

*Aplicação dos princípios non bis in idem, lex speciali revogat generali, equidade, proporcionalidade e humanidade, ação criminal subsidiária do processo administrativo fiscal à luz do direito penal de ultima ratio no Estado Democrático.*

A tipificação referente aos crimes de sonegação fiscal, nos termos das Leis nº 4.729/65 e 8.137/90, necessitam de uma análise jurídica mais apurada, para a devida aplicação e interpretação da norma.

Primeiro deve-se considerar o princípio “no bis in idem”, onde ninguém pode ser acusado, processado ou julgado duas vezes pelo mesmo fato, senão apenas pela autoridade competente, “ex vi do inc.liii do artigo 5º da “*lex fundamentalis*”, princípio do juízo natural.

Também, “ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (inc.II art. 5º CF/88).

O direito penal como ramo das ciências jurídicas somente deve ser acionado quanto ao exercício da prestação jurisdicional, no Estado Democrático de Direito, nos termos da Carta Magna, artigo 1º “caput”, como última alternativa ou seja, última ratio.

O ilícito de sonegação fiscal encontra-se descrito na Lei nº 8.137/1990, que tipifica, entre outras, as condutas de fraudar a fiscalização tributária, falsificar, alterar ou deixar de fornecer nota fiscal (art. 1º); constitui crime da mesma natureza: fazer ou omitir declaração falsa sobre rendas, deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social...(art. 2).

Correspondendo às condutas previstas sanções de 2 (dois) a 5 (cinco) anos de reclusão, e de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos de detenção; além da pena de multa entre 10 (dez) a 360 (trezentos e sessenta) dias-multas, em base ao valor do Bônus do Tesouro Nacional – BTN (art. 8º), sendo o dia-multa mínimo de 14 (quatorze) e máximo de 200 (duzentos), com causa especial de diminuição até a décima parte ou de aumento até o décuplo (art. 10).

De outro lado, o disposto no art. 49 e seguintes da Lei nº 7.209/84, se refere a pena de multa estabelecida na parte geral do Código Penal, que não deve ser olvidada, quando mais benéfica ao réu, vez que no sistema criminal democrático como instituído pela República Federativa do Brasil, de acordo com o art. 1º “caput” CF/88, sempre se aplica e se interpreta a regra geral mais favorável ao acusado, e nunca aquela que prejudica ou mais cruel.

Na hipótese dos delitos contra a ordem tributária, aos dispositivos mencionados da Lei nº 8.137/1990, têm-se a restrita aplicabilidade ao princípio *lex speciali revogat generali*, e maior amplitude o princípio de equidade, de proporcionalidade e de humanidade.

Também a Constituição federal brasileira proíbe prisão por dívida, nos termos do inciso LXVII do artigo 5º; assim não se presta como lógico processamento penal.

Como não se admite prisão por dívida, nos termos do Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos (ONU/1966), e da Convenção Americana sobre Direitos Humanos (OEA/1969); ambos os instrumentos internacionais aderidos e ratificados pelo governo da República Federativa do Brasil, através dos Decretos nº 592 e 678, de 1992, respectivamente.

Deve-se interpretar que o ilícito de sonegação fiscal foi descriminalizado por força do princípio da soberania, validade e hierarquia vertical das normas, posto que a Lei nº 8.137/1990, se encontra em grau de inferioridade ao que prevê a *lex fundamentalis* e os documentos de Direitos Humanos (EC nº 45/2004).

Aplica-se o mesmo tratamento tributário às pessoas físicas, com relação a conduta de omissão de bens ou rendimentos em declaração de imposto de renda. Note-se que para a Fazenda Nacional não interessa a demanda criminal, apenas considera o fato, omissão de ordem fiscal-tributária, onde o poder público no âmbito de processo-administrativo via órgãos encarregados da Receita estatal é que deve reprimir a conduta.

