

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS/ DPC  
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO  
ORIENTADOR : PROFESSOR UBALDO CESAR BALTHAZAR  
ACADÊMICO : MÁRIO OTÁVIO VAZ

**“AS INCONSTITUCIONALIDADES DO  
SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL :  
O ART. 34 DA LEI 9.249/95 E A  
EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS  
CRIMES CONTRA A ORDEM  
TRIBUTÁRIA”**

FLORIANÓPOLIS, JULHO DE 1997

A Banca Examinadora, composta pelo prof. Ubaldo Cesar Balthazar, prof. Indio Zavarizzi e prof. Rogério Stoterau, aprova a presente monografia com a nota média final de : **9,2 pontos**

Aos meus pais, por me propiciarem, sempre, o  
acesso a melhor educação.

**“AS INCONSTITUCIONALIDADES DO  
SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL :  
O ART. 34 DA LEI 9.249/95 E A  
EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS  
CRIMES CONTRA A ORDEM  
TRIBUTÁRIA”**



*“O estudo do direito tributário não deve limitar-se ao simples texto das leis, senão expandir-se, dirigir-se para a compreensão de seus princípios informativos e seus institutos, bem como para o conhecimento do comportamento da jurisprudência dos tribunais”*

**(BERNARDO RIBEIRO DE MORAES)**

*PREFÁCIO*

***INTRODUÇÃO.....01***

***I - Sistema Tributário Nacional e os Tributos.....05***

*I. a) Origens.....06*

*I. b) O Sistema Tributário de 1965.....07*

*I. c) O Sistema Constitucional de 1988.....08*

*I. d) Os Tributos.....15*

***II - Normas gerais de Direito Tributário.....22***

*II. a) Legislação Tributária.....22*

*II. b) Obrigação Tributária.....28*

*II. c) Crédito Tributário.....35*

*II. d) Contencioso Fiscal.....38*

***III - Os Crimes Contra a Ordem Tributária - a  
inconstitucionalidade do art. 34, da Lei 9.249/95....41***

*III. a) Os Crimes Contra a Ordem Tributária....41*

*III. b) Denúncia Espontânea e o art. 34 da Lei  
9.249/95.....48*

*III. c) A Hierarquia das Leis.....53*

*III. d) A Isonomia Fiscal.....56*

*III. e) O Alcance da Denúncia Espontânea.....60*

*III. f) A Exclusão da Responsabilidade no Direito  
Estrangeiro.....62*

*III. g) As Propostas de Reforma.....63*

*III. h) Pesquisa Junto à Receita Federal.....65*

<i>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</i>	<i>69</i>
<i>BIBLIOGRAFIA.....</i>	<i>I</i>
<i>ANEXO - Jurisprudência.....</i>	<i>II</i>

## INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Brasileiro (STB), com seus princípios básicos e fundamentais, está fixado na Constituição Federal de 1988<sup>1</sup>. A estrutura é basicamente a mesma consagrada na reforma tributária introduzida pela Emenda n.º 18 de 1965 e constante do Código Tributário Nacional (CTN). Em geral, o sistema constitucional é considerado de concepção avançada por grande parte dos tributaristas.

Apesar disso, a legislação tributária infra-constitucional enseja críticas de todas as partes, por abrigar um emaranhado de leis efêmeras, esparsas e dúbias, sendo freqüentemente inconstitucionais.

Muitos profissionais que atuam no campo tributário acusam o Poder Legislativo e o Executivo de serem responsáveis pelo “caos” existente no sistema. O Legislativo por aprovar leis com falhas jurídicas, sem promover a devida análise e a discussão das mesmas, enquanto o Executivo é acusado de propor muitos projetos de lei e editar medidas provisórias dissonantes do que preceitua a própria Constituição Federal<sup>2</sup>.

Certos autores apontam as falhas no sistema tributário, como, por exemplo, o uso de técnica legislativa equivocada na edição de leis tributárias, a constante mudança dos regulamentos e normas menores em matéria tributária. Em relação a isso, Geraldo Ataliba<sup>3</sup> se manifesta dizendo que: *“No tumulto dos regulamentos e normas menores, na instabilidade legislativa e na desorganização administrativa em que vimos vivendo, não estranha que haja equívocos e erros de fato e de direito involuntariamente praticados, por ação ou omissão”*.

