



OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E O JUÍZO COMPETENTE PARA O JULGAMENTO DA AÇÃO PENAL NOS CASOS DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Matheus Brito Meira¹

RESUMO

O artigo analisa o juízo competente para o julgamento dos crimes tributários na hipótese de substituição tributária

Palavras-chave: competência, crimes tributários, substituição tributária.

Os crimes contra a ordem tributária estão disciplinados nos artigos 1º a 3º da lei 8.137/90, podendo ser sujeitos ativos o contribuinte, o responsável tributário (seja por substituição ou por transferência) e o terceiro estranho à relação tributária. Logo, é admitida a co-delinquência.

É importante salientar que tais crimes jamais podem ser cometidos por pessoas jurídicas, mas sim, pelos seus diretores, administradores, gerentes ou funcionários responsáveis, desde que tenham participado do ato de sonegação. Quanto aos sujeitos passivos, são eles: a sociedade e o Estado (Administração Pública da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios).

Vale destacar que o tributo não deve ser compreendido apenas como mero interesse fazendário, posto que o verdadeiro prejudicado com a sonegação fiscal é a população brasileira, tendo em vista que, com a falta de arrecadação, deixa o Estado de desenvolver políticas públicas e de atender o interesse público primário, prejudicando a execução de serviços públicos essenciais e inviabilizando a fruição dos direitos individuais e fundamentais dos cidadãos.

¹ Bacharel em Direito pela Universidade Tiradentes. Advogado. Procurador do Município de Aracaju/SE. Ex-Analista Técnico do Ministério Público do Estado da Bahia. Professor da disciplina de Direito Tributário da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe- FANESE. Especialista em Direito Tributário (FIJ) e em Direito do Estado (UFBA).



Os crimes previstos na lei 8.137/90, segundo posição doutrinária e jurisprudencial majoritária, são de resultado ou materiais, em que há a necessidade da demonstração do resultado naturalístico para que o mesmo seja considerado consumado.

A consumação, nesta hipótese, de acordo com posição pacífica do Supremo Tribunal Federal (HC 81.611-8-DF e súmula vinculante 24), se dá com o lançamento definitivo do tributo, que nada mais é do que o exaurimento do processo administrativo (com a constituição do crédito fiscal), começando, a partir desta data, inclusive, a contagem do prazo prescricional para a propositura da ação penal.

Frise-se, para a Excelsa Corte, o exaurimento da instância administrativa deve ser considerado como um elemento normativo do tipo (HC 83414-RS e PETQO. 3593-3/SP). Sendo assim, sem tal elemento, não há crime a ser punido, ou seja, a conduta é atípica.

A título ilustrativo, colaciona-se a decisão prolatada na Questão de Ordem em Petição nº. 3.593-3/ SP, que restou assim ementada:

E M E N T A: “*NOTITIA CRIMINIS*” – PREMATURA INSTAURAÇÃO DE INVESTIGAÇÃO PENAL POR CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - IMPOSSIBILIDADE – AUSÊNCIA DE TIPCIDADE 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 TIPCIDADE 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....[1]

Doravante, explicar-se-á sobre o instituto da substituição tributária, espécie de sujeito passivo indireto, previsto no artigo 150, § 7º, da Carta Magna e nos artigos 121, parágrafo único, inciso II e 128 do Código Tributário Nacional.

Segundo Hugo de Brito Machado:

Diz-se que há substituição quando o legislador, ao definir a hipótese de incidência tributária, coloca desde logo como sujeito passivo da relação tributária que surgirá de sua ocorrência alguém que está a ela diretamente relacionado, embora o fato seja indicador de capacidade contributiva de outros, aos quais, em princípio, poderia ser atribuído o dever de pagar, e que, por suportarem, em princípio, o ônus financeiro do tributo, são geralmente denominados contribuintes de fato.[2]

Analisando o instituto da substituição tributária, sobretudo a progressiva (quando o fato gerador sequer aconteceu e já se paga a exação tributaria), depreende-se que esta opção do Fisco, de cobrar o tributo diretamente de um terceiro em detrimento do verdadeiro contribuinte, visa simplificar a arrecadação por conta da dificuldade de se fiscalizar os milhares de contribuintes existentes no país, além, também, de coibir a sonegação fiscal (pois o pagamento se dá na origem, na maioria das vezes na indústria, como por exemplo, no caso das cervejarias).