Nesse sentido, não olvidemos que o direito processual-criminal pátrio não admite responsabilidade da pessoa jurídica. Mas ao ser aplicada a Lei nº 8.137/1990, se propugna por tentativa ilegítima e injusta de punir pessoa

---

<sup>1</sup> Professor Pesquisador e de Pós-Graduação (Especialização e Mestrado). Associado ao Conselho Nac. de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito (CONPEDI). Pós Doutor em Direito. Mestre em Ciências Penais e Criminológicas. Expert em Direitos Humanos. E-mail: candidomaia@uol.com.br www.direitoshumanos.pro.br

jurídica indiretamente, via pessoa física, ou seja, através dos sócios ou proprietários, pois quando são denunciados e processados passam a responder ação penal e não procedimento administrativo-tributário, como deveria ser.

Ao Estado - Poder Executivo - interessa a cobrança e o recolhimento dos tributos e não a abertura de ação penal, esta acarreta mais despesas ao erário e não visa o recolhimento de débitos, mas única e exclusivamente aplicação de sanção privativa de liberdade ou restritiva de direito. E ao Estado - Poder Judiciário - também não interessa o exercício de uma demanda penal que não soluciona inadimplemento fiscal, ademais deve as instâncias judiciais atuar como ultima ratio no contexto das medidas legais e jurisdicionais contra cidadãos-contribuintes.

Para a teoria geral do ordenamento jurídico ou para a teoria geral do direito as ciências penais ocupam a ultima ratio de todas as medidas, onde a repressão mais acertada à sonegação se dá através de uma medida de cunho tributário e não penal.

É de se destacar também a lei nº 7.450/1985, que permite o parcelamento dos débitos fiscais com a Fazenda Nacional, analogicamente interpretada em base ao princípio da isonomia.

O processo criminal tem como consequência direta e principal a prisão, e não o objetivo de cobrança de débito ao erário público, são outras e várias as vias e medidas colocadas a disposição do Estado para cobrança de tributos e impostos sonegados; jamais o processo-crime por meio da intimidação de prisão ou da ação penal.

Nesta linha de raciocínio temos que o princípio da excepcionalidade da prisão preventiva, não desfruta, na hipótese de sonegação fiscal qualquer sentido ou justificativa, posto que a medida cautelar não cabe em sede ou instância de processo administrativo, e para saldar o possível débito, o réu cidadão-contribuinte necessita estar em liberdade para trabalhar e angariar rendimentos.

Denunciar, processar ou decretar prisão preventiva, nos termos do disposto no artigo 311 e 312 do Código de Processo Penal, configura flagrante abuso, quando caracterizado e aferido dolo por parte do agente público.

A essência do crime de sonegação fiscal está no elemento especial do tipo subjetivo, a intenção sonegatória, chama-se dolo específico, importado pelo direito tributário (art. 137, incs. II e III CTN). Mas os tribunais sufragam, embora inconstantemente, sem “prova cabal da existência de fraude fiscal”, afirmou a Des. Fed. Julieta Lídia Lunz, temos apenas uma “irregularidade fiscal”(TRF-2, 1ª T., Ap. Nº 2002.02.01.019776-3/RJ, DJU 4.nov.04); um aproveitamento indevido de créditos de ICMS, escriturado “sem qualquer adulteração (...) não tem repercussão no campo penal, já que não caracteriza fraude”, assentou o Min. Vicente Leal(STJ, 6ª T., RHC 7.700/PR, RSTJ 116/397). Frequentemente, contudo, transigem os tribunais com este requisito típico subjetivo. Este risco é maior nos tipos que se estruturam omissivamente, sob a fórmula “deixar de recolher no prazo legal” (Lei nº 8.137, art. 2º, inc. II; art. 168-A, § 1º, inc. I CP).

A complexidade de aplicação do princípio “no bis in idem” no contexto do direito penal e administrativo, ante a dupla implicação e punição para um mesmo fato. No Estado Democrático de Direito o ilícito criminal deve ser considerado como ultima ratio, dando-se prevalência ao ilícito administrativo, quando da existência de previsão legal sancionatória.

O direito administrativo é uma alternativa legal e devida para o direito penal, considerado a inflação das leis repressivas, como uma tendência minimalista proposta pela doutrina moderna e especializada.

