

## Rogério Taffarello: Crimes tributários e previdenciários e os tribunais

Há duas semanas, a [ConJur destacou julgamento](#) do Tribunal Regional Federal da 3ª Região em que, por votação unânime de sua 11ª Turma, ao constatar cenário de dúvida quanto à existência de dolo na conduta incriminada, a corte deu provimento ao recurso da defesa para absolver a apelante, uma contribuição previdenciária.



O acórdão já transitou em julgado, visto não ter sido objeto

de recurso por parte do Ministério Público Federal. A vitória é significativa: embora não devesse, *em teoria*, ser algo fora da normalidade e do que se espera da Justiça, não é sempre que a aplicação concreta da lei em matéria de crimes tributários e previdenciários ocorre com o cuidado que o ordenamento exige dos órgãos judiciários.

Oportuno recordar, então, como esses crimes têm sido tratados pelo Judiciário nas décadas recentes, e alguns dos problemas verificados na aplicação prática da lei.

Tivemos em 1965 a nossa primeira Lei de Sonegação Fiscal (Lei nº 4.729), suplantada, em 1990, pela Lei nº 8.137. No entretanto, e em anos posteriores à edição da atual lei dos crimes contra a ordem tributária, *profusa e confusa* foi — e segue a ser — a produção legislativa que de algum modo afeta a aplicação dos crimes tributários ou lhe adiciona tipos assemelhados, a exemplo dos crimes previdenciários (a Lei nº 9.983/00 reformou pontualmente o Código Penal para acrescentar-lhe, em seus atuais formatos, os delitos de sonegação de contribuição previdenciária e de apropriação indébita previdenciária). Muito dessa caótica produção normativa tem a ver não só com o incremento de novos tipos ou com alterações na redação de figuras preexistentes (em 2014, a Lei nº 13.008 alterou a tipicidade do descaminho, previsto no artigo 334 do CP), mas com a disciplina do condicionamento ou extinção da punibilidade desses delitos, na esteira da criação de distintas normas acerca da suspensão ou extinção do crédito tributário e, notadamente, a criação de diferentes programas de parcelamento. Desnecessário anotar o quanto a instabilidade de normas em matérias tributária e penal produz injustiças em situações concretas.

Em âmbito jurisprudencial, a insegurança jurídica em matéria de crimes tributários (e previdenciários) aprofundou-se, desde os anos 90, sobretudo pela incorreta aplicação da noção de "absoluta independência entre as instâncias" de apuração de ilicitudes administrativa e penal, em contextos normativos em que, com frequência, ou a Administração é *privativamente* competente para dizer sobre a

---

existência de crédito devido (Código Tributário Nacional, artigo 142), ou simplesmente não há sentido lógico em se pretender que algo que nem infração administrativa constitui possa, por outro lado, configurar ilícito penal [1]. Decantadas as contradições práticas a que esse entendimento conduzia, o Supremo Tribunal Federal tentou resolver o problema no julgamento, por seu Tribunal Pleno, do HC 81.611, relatado pelo ministro Sepúlveda Pertence e concluído em dezembro de 2003, mais de cinco anos após iniciado o debate na corte no âmbito do julgamento, menos lembrado, do HC 77.002 (relator ministro Néri da Silveira), em que o marcante voto-vista do ministro Nelson Jobim dera novos rumos à discussão do tema.

Contudo, os precedentes do STF que se seguiram ao entendimento firmado no HC 81.611 não lograram sanar a vacilação encontrada nos fundamentos daquele acórdão, e a confusão entre categorias dogmáticas penais e processuais e suas interações com normas tributárias se refletiram na redação falha da bem intencionada Súmula Vinculante nº 24, aprovada em fins de 2009, a qual confunde a consumação do crime tributário com a demonstrabilidade concreta de sua ocorrência, com diversas consequências negativas, como já tivemos oportunidade de apontar [2].

