

**SONEGAÇÃO FISCAL E CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.
ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE AS LEIS 4.729/65, 8.137/90 E
8.383/91**

Leônidas Ribeiro Scholz

*Publicado em *Revista FMU Direito*, nº 14, janeiro/junho de 1996; *Revista dos Tribunais*, vol. 708, p. 424, out./1994 e *Revista dos Tribunais*, Edições Especiais 100 anos, *Doutrinas essenciais de direito penal econômico e da empresa*, vol. 5, p. 464, jul./2011, DTR\1994\616.

Precedentemente ao advento da Lei 4.729, de 14.7.65, “a sonegação fiscal era punida apenas por via do processo administrativo”¹; equivale a dizer, não corporificava, pois, ilícito penal algum, sujeitando-se apenas à aplicação de sanções civis e administrativas. Coube, portanto, ao supracitado diploma legal introduzi-la nos domínios de incidência do direito penal brasileiro. E o fez proclamando, em seu art. 1.º, constituírem “crime de sonegação fiscal” os fatos descritos pelos 4 incisos subsequentes.

A rigor, porém, nenhum dos referidos tipos delitivos (e, bem assim, o inculpado no inc. V, acrescentado pela Lei 5.569/69) alcança a sonegação fiscal estrito senso, ou seja, a simples falta de pagamento, total ou parcial, de tributo devido ao fisco.

A propósito e como percucientemente assinalou o pranteado professor,

magistrado e jurista Manoel Pedro Pimentel, “todas as figuras contempladas nesta Lei descrevem condutas típicas já previstas em dispositivos do Código Penal (LGL 1940\2) vigente”².

Com a diferença, todavia, de que a elas se agrega, como elemento subjetivo do injusto (especial fim de agir), o particular objetivo de fraudar o fisco, estampado em locuções tais: “com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente do pagamento de tributos” (inc. I); “com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública” (inc. II); “com o propósito de fraudar a Fazenda Pública” (inc. III); “com o objetivo de obter dedução de tributos” (inc. IV).

Em linha de consequência, o abster-se ou recusar-se alguém a recolher tal ou qual tributo devido à Fazenda Pública por si só não se subsume a nenhuma das figuras delituosas retro-alinhadas, configurando apenas mero inadimplemento de obrigação tributária. Por outras e à luz do diploma legal em pauta, não reside o crime de “sonegação fiscal” na falta de recolhimento do tributo devido, mas, ao contrário, apenas e tão somente nos fatos (condutas comissivas e/ou omissivas) que, precisamente tipificados nos arquétipos legais em apreço, tenham sido, ademais, praticados com o especial propósito de lesar o Fisco.

Essa equação jurídica, alterou-a, é verdade, a Lei 8.137, de 27.12.90. Apenas em parte, porém. Definindo, entre outros, crimes contra a ordem tributária, abriga o texto legal em tela preceito incriminador a incidir sobre o

“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” (art. 2.º, inc. II).

Ao contrário, dessarte, do anteriormente focalizado, pune a simples inadimplência tributária, independentemente de qualquer outra conduta. Desde que, entretanto, o tributo ou contribuição social cujo recolhimento não se promova tenha sido previamente descontado ou cobrado por aquele a quem se imponha a obrigação legal de recolhê-lo. Não é, pois, toda e qualquer falta de pagamento tributário que caracteriza a infração penal de que ora se cuida. Pressupõe ela, ao reverso e a teor do que se depreende da cláusula restritiva “descontado ou cobrado”, empregada pelo correspondente tipo legal, o apropriar-se do respectivo valor aquele que, efetuando anteriormente o desconto ou a cobrança, deveria, ao depois, recolhê-lo ao Fisco.

Assim e a título de exemplo, comete, em tese, o delito em questão o empregador que, a despeito de descontar dos salários pagos aos empregados o imposto que sobre eles eventualmente incida, posteriormente não o recolha aos cofres públicos. Não o pratica, no entanto, o profissional liberal que simplesmente deixe de recolher o tributo devido por força da percepção de honorários.

Ao aperfeiçoamento do arquétipo delitivo sob exame não basta, dessarte, o mero descumprimento da obrigação de pagar este ou aquele tributo. Antes e em

caráter de essencialidade, é imprescindível tratar-se de imposto, taxa ou contribuição social previamente cobrado ou descontado, circunstância em face da qual é correto afirmar estar subjacente à referida infração penal a figura da indébita apropriação fiscal e tributária (também presente, já agora por expressa equiparação, nos tipos penais insculpidos na Lei 4.357/64).

Por outro lado, mas igualmente dotada de acentuada relevância, sobreleva a questão da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido ao fisco. A vista do disposto no art. 2.º da Lei 4.729/65, “extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria”. Aliás, “a jurisprudência inclusive alargou tal prazo para pagamento até durante o curso da ação fiscal em juízo”³.

Aludido prazo, modificou-o, todavia, a já citada Lei 8.137, de 27.12.90, com o preceituar, em seu art. 14: “extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1.º e 3.º, quando o agente promover o recolhimento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”.