Depois dessas considerações a pergunta que se faz é: Qual o juízo competente para conhecer da ação penal no caso do responsável como substituto tributário localizado, por exemplo, na cidade de Aracaju- Se, que, de maneira dolosa, ao comercializar com empresa localizada na cidade de São Paulo-SP, não repassa para a Fazenda Paulista o tributo por ele arrecadado e é autuado por preposto fiscal do Estado de São Paulo, tendo o Conselho de Contribuintes julgado a autuação procedente, inscrevendo o débito em dívida ativa ?

De acordo com o artigo 70 do Código de Processo Penal, o processamento e



juízo de um acusado, pela prática de qualquer crime, deve se dar no lugar em que a infração foi cometida.

Art. 70. A competência será, de regra, determinada pelo lugar em que se consumar a infração, ou no caso de tentativa, pelo lugar em que for praticado o último ato de execução.
...

A regra, pois, é esta: é no lugar onde a infração se consumou que o agente deve ser processado e julgado. A prática de uma infração provoca um alarma social e é aí que deve ocorrer a respectiva repressão. *Ibi facinus perpetravit, ibi poena reddita.*[3]

Segundo o artigo 14 do Código Penal:

Art. 14. Diz-se o crime:

Crime consumado

I- consumado, quando nele se reúnem todos os elementos de sua definição legal;[4]

Sendo assim, na presente situação, entende-se que o juízo competente para conhecer da ação penal é o da capital paulista tendo em vista que, de acordo com o Pretório Excelso, os crimes contra a ordem tributária se consumam com o trânsito em julgado da última decisão administrativa, e tal fato se deu no Estado de São Paulo, posto que o Conselho de Contribuintes que decidiu o *an debeatur* e o *quantum debeatur* foi o paulista.

Frise-se, a Fazenda Pública supostamente lesada com a ação praticada pelos acusados é a Paulista, e não, a Sergipana.

Colacionam-se, a seguir, algumas ementas que bem elucidam a questão:

No caso, verifica-se que a denominada Operação de Olho na Placa teve por objeto a investigação de empresas de locação de veículos sediadas em São Paulo que registravam seus automóveis no Estado do Paraná com a finalidade de reduzir o valor do IPVA devido, já que a alíquota da exação nesta Unidade Federativa seria de 1%. Contudo o suscitado declinou da competência ao suscitante, entendendo que o delito cometido seria o de falsidade ideológica, pois a empresa em questão, para conseguir registrar o veículo, forneceu informação falsa quanto ao endereço na cidade de Curitiba-PR. O Min. Relator entendeu que, pelos elementos dos autos, os supostos agentes praticaram a conduta descrita no art. 299 do CP, com a finalidade de suprimir tributo. Por tal razão, está absorvida a falsidade eventualmente perpetrada, pois teria sido realizada como meio para a consecução do crime-fim (sonegação fiscal). Fixado tal



ponto, verifica-se que o crime previsto no art. 1º da Lei n. 8.137/1990 exige, para sua consumação, a ocorrência de efetivo dano ao erário, consistente na redução ou supressão do tributo, classificando-se como delito material. Salientou o Min. Relator que o referido momento consumativo não deve ser confundido com aquele em que a fraude é praticada. *In casu*, observou que o prejuízo decorrente de eventual conduta delituosa será suportado pelo Estado de São Paulo, sede da empresa proprietária do veículo e, por conseguinte, local em que deveria ter sido recolhido o IPVA. Portanto, aplicando-se o disposto no art. 70, *caput*, do CPP, o qual determina que a competência será, de regra, determinada pelo lugar em que se consumar a infração, a Seção conheceu do conflito para declarar a competência do juízo de Direito de São Paulo, o suscitado. Precedentes citados: HC 75.599-SP, DJ 8/10/2007; CC 75.170-MG, DJ 27/9/2007; REsp 705.281-MT, DJ 1º/8/2005, e REsp 172.375-RS, DJ 18/10/1999..[5]