Para além da incerteza sobre o real momento consumativo do delito e os marcos de contagem da prescrição da pretensão punitiva estatal [3], verifica-se, desde então, um verdadeiro automatismo denunciante e condenatório em casos tributários, baseado na só circunstância de se ter esgotado a via administrativa de impugnação ao auto de infração, de um lado, e, de outro, na mera posição de administrador ou sócio em atos constitutivos de pessoas jurídicas. Um duplo erro porque, com isso, não se tem, necessariamente, nem a prova da materialidade delitiva e tampouco indícios suficientes de autoria, indispensáveis para conferir justa causa à ação penal.

Fato é que, pacificado pelo STF o entendimento de que não se pode iniciar a persecução penal em crimes materiais contra a ordem tributária antes do lançamento do tributo, passou-se a assistir com lamentável frequência, em juízos e tribunais de todo o país, em âmbitos estadual e federal, processos criminais em que o órgão ministerial se abstém de provar a acusação *para além de dúvida razoável*, e, ainda assim, obtém a condenação requerida. Isso, claro, em franca violação ao devido processo legal e à presunção de inocência, além de outros cânones fundamentais do processo penal, porquanto autoridades judiciais passaram a crer que a documentação produzida em procedimento administrativo fiscal, cujo resultado final haja sido desfavorável ao contribuinte, seja o bastante para considerar existente e provado o crime. Ignoram, destarte, as distinções de *standards* probatórios entre a seara administrativa e a criminal, bem como o fato de que a operatividade própria do processo administrativo tributário contenta-se, muita vez, com presunções inaceitáveis no processo penal — em que só a inocência se presume —, e ignoram que, para o Direito Processual Penal, *prova é*, por conceito, aquela produzida *em contraditório judicial*.

Assim, malgrado o relevo probatório — existente, sem dúvidas — da constituição definitiva do crédito tributário ao término de procedimento administrativo, ela não constitui, por si, a materialidade delitiva, a qual há que ser robusta para o oferecimento de denúncia criminal. E, ao depois, ainda deverá ser testada e confirmada sob o crivo do contraditório e do devido processo legal, afastando-se, evidentemente, toda e qualquer presunção que haja sido feita pela Administração no exercício de seu poder-dever de cobrar tributos e contribuições; presunções que são, *em teoria*, imprestáveis a acusações criminais, a despeito de seu errôneo uso nesse sentido ter há muito se tornado práxis judiciária.

Verificada em juízo a materialidade delitiva, ainda caberá determinar com rigor a presença dos critérios

---

de atribuição de autoria, com a fiel observância das regras do artigo 13 e outros do Código Penal: há que se afastar as frequentes pretensões de *responsabilização penal objetiva* nos casos em que pessoas são denunciadas em virtude de posições societárias por elas ocupadas, e não por atos ou omissões próprios. Ainda, haverá que se avaliar a efetiva presença de dolo (e a inexistência de erro ou de negligência) na conduta do agente, mormente em contexto — repita-se — de *profusão e confusão* legislativa tão intenso quanto é, sabidamente, o da legislação tributária brasileira.

Voltando ao recente julgamento do TRF-3, é de se ver que, se ali se desperdiçou, ao respeitoso ver da defesa, oportunidade de o tribunal reconhecer a indemonstrabilidade da materialidade do delito pela documentação oriunda de auto de infração, à corte federal não escapou avaliar cuidadosamente a presença — ou melhor, a ausência — do dolo no comportamento da apelante. E, com efeito, a criteriosa análise do caso pelos ilustres desembargadores reafirma algo que, noutros tantos casos, vez por outra parece esquecido: a importância de a acusação, durante a instrução processual e sob o crivo do contraditório, ter de provar a presença do elemento subjetivo (dolo) na conduta de todo e qualquer acusado, sem o que não é possível, porque ilegal e injusto, condenar-se qualquer pessoa!