De qualquer forma, porém, com a superveniência da Lei 8.383/91, cujo art. 98 expressamente revoga os sobreditos preceitos legais (e, outrossim, outros que continham semelhantes disposições), não mais funciona o pagamento do tributo como causa extintiva da punibilidade, a menos que se entenda não haverem sido revogados pela Lei 8.137/90 (art. 23) – e, ao menos expressamente, não o foram –

“os decretos-leis de sonegação fiscal, de apropriação indébita de IPI e de Imposto de Renda retido na fonte”, na exata medida em que, como oportunamente destacaram Roberto Delmanto e Roberto Delmanto Júnior, “caso continuem vigorando, permaneceria a extinção da punibilidade dos delitos de sonegação fiscal, apropriação indébita de IPI e de IR retido na fonte, prevista nos respectivos diplomas legais”⁴.

Independentemente do entendimento que se abrace acerca do ponto antes focalizado, imperativo se afigura definir, com precisão, a eficácia temporal do preceito inscrito no art. 98 da Lei 8.383/91, máxime para que se obtenha a resposta correta, a par de necessária, à inevitável indagação: o recolhimento de tributo, cujo fato gerador se situe antes do advento do mencionado texto legal e em relação ao qual exista a virtual configuração de crime contra a ordem tributária, efetuado, antes do recebimento da denúncia, mas eventualmente após a vigência do supracitado preceito de lei, extingue ou não a punibilidade?

A extinção da punibilidade, seja qual for a respectiva causa determinante, consubstancia matéria que, embora também regulada pelo direito processual, pertence, originária e essencialmente, ao direito material, visto tocar o próprio poder de punir do estado. Tanto assim – e já agora na trilha do sempre elucidativo magistério de Fernando da Costa Tourinho Filho – “São normas penais todas aquelas que atribuem virtualmente ao Estado o poder punitivo, ou, também, aos órgãos do mesmo Estado ou a particulares o poder de disposição do conteúdo

material do processo, vale dizer, da pretensão punitiva (representação, queixa, perdão, anistia, indulto, graça, livramento condicional etc.). Assim, as normas jurídicas, por exemplo, que estabelecem quais os crimes e contravenções e quais as causas que condicionam, excluem ou modificam a punibilidade, são normas genuinamente penais”⁵.

Nessa perspectiva, o art. 98 da Lei 8.383/91, por conter preceito que elimina causa de extinção de punibilidade anteriormente instituída e consagrada pelos dispositivos cuja revogação expressamente enuncia, à toda evidência se caracteriza como *Lex gravior* e não se aplica, por via de estrita e inarredável consequência, aos crimes contra a ordem tributária e fiscal consumados antes de sua vigência, mesmo porque, não é supérfluo remarcar, “tanto no direito tributário, como no direito penal, não há retroatividade in pejus. A lei penal ou tributária se é retroativa para beneficiar o contribuinte”⁶.

Mais do que não alcançar fatos delituosos pretéritos, sequer impede o dispositivo legal em testilha a correspondente incidência ultra ativa dos preceitos legais que contemplavam a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. Com efeito, “se a lei nova é mais gravosa (*Lex gravior*), ou porque erige à categoria de infração penal fato anteriormente tido como lícito, ou porque de algum modo desfavorece o réu, será irretroativa ... Nesse caso a lei anterior será aplicável. Embora revogada, continua tendo aplicação aos fatos ocorridos durante sua vigência. É o que se chama de ultra-atividade da lei penal”⁷.

Delimita-se, assim, o seguinte quadro jurídico: ainda que posterior à vigência da Lei 8.383/91, o recolhimento do tributo devido, nos casos de delitos de sonegação fiscal e contra a ordem tributária consumados anteriormente a 30.12.91, data do advento do sobredito texto legal, efetuado nos prazos assinados pelos respectivos diplomas legais (arts. 2.º da Lei 4.729/65, e 14 da Lei 8.137/90), persiste a produzir, por força da interação entre o princípio da ultra-atividade da lei anterior mais benéfica e o secular postulado *tempus regit actum*, a extinção da punibilidade. Esta, a posição sufragada, entre outros e de certo modo pioneiramente, pelo Tribunal Regional Federal da 5.ª Região, em acórdão cuja ementa assinala: “o pagamento do tributo, ainda que parcelado, extingue a punibilidade do crime de sonegação fiscal cometido antes da vigência da Lei 8.383/91, desde que iniciado antes de propositura da ação penal”⁸.

1. Angelo Rafael Rossi in *Crime de Sonegação Fiscal*. Editora Jurídica e Universitária, 1967.

2. Manoel Pedro Pimentel in *Direito Penal Econômico*. RT, 1973.

3. Ives Gandra da Silva Martins in “O ilícito tributário e o ilícito penal tributário - Inteligência da lei penal tributária no tempo...”, parecer publicado na RT 700/448-459.

4. Roberto Delmanto e Roberto Delmanto Junior in “A extinção da punibilidade nos crimes fiscais e a recente Lei 8.383/91”, RT 677/459 (DTR 1992\403) e ss.

5. Fernando da Costa Tourinho Filho *in Processo Penal*, 10ª edição. Saraiva, 1987. v. 1.

6. Ives Gandra da Silva Martins, *op. cit.*

7. Fernando da Costa Tourinho Filho, *op. cit.*

8. *Habeas corpus* 304, 1ª T., Rel. Juiz Hugo Machado, julgado em 25.8.93, votação unânime, publicado no *DJU* de 20.5.94, 2.ª seção, p. 24.255. Ementa transcrita no *Boletim de Jurisprudência do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais*, edição de jun./94.