---

<sup>1</sup> CF/88, arts. 145/162

<sup>2</sup> “Diário Indústria & Comércio, 10.07.96, p.7

<sup>3</sup> “Denúncia Espontânea e Exclusão de Responsabilidade Penal”- Revista de Informação Legislativa, Brasília, a.32, n.125, jan./mar. 1995, p.250

Deste modo, segundo esses profissionais, ao invés de aprimorar o próprio sistema, e o contencioso fiscal, essas leis propiciam uma “enxurrada” de medidas judiciais questionando a aplicabilidade dos seus preceitos, afetando a arrecadação de tributos.

Por outro lado, a instabilidade do sistema tributário gera um descrédito da administração tributária, o que, conseqüentemente, estimularia o contribuinte a fraudar quando do pagamento de tributos e do cumprimento dos preceitos tributários.

Desta maneira, com o objetivo de verificar a existência de possíveis falhas ou disfunções, este trabalho monográfico pretende analisar os efeitos causados no Sistema Tributário Nacional pela vigência simultânea, no ordenamento jurídico, do artigo 138 do CTN e do artigo 34 da Lei 9.249/95<sup>4</sup>. Os dois dispositivos regulam o mesmo objeto - a exclusão da punibilidade pelo pagamento do tributo, apesar de terem alcance e natureza jurídica diversa e as suas aplicações gerarem fins distintos.

O art. 138 do CTN contempla o instituto tributário da “*denúncia espontânea*”, que consiste na exclusão de qualquer responsabilidade, caso o contribuinte faça a *denúncia espontânea* da infração, seguida do pagamento do tributo devido e juros de mora, antes de qualquer procedimento administrativo de fiscalização.

Ao mesmo tempo, o art. 34 da Lei 9.249/95 estende o benefício já dado pelo CTN. O dispositivo possibilita a *extinção da punibilidade* para o contribuinte que antes do recebimento da denúncia, faça o pagamento do tributo, com os acessórios. Esse benefício já havia aparecido na legislação brasileira pela própria

---

<sup>4</sup> Dispõe sobre o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e dá outras providências

*lei dos crimes contra a ordem tributária*- lei 8.137/90, no seu artigo 14, posteriormente, revogado pela Lei 8.383/91.

O artigo 34 foi inserido na Lei do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - lei ordinária federal 9.249/95, de origem governamental, através do projeto substitutivo do Deputado Antônio Kandir (ex-Ministro da Economia do Governo Collor), causando polêmica no meio jurídico e sofrendo interpretações diversas.

O artigo 83 da Lei 9.430/96 - que dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências - ampliou ainda mais o benefício do art. 34. A partir do início deste ano as disposições contidas no caput desse dispositivo, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso. O processo na esfera penal dos *crimes contra a ordem tributária* somente poderá ter início após transitado em julgado o processo administrativo, de acordo com a nova lei

A nova lei do imposto de renda das pessoas jurídicas - Lei 9.430/96, art. 83 - manteve o benefício, pelo pagamento com multa como extinção da punibilidade.

O dispositivo está beneficiando milhares de contribuintes que têm representações no Ministério Público por *crimes contra a ordem tributária*, e que poderão aguardar o conhecimento de um possível recebimento da denúncia para realizar o pagamento, excluindo a sua punibilidade.

O pensamento contrário ao dispositivo sustenta que haverá um esvaziamento na aplicação prática dos *crimes contra a ordem tributária*, além de tornar o instituto da *denúncia espontânea* sem uso. Os que vêem no art. 34 um

avanço<sup>5</sup>, defendem que esse permite que o Estado cumpra o interesse público primordial, que seria a arrecadação de recursos, ao invés da punição penal do fraudador ou sonegador de tributos.

Assim, a possibilidade de o contribuinte infrator ter excluída a sua punibilidade é regulada simultaneamente por dois dispositivos constantes em legislações de origem e hierarquia diferentes.

Por conseguinte, o tema proposto para este trabalho se torna pertinente em vista da tão propagada “reforma tributária”, que ainda está apenas em debate. Os reformistas entendem que são fundamentais as mudanças no atual modelo constante na Constituição. O projeto de emenda em trâmite no Congresso abriga mudanças que visam dificultar a criação aleatória e esparsa de leis tributárias. A exigência de lei específica, de iniciativa do Poder Executivo, para a instituição de mudanças de matéria referente a impostos, taxas e contribuições é uma delas.<sup>6</sup>

Em contrapartida, alguns tributaristas são contrários a reforma por considerar o atual sistema eficiente, faltando, somente, vontade política em efetivamente aplicá-lo como estabelece a própria Constituição.