PROCESSUAL PENAL. CONFLITO NEGATIVO DE COMPETÊNCIA. ORGANIZAÇÕES CRIMINOSAS. DELITOS DE DESCAMINHO, LAVAGEM DE DINHEIRO, SONEGAÇÃO FISCAL, ENTRE OUTROS. DELITOS TRIBUTÁRIOS. CONSUMAÇÃO NO MOMENTO DA IMPORTAÇÃO DA MERCADORIA SEM O DEVIDO RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS. COMPETÊNCIA DEFINIDA PELO LOCAL DE CONSUMAÇÃO DA INFRAÇÃO. PREVENÇÃO. CONEXÃO ENTRE AÇÕES PENAS CARACTERIZADA.

1. Quando a prova de um feito é relevante para o esclarecimento de todos os delitos eventualmente praticados por organizações, que formam na verdade uma grande única organização criminosa, não se pode falar em mero liame circunstancial entre elas, fato que impõe o reconhecimento da conexão entre as ações penais.
2. **A competência não pode ser fixada unicamente pelo fato de os líderes de uma das organizações criminosas serem proprietários de empresa com domicílio em cidade distinta daquela onde supostamente se consumaram os delitos.**
3. Conflito negativo de jurisdição CONHECIDO para que seja declarado COMPETENTE O JUÍZO FEDERAL DA TERCEIRA VARA ESPECIALIZADA EM LAVAGEM DE DINHEIRO DA SEÇÃO JUDICIÁRIA DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL, em razão da prevenção e da conexão entre as infrações penais.[6]

Portanto, no caso em testilha, deve a ação penal ser manejada no Estado de São Paulo, haja vista que o juízo competente para processar e julgar o sonegador em questão é o da capital deste estado membro.

REFERÊNCIAS:

BRASIL. **Código Penal**. 35. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes Contra a Ordem Tributária**, 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2002.



HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MACHADO. Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed., São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO, Ivan Carlos Novaes e MEIRA, Matheus Brito. **Manual Prático de Combate aos Crimes Contra a Ordem Tributária**. Salvador: Ministério Público do Estado da Bahia, 2007.

MEIRA, Matheus Brito. **A tentativa nos crimes contra a ordem tributária. Jus Navigandi**, Teresina, ano 11, n. 1529, 8 set. 2007. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10385>>. Acesso em: 18 abr. 2008.

MEIRA, Matheus Brito. **Os crimes contra a ordem tributária e o descaso do legislador brasileiro. Clubjus**, Brasília-DF: 10 out. 2007. Disponível em: <<http://www.clubjus.com.br/?artigos&ver=2.10594>>. Acesso em: 18 abr. 2008.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. **Código de Processo Penal Comentado**. 6. ed. v 1. São Paulo: Saraiva, 2001.

[1] BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **PET-QO 35933/SP**. Tribunal Pleno, rel. Min. Celso de Mello. Disponível em: < www.stf.gov.br >. Acesso em: 25 mar. 2008.

[2] Machado, Hugo de Brito. **Curso de direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 125

[3] Tourinho Filho, Fernando da Costa. **Código de Processo Penal Comentado**. v. 1. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 187

[4] BRASIL. **Código Penal**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 47

[5] BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **CC 102.866-PR, Rel. Min. Jorge Mussi, julgado em 25/3/2009**. Disponível em: < www.stj.gov.br >. Acesso em: 20 abr. 2009.

[6] BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **CC 77.439/RN**. Terceira Seção, rel. Min. Carlos Fernando Mathias (juiz convocado do TRF 1ª Região). Disponível em: < www.stf.gov.br >. Acesso em: 18 abr. 2008