que a incriminação das condutas descritas na lei especial parece sofrer do vício de inconstitucionalidade, além de não se enquadrar adequadamente nos lindes penais ortodoxos. Seria aconselhável, por isso, rever o assunto. As hipóteses aqui focalizadas deveriam ser tidas como ilícitos civis ou

A Lei n. 4357/64 estendeu a figura penal para o Imposto de Renda retido na fonte e selo, e a Lei n. 326/67, art. 2º, para o não-recolhimento do IPI ³⁷.

administrativos, punidos com sanções próprias do direito privado, uma vez que a sanção penal deve ser reservada para os casos em que a sua aplicação seja útil ou necessária, o que não ocorre na espécie. As sanções privadas, sobre serem suficientes para a repressão e a prevenção geral, apresentam a vantagem de serem aplicadas à empresa, como pessoa jurídica, sem necessidade de providências sempre custosas, para a individualização da eventual responsabilidade de pessoas físicas. O castigo seria proporcional à ofensa e abrangeria condutas dolosas e culposas e até mesmo os casos de responsabilidade objetiva, incluídos na área do direito privado pela teoria do risco, cujo prestígio, nessa área é crescente”.

³⁷ Já disse em tese apresentada para o curso de pós-graduação na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo ser inconstitucional a figura, porque o contribuinte de IPI não é depositário de imposto, mas devedor. Fosse mero depositário de terceiros, a jurisprudência não teria tendido para, nos casos de adquirente-entidade imunes, considerá-las fora da relação jurídico-tributária sempre que pleitearam, na aquisição de bens, a não-incidência de IPI.

“AC 29.621-SP – Rel. Min. Armando Rolemberg – Rev. Min. Esdras Gueiros.

Decisão: Por unanimidade, negou-se provimento à apelação (em 13 ago. 1973, 3ª Turma).

Ementa: Imposto de Consumo – Da imunidade de que gozam as entidades de direito público não decorre estarem isentas do tributo as mercadorias por elas adquiridas, estranhas que são à formação da obrigação tributária que tem como sujeito o fabricante do produto”.

Por outro lado, o decreto-lei não era veículo hábil para a criação da figura penal, por não ter sido o direito penal contemplado nas disposições do art. 55 da Constituição Federal de 1967.

“Art. 55 O Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não haja aumento

Os Decretos-leis n. 1060/69 e 1104/70 criaram a figura da prisão administrativa para os contribuintes considerados depositários infieis de tributos (IPI, IR e outros), os quais, em minha opinião, eram também inconstitucionais, visto que os contribuintes de tributos na relação com o Fisco são devedores e não depositários, isto é, são sujeitos passivos da obrigação tributária, o que representaria a sua prisão pela simples dívida, em violação aos arts. 153, § 17, da Constituição Federal anterior e 5º, LXVII, da atual, respectivamente transcritos:

“Art. 153 ...

§ 17 Não haverá prisão civil por dívida, multa ou custas, salvo o caso de depositário infiel ou do responsável pelo inadimplemento de obrigação alimentar, na forma da lei.

Art. 5º ...

LXVII. não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e

de despesa, poderá expedir decretos-leis sobre as seguintes matérias: I. segurança nacional; II. finanças públicas, inclusive normas tributárias; e III. criação de cargos públicos e fixação de vencimentos”.

inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel”.

Ainda, o Decreto-lei n. 1736/79, em mais uma insuficiente formulação legal, indicou penalidades, desnecessariamente indicáveis, na parte que reproduziu o Código Tributário Nacional, e manifestamente inconstitucionais, naquela que dispôs de forma diversa.

Entre o nascimento de tais dispositivos penais, surgiu a Lei n. 4729/65, que foi chamada de “lei do crime de sonegação fiscal” e que, apesar das muitas críticas sofridas pelas imperfeições de seu texto, teve embasamento jurídico melhor do que aquele apresentado em todas as leis sobre matéria tributária penal surgidas no Brasil.

Posteriormente, as Leis n. 8137/90, 8383/92 (art. 90), 9249/95 (art. 34) e 9430/96 (art. 83) cuidaram de matéria penal, sendo que a lei n. 8137/90 veio para substituir a lei n. 4729/65.

O ponto mais discutido da referida legislação tem sido o concernente ao momento em que se dá a extinção da punibilidade, se antes da decisão de

primeira instância ou se antes do início do processo de executivo fiscal e após ser o lançamento completado e pago o tributo, variando as decisões existentes sobre a matéria ³⁸.

³⁸ O Decreto-lei n. 1060/69, em seu art. 5º, determina: “Aplicam-se ao crime de sonegação fiscal definido no art. 1º da Lei n. 4729, de 14/6/1965, as normas que regulam a extinção de punibilidade dos crimes de apropriação indébita previstos no art. 11 da Lei 4357, de 16/7/1964, e no art. 2º do Decreto-lei n. 326, de 8/5/1967”, estando o referido art. 2º, caput, assim redigido: “A utilização do produto da cobrança do imposto sobre produtos industrializados em fim diverso do recolhimento do tributo constitui crime de apropriação indébita definido no art. 168 do Código Penal, imputável aos responsáveis legais da firma, salvo se pago o débito espontaneamente, ou, quando instaurado o processo fiscal, antes da decisão administrativa de primeira instância”.