Diante disso, pretende-se analisar as conseqüências na legislação tributária pela vigência da *extinção da punibilidade* do art. 34 da referida lei. Portanto, é pertinente a este trabalho questionar: Quais as conseqüências provocadas no sistema pela concomitância de dispositivos semelhantes? Seria o artigo 34 da Lei 9.249/95 um incentivo à prática de crime tributário, criando instabilidade no sistema tributário e causando descrédito na administração? O sistema absorve a existência de dispositivos penais em leis tributárias? Estaria o

---

<sup>5</sup> Entre esses, Hugo de Brito Machado (“Extinção da Punibilidade pelo Pagamento do Tributo”, Revista Dialética de Direito Tributário n.º 13) e Ives Gandra da Silva Martins (“Os Crimes Tributários e o Artigo 34 da Lei 9.249/95”)

<sup>6</sup> “Projeto de Emenda Constitucional n.º 175/95, art.150, §6º (apresentado pelo Governo)

instituto tributário da *denúncia espontânea* prejudicado em virtude da vigência do art. 34 ?

Para desenvolver as questões retro-alinhadas, dentre outras, e tentar respondê-las, este trabalho monográfico utiliza-se de material documental coletado no Ministério Público Federal e Estadual, em São Paulo e Santa Catarina, na jurisprudência coletada no Tribunal Regional Federal e Justiça Federal, dados da Receita Federal, além da doutrina tributária e artigos publicados em revistas e periódicos especializados na matéria.

Em conformidade com o projeto, o método utilizado é o indutivo, partindo-se do estudo teórico de casos particulares alcançando às proposições genéricas. Está sendo, também, empregado os métodos histórico, comparativo e estatístico, concomitantemente, com a pesquisa documental e bibliográfica.



## CAPÍTULO I - SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E OS TRIBUTOS

Denomina-se *sistema tributário nacional* o conjunto de princípios, normas, institutos e regras unificados em torno da idéia de tributo.

O sistema tributário nacional brasileiro é considerado complexo em virtude da autonomia política e financeira dos quatro entes que compõe a Federação - União, Estados, Municípios e Distrito Federal. O sistema brasileiro é peculiar, em razão de existirem poucos países com essa característica, sendo ele também um dos mais completos e abrangentes do mundo.

### *I. a) Origens*

O Direito Tributário no Brasil surgiu com a transferência da legislação fiscal portuguesa logo após o seu descobrimento<sup>7</sup>. A primeira grande alteração no regime fiscal instituído no Brasil aconteceu com a vinda da Família Real em 1808, em virtude das grandes despesas que acarretaram aos cofres públicos. Assim, houve o aumento das alíquotas dos tributos existentes e a criação de novos.

Na primeira Constituição Republicana, promulgada em 1891, surgiu o sistema de discriminação de rendas tributárias, firmando uma rígida separação de competência entre União e Estados, designando-se os tributos pelos seus nomes. Os tributos municipais, nessa época, eram de competência dos Estados. Apesar disso, o orçamento da União ainda permaneceu deficitário, já que muitas emendas eram feitas na Constituição majorando os gastos constantemente.

---

<sup>7</sup> Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. "Compêndio de Direito Tributário". 1º vol. 4ª ed., Rio de Janeiro: Editora Forense, 1995.

Com a Constituição de 1934 o sistema fiscal brasileiro sofre nova modificação na discriminação de rendas tributárias com a inclusão da competência dos Municípios para cobrarem os impostos locais e terem participação na repartição das receitas tributárias. Outra mudança importante foi a consolidação dos princípios tributários como a vedação da bitributação, e a cobrança de quaisquer impostos sem lei especial que os autorize.

Em 1946, no restabelecimento do Estado democrático, foi promulgada uma nova Constituição, onde a discriminação de rendas tributárias criou uma nova competência de arrecadação e repartição de tributos entre a União, Estados e Municípios.

A partir de então, a mais significativa alteração ocorreu em 1953, quando o Governo nomeou uma comissão responsável pela elaboração do anteprojeto do Código Tributário Nacional (CTN), cuja presidência coube ao tributarista Rubens Gomes de Souza. Por problemas políticos naquele momento o anteprojeto não foi transformado em lei.