As Diretrizes Básicas das Nações Unidas para os agentes do Ministério Público (ONU/1990), na cláusula 18, objetivamente expressa: “De acordo com a legislação nacional os magistrados do Ministério Público examinam com toda a atenção a possibilidade de renúncia aos procedimentos judiciais, de Pôr termo aos processos de forma condicional ou incondicional ou de os transferir para fora do sistema judiciário oficial, respeitando plenamente os direitos do ou dos suspeitos e da ou das vítimas. Os Estados devem, para esse fim, examinar atentamente, a possibilidade de adotar métodos de transferência dos casos presentes aos tribunais não só para aligeirar a pesada carga de processos que lhes estão distribuídos mas também para evitar o estigma criado pela detenção antes do julgamento, a formação da culpa e a condenação e os efeitos perniciosos que a detenção pode implicar”.

Quando há a possibilidade de resolução na via administrativa deve-se desprezar a instância judicial penal em nome dos princípios da lógica, da razão, da economia processual e utilidade do uso da máquina judiciária.

O princípio de garantias judiciais deve ser colocado em prática na hipótese da concorrência entre direito administrativo e penal, em respeito aos direitos dos cidadãos, onde se veta o duplo processamento e/ou dupla punição (administrativo e penal); posto que ninguém pode ser processado ou julgado duas vezes pelo mesmo fato. O alcance do princípio “*non bis in idem*” vincula-se a lei penal material e formal, aos princípios da legalidade, tipicidade e especialidade. Material quando se pune duas vezes, e formal quando se processa duas vezes pelo mesmo fato, quanto a identidade de pessoa e a identidade de coisa - fato -, como garantia de segurança jurídica.

No Estado Democrático o poder público, poder executivo e poder judiciário, não encontram autorizados a exercitar ao mesmo tempo e mais de uma vez o “*ius perseguendi*” e o “*ius puniendi*”, sobre idêntica situação.

Quando um mesmo fato está previsto na via administrativa e na penal, por pluralidade de disposições legais aplica-se a disposição de *prima ratio*, ou seja, a sanção administrativa e não a *ultima ratio*, que se refere ao direito penal. Trata-se de legalidade infraconstitucional e supra-constitucional, vez que atende disposições maiores estabelecidas nos instrumentos internacionais de Direitos Humanos e na Carta Magna, em respeito a dignidade da pessoa humana e do Estado de Direito, no contexto do sistema acusatório democrático.

No sistema acusatório democrático não pode haver conflito de punições ou punições em paralelo, em respeito a litispendência, em situação simultânea de duas demandas iguais, visto que somente pode existir um competente processo, administrativo ou judicial.

Existindo acordo administrativo, como uma confissão de dívida ou uma concessão legal, por parte do erário que permite o parcelamento do débito, não há que se falar em processo ou ação penal, em hipótese alguma, posto que demonstra carência de dolo - elemento subjetivo do tipo ou do injusto - do sujeito ativo, bem como a renúncia legal e expressa do Estado quanto ao exercício da *persecutio criminis*.

No próprio direito penal a doutrina e a jurisprudência pátria tem entendido que o pagamento da dívida suspende e obsta o exercício da *persecutio criminis*; por exemplo, e a modo de analogia e de direito comparado, quando se trata de extinção da punibilidade em ilícito previdenciário, nos termos do art. 337-A, § 2º; assim também não há que falar em obrigatoriedade absoluta da ação penal, mas em perdão estatal-judicial, seja antes do início da propositura da demanda ou durante o feito criminal, antes de transitar em julgado a causa, mantendo-se o princípio da presunção de inocência (art. 5º inc. LV II CF/88).

A sanção administrativa se torna muito mais viável do que a sanção penal, esta por sua própria natureza, não recupera o débito previsto, apenas tem por objetivo a punição, muitas vezes se torna injusta e infrutífera, no contexto da reparação da tutela do bem jurídico.

O direito concreto através da jurisprudência pátria dos Tribunais Superiores assim definiu:

1. Quando da existência de processo administrativo tributário-fiscal, não há razão e nem legitimidade para a propositura de ação penal.