A jurisprudência, no início, tendeu para a tese de que somente após o encerramento do processo administrativo é que se poderia principiar a ação penal.

O Egrégio Tribunal Federal de Recursos, no HC 2.652-Ceará (DJU, 2/5/1972), por sua Turma decidiu: “Crime de Sonegação Fiscal.

Para o início da ação penal, mister se faz que o crédito tributário que se quer sonogado esteja perfeitamente caracterizado através de lançamento completo. Procedimento fiscal em andamento não justifica a instauração do processo-crime”.

“Habeas-corpus – Contrabando e descaminho – Recolhimento do Imposto e Multas – Extinção da punibilidade.

Descaminho e sonegação fiscal são expressões equivalentes, de modo a beneficiar com a extinção da punibilidade; assim, se antes de iniciada a ação penal o agente recolheu o imposto e multas devidos, é de se lhe conceder a ordem de habeas corpus para trancamento do processo.

Pacientes: C.T.L. e outra.

Pet. HC 2.375 – Rel. Min. Godoi Ilha”.

Ultimamente fixou-se: “RHC 51.127-SP – Rel. Min. Thompson Flores, Rects.: A.P.A., Recdo.: Tribunal de Alçada Criminal de São Paulo, Impte.: J.C.R.

Evidentemente, a procedibilidade penal vincula-se à solução do problema, tendo o Supremo Tribunal Federal decidido que:

“No que se refere à falta de condição de procedibilidade, por inexistir prévia inscrição da

Decisão: Negado provimento, unanimidade, 2ª. Turma, em 21/05/1973.

Ementa: Crime de sonegação fiscal. Abertura de inquérito policial para sua apuração decorrente de indícios emergentes de procedimento outro. Recurso de hábeas corpus. Desprovimento, dado que denegado o writ, se orientou o Tribunal a quo pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”.

“Sonegação fiscal – Inscrição do débito – Pretendida condição de procedibilidade de ação penal – Efeitos de decisão administrativa – A inscrição de débito fiscal sonegado não constitui condição de procedibilidade da ação penal, uma vez que não é a inscrição que exaure o crime. A infração é preexistente, sobrevivendo ainda que a dívida não seja inscrita ou mesmo que a autoridade fiscal tenha absolvido o sonegador.

Tratando-se de crime de sonegação fiscal, eventual decisão do Fisco não obriga o Judiciário no tocante ao exame dos mesmos fatos. Uma vez iniciada a ação penal relativa ao delito, nos termos do art. 93 do Código de Processo Penal, o que eventualmente poderá surgir é uma questão prejudicial facultativa (TACrim. SP, 1ª Câmara, HC 41.486-SP, Rel. Juiz Lauro Malheiros, j. 28/dez/1972, v.u.).

AASP, Bol. 771, 20/set/1973, ficha 376/73”.

“Ementa: Crime de sonegação fiscal. A apuração do débito fiscal, na instância administrativa, não constitui condição de procedibilidade da ação penal, ou condição objetiva de punibilidade. Precedentes do Supremo Tribunal. Recurso conhecido e provido.

*Decisão unânime em 30/04/1974 – 2ª. Turma
RECrIm. 77.945-SP – Supl. LTR, 2:75, ICM, 4.2”.*

dívida, não tem procedência. É que inexiste regra legal nesse sentido, conforme bem observou o acórdão recorrido. Tratando-se de ação pública, pode ser iniciada com a notitia criminis colhida mediante inquérito policial” (STF, acórdão proferido no RHC 50.523).

O Supremo Tribunal Federal, nada obstante o disposto no art. 83 da Lei 9430/96, na ADIN 1571, em que foi relator o Ministro José Néri, decidiu:

“Decerto, o art. 83 em foco quer não aja a Administração, desde logo, sem antes concluir o processo administrativo fiscal, mas essa conduta imposta às autoridades fiscais não impede a ação do MP, que, com apoio no art. 129 e seus incisos, da Constituição, poderá proceder, de forma ampla, na pesquisa da verdade, na averiguação de fatos e na promoção imediata da ação penal pública, sempre que assim entender configurado ilícito, inclusive no plano tributário. Não define o art. 83 da Lei n. 9430/96, desse modo, condição de procedibilidade para a instauração da ação penal pública, pelo MP, que

poderá, na forma de direito, mesmo antes de encerrada a instância administrativa, que é autônoma, iniciar a instância penal, com a propositura da ação correspondente” (Informativo STF n. 64, p. 4, 2/4/97) (Adcoas p. 397).

SP, 08/2000.