A decisão, portanto, tem o notável mérito de recolocar algumas coisas no lugar em matéria de crimes tributários e previdenciários, as quais ainda se veem perdidas na apreciação de muitos casos concretos. Não se pode assistir eternamente ao automatismo denunciante e ao automatismo condenatório no contexto dessas e de outras tantas figuras do campo do direito penal econômico, em que nos habituamos a ver infrações administrativas julgadas como se delitos fossem, e juízes e tribunais que se abstêm de verificar a efetiva presença do dolo na conduta do imputado — para não falar naqueles casos, também numerosos, em que nem conduta chega a ser descrita na imputação.

Para além de ser uma óbvia obrigação legal e constitucional, a necessidade de observância escrupulosa das categorias dogmáticas e *standard* probatório do direito penal e processual penal a esses delitos se faz ainda mais premente na esteira de duas recentes e polêmicas decisões do STJ (*HC 399.109-SC*, relator ministro Schietti Cruz) e do STF (*RHC 163.334-SC*, relator ministro Roberto Barroso), atinentes ao que impropriamente se alcunhou "apropriação indébita tributária" nos casos de não-recolhimento do ICMS próprio, em que se abandona a tradicional concepção de que não apenas o dolo mas também a fraude é elemento essencial do crime tributário [4]. E, mais ainda, em um cenário de crise econômica profunda, da qual a penalização de empresários por dívidas tributárias não há como ser, em absoluto, solução.

Nesses tempos em que à escalada punitivista de certos órgãos ministeriais e judiciários se soma uma práxis cada vez mais deliberada de o Fisco utilizar — por meio de excessos que comete em autos de infração — a ameaça penal como um instrumento qualificado de cobrança de tributos, há que se esperar do Poder Judiciário especial esmero na aplicação da lei e na tutela das liberdades, e, igualmente, há que se enaltecer decisões de tribunais em que esse cuidado é observado.

---

[1] Sobre a interação entre a ilicitude penal e a ilicitude administrativa em crimes econômicos, veja-se, com visões distintas: REALE JR., Miguel. "Ilícito administrativo e o *jus puniendi* geral". In: PRADO, Luiz Régis. *Direito penal contemporâneo: estudos em homenagem ao Prof. José Cerezo Mir*. São Paulo: RT, 2007, pp. 93-100, *passim*; COSTA Helena Regina Lobo da. *Direito penal econômico e direito administrativo sancionador: ne bis in idem* como medida de política sancionadora integrada. Tese de livre-docência apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: FDUSP, 2013, *passim*.

[2] TAFFARELLO, Rogério Fernando. "Impropriedades da Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal e insegurança jurídica em matéria de crimes tributários". In: SILVA FRANCO, Alberto; LIRA, Rafael. *Direito penal econômico: questões atuais*. São Paulo: RT, 2011, pp. 299-338, *passim*.

[3] Esses são dois dos diversos problemas, tanto de natureza penal quanto processual penal, emanados da falta de técnica do STF na redação do enunciado de Súmula Vinculante aprovado, sendo que, possivelmente, o principal efeito nocivo do erro redacional ali cometido é a criação por via jurisprudencial – ou seja, não aceita no ordenamento – de uma causa de não incidência da prescrição penal em matéria de crimes tributários (v. TAFFARELLO, Rogério Fernando. *Op. cit.*, pp. 327-335).

[4] Como é sabido, entendeu-se, por maioria em ambos os tribunais, que o artigo 2º, inc. II da Lei nº 8.137/90 consubstanciaria ilícito penal tributário que prescinde de fraude e se aperfeiçoa pelo mero não-recolhimento do tributo no prazo em que é devido ao Fisco. Embora as consequências práticas desse entendimento sejam ainda incertas em sua completude, e, inclusive, o próprio julgamento ainda não se tenha encerrado (ainda não houve publicação do acórdão, e, portanto, cabíveis embargos de declaração), cumpre notar que, nos debates havidos entre os Ministros do STF por ocasião do julgamento do recurso, em dezembro de 2019, o desconhecimento sobre o que deve ou não ser avaliado para aferição da presença do dolo na conduta do agente foi marcante – para não dizer espantosa –, o que faz elevar os receios de ainda maior insegurança jurídica na aplicação presente e futura do direito penal tributário.

#### **Date Created**

23/07/2020