Inq-AgR 2537 / GO - GOIÁS

AG.REG.NO INQUÉRITO

Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO

Julgamento: 10/03/2008 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

Publicação

DJe-107 DIVULG 12-06-2008 PUBLIC 13-06-2008

EMENT VOL-02323-01 PP-00113

Ementa

APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA - CRIME - ESPÉCIE. A apropriação indébita disciplinada no artigo 168-A do Código Penal consubstancia crime omissivo material e não simplesmente formal. INQUÉRITO - SONEGAÇÃO FISCAL - PROCESSO ADMINISTRATIVO. Estando em curso processo administrativo mediante o qual questionada a exigibilidade do tributo, ficam afastadas a persecução criminal e - ante o princípio da não-contradição, o princípio da razão suficiente - a manutenção de inquérito, ainda que sobrestado.

HC 86032 / RS - RIO GRANDE DO SUL

HABEAS CORPUS

Relator(a): Min. CELSO DE MELLO

Julgamento: 04/09/2007 Órgão Julgador: Segunda Turma

Publicação

DJe-107 DIVULG 12-06-2008 PUBLIC 13-06-2008

EMENT VOL-02323-02 PP-00360

Ementa

E M E N T A: "HABEAS CORPUS" - DELITO CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - SONEGAÇÃO FISCAL - PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO AINDA EM CURSO - AJUIZAMENTO PREMATURO, PELO MINISTÉRIO PÚBLICO, DA AÇÃO PENAL - IMPOSSIBILIDADE - AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A VÁLIDA INSTAURAÇÃO DA "PERSECUTIO CRIMINIS" - INVALIDAÇÃO DO PROCESSO PENAL DE CONHECIMENTO, DESDE O OFERECIMENTO DA DENÚNCIA, INCLUSIVE - CRIME DE QUADRILHA - PRESCRIÇÃO PENAL DA PRETENSÃO PUNITIVA DO ESTADO

RECONHECIDA PELA PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA - CONFIGURAÇÃO - DECLARAÇÃO DE EXTINÇÃO, QUANTO A TAL CRIME, DA PUNIBILIDADE DOS PACIENTES - PEDIDO DEFERIDO. - Tratando-se dos delitos contra a ordem tributária, tipificados no art. 1º da Lei nº 8.137/90, a instauração da concernede persecução penal depende da existência de decisão definitiva, proferida em sede de procedimento administrativo, na qual se haja reconhecido a exigibilidade do crédito tributário ("*an debeatur*"), além de definido o respectivo valor ("*quantum debeatur*"), sob pena de, em incoerendo essa condição objetiva de punibilidade, não se legitimar, por ausência de tipicidade penal, a válida formulação de denúncia pelo Ministério Público. Precedentes. - Enquanto não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, o crédito tributário, 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. Em conseqüência, e por ainda não se achar configurada a própria criminalidade da conduta do agente, sequer é lícito cogitar-se da fluência da prescrição penal, que somente se iniciará com a consumação do delito (CP, art. 111, I). Precedentes.

2. Acordo entre o contribuinte e o órgão da receita, parcelamento de dívida, reajuste na forma de pagamento, indevida é a ação penal, por falta de justa causa.

HC 83936 / TO - TOCANTINS

HABEAS CORPUS

Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA

Julgamento: 31/08/2004 Órgão Julgador: Segunda Turma

Publicação

DJ 25-02-2005 PP-00035

EMENT VOL-02181-01 PP-00078

RT v. 94, n. 836, 2005, p. 459-463

LEXSTF v. 27, n. 316, 2005, p. 379-389

Ementa

EMENTA: SONEGAÇÃO FISCAL E FALSIFICAÇÃO DE SINAIS PÚBLICOS E VALE POSTAL. PRELIMINAR. PARCELAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. CONCESSÃO DA ORDEM DE OFÍCIO. SUSPENSÃO DA AÇÃO PENAL. Comprovado nos autos o parcelamento e o regular pagamento do débito tributário junto à Fazenda estadual, é impositiva a suspensão da ação penal. Ordem concedida de ofício, para suspender a ação penal enquanto houver o parcelamento do débito tributário devido à Fazenda estadual. Inteligência do art. 9º, caput, da Lei 10.864/2003, c/c Lei Complementar 104/2001, que alterou o art. 151 do Código Tributário Nacional.

HC 89902 / SP - SÃO PAULO

HABEAS CORPUS

Relator(a): Min. GILMAR MENDES

Julgamento: 18/09/2007 Órgão Julgador: Segunda Turma

Publicação

DJe-121 DIVULG 10-10-2007 PUBLIC 11-10-2007

DJ 11-10-2007 PP-00056 EMENT VOL-02293-01 PP-00170

RT v. 97, n. 868, 2008, p. 521-528

RDDT n. 147, 2007, p. 159-165

Ementa

EMENTA: Habeas Corpus. 1. Pedido de trancamento de inquérito policial. 2. Crime de sonegação fiscal. 3. A pendência do procedimento administrativo-fiscal impede a instauração da ação penal, como também do inquérito policial. Precedentes: PET (QO) nº 3.593/SP, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, unânime, DJ 2.3.2007; HC nº 84.345/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, unânime, DJ 24.3.2006; HC (AgR) nº 88.657/ES, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, unânime, DJ 10.8.2006; HC nº 87.353/ES, Rel. Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma, unânime, DJ 19.12.2006; e HC nº 88.994/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, 1ª Turma, unânime, DJ 19.12.2006. 4. Inquérito policial instaurado antes de devidamente concluído o procedimento administrativo-fiscal. Posterior encerramento da instância administrativa fiscal e a constituição definitiva do crédito tributário não convalida o inquérito policial aberto anteriormente. 5. Habeas Corpus deferido.

3. Antes da denúncia e da execução de sentença penal, com o pagamento da dívida exclui o crime e a punibilidade.

De acordo com a Lei nº 1.249/95 extingue-se a punibilidade com o pagamento do débito antes de oferecida a denúncia.

Pelo princípio da retroatividade da lei mais favorável, art. 34 da norma supracitada, em analogia *in bonam partem*, permitida no direito criminal pátrio, art. 3º do Código de Processo Penal cc. § único do art. 2º do Código Penal, inciso XL do art. 5º CF/88, aplica-se sempre ao caso in concreto o princípio de proporcionalidade e de humanidade, na espécie de jurisprudência democrática retroativa, na lição do renomado mestre E. Raúl Zaffaroni, em nome do princípio da isonomia e igualdade de tratamento perante os juízos, tribunais e órgãos públicos, nos termos da Carta Magna (art. 5º “caput”) e instrumentos internacionais de Direitos Humanos, aderidos e ratificados pelo governo brasileiro, segundo processo legislativo próprio.

Mesmo que se trata de ação penal pública incondicionada, o princípio da obrigatoriedade vem sendo mitigado, por não se caracterizar absoluto no sistema democrático, onde deve e pode imperar também os princípios da oportunidade da demanda, utilidade do exercício da jurisdição penal, e economia processual, tudo em respeito a mais estrita legalidade constitucional.

Pagamento do tributo, antes da denúncia, durante o processo e depois da sentença (TRF 4ª R. Autos Agravo em Execução Penal nº 2006.72.4.00/902-8/SC) para extinção da punibilidade.

Lei 10.648/03, expressa o art. 9º, com o parcelamento do débito extingue a punibilidade.

Destacamos ademais que aos litigantes em processo administrativo fiscal ou judicial assegura-se a ampla defesa e o contraditório, com meios e recursos a ela inerentes (inc. IV, art 5º CF/88), atenção ao princípio da presunção de inocência, até decisão firme, com interpretação e aplicação extensiva para todas as instâncias, seja administrativa ou judicial (inc.lvii, art. 5º CF/88).

Existindo ação penal, o remédio jurídico é trancamento da ação penal, nos termos dos artigos 43 inc. III c.c. 648, inc. I cc. art. 3º todos do Código de Processo Penal, em face a carência de justa causa e de condições legais para o pleno exercício da *persecutio criminis*.