### *I. b) O Sistema Tributário de 1965 e o CTN*

Sob a vigência da nova ordem política, introduzida no país pelo golpe militar de 1964, é que foi concretizada a mais ampla reforma do Sistema Tributário Nacional.

A etapa mais importante da reforma foi a edição da Emenda Constitucional n.º 18, em 1965, que modificou profundamente o sistema tributário anterior, introduzindo a moderna classificação dos impostos segundo sua nomenclatura econômica.

Após a entrada em vigor da Emenda Constitucional n.º 18, o anteprojeto do Código Tributário Nacional (CTN), paralisado desde 1954, foi revisto e adaptado à Emenda n.º 18. Sua aprovação se deu através da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, que embora sendo aprovada como lei ordinária é considerada de caráter complementar, dado não existir na época este tipo de fonte do Direito Tributário.

Em 1964 o financista americano Carl Shoup já pregava a necessidade de uma ampla reforma no sistema tributário para que os investimentos estrangeiros ingressassem no país. Entre outras mudanças, o financista pregava a extinção do princípio da anualidade.<sup>8</sup>

Logo após a vigência do CTN foram baixadas sucessivas legislações tributárias, ocasionando apressadas alterações no seu texto, o que contribuiu para o crescente descrédito no sistema tributário.

### *I. c) Sistema Tributário Constitucional de 1988*

#### *1) Aspectos gerais*

O atual sistema tributário nacional foi introduzido na Constituição de 1988, alterando substancialmente o conteúdo do anterior, constante do CTN - e que se encontra parcialmente revogado em seu Livro Primeiro. As alterações tinham o intuito de descentralizar e fortalecer a autonomia dos Estados e Municípios; atenuar os desequilíbrios regionais do país; garantia de um mínimo de uniformidade nacional ao sistema tributário; crescente progressividade do imposto

---

<sup>8</sup> V. "Seminário Sobre Reforma Tributária", publicado pela FGV/SP, 1964.

sobre a renda; crescente seletividade no imposto sobre produtos industrializados, entre outros.

Na Constituição o Sistema Tributário foi distribuído entre os artigos 145 a 162. Contudo, a seção VI, “Da Repartição das Receitas Tributárias”, não é considerada matéria de Direito Tributário, mas de Direito Financeiro. Deste modo, o constituinte não observou a correta técnica legislativa ao fazer constar do capítulo do Sistema Tributário Nacional normas sobre a repartição entre as Pessoas Políticas, e aplicação das receitas provenientes dos tributos.

O art. 145 define as espécies de tributos de competência da União, Estados, Municípios e Distrito Federal: os impostos, as taxas e contribuições de melhoria. As outras duas espécies de tributos são os empréstimos compulsórios, do art. 148, e as contribuições especiais previstas no artigo 149 da CF. Ambas são de competência exclusiva da União.<sup>9</sup>

Os impostos têm como característica o fato de não implicarem por parte do Estado qualquer contraprestação. Inversamente, as taxas são cobradas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuintes ou colocados a sua disposição. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

A contribuição de melhoria decorre de obras públicas que causem valorização imobiliária. As contribuições especiais são previstas em três hipóteses: as contribuições sociais, que financiam a Saúde, a Assistência e Previdência Sociais, bem como a contribuição prevista no art. 195, § 6º da CF (para custeio da Seguridade Social); a contribuição para custear a intervenção do Estado no domínio econômico; e as chamadas contribuições parafiscais, no interesse de categorias profissionais.

---

<sup>9</sup> V. capítulo I, I.d - s/ Tributos

Já os empréstimos compulsórios podem ser instituídos, mediante *lei complementar*, para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, ou então no caso de investimento público de relevante interesse nacional.

A Constituição estabeleceu que a interpretação e regulação dos dispositivos constitucionais que tratam sobre conflitos de competência em matéria tributária, limitações ao poder de tributar e normas gerais em matéria tributária sejam realizadas através de lei complementar<sup>10</sup>.

## 2) Princípios

Os princípios<sup>11</sup> de Direito Tributário foram, praticamente, todos expressos no texto da Constituição. Até mesmo princípios gerais consagrados de direito público estão repetidos no capítulo do sistema tributário.

Os princípios são normas de grande caráter de generalidade que induzem toda a legislação tributária.

No art. 145, § 1º, estão descritos os princípios da personalidade e capacidade contributiva em relação aos impostos. Esses princípios, sobretudo o da capacidade contributiva, são destinados, inicialmente, ao legislador ordinário das pessoas políticas que, ao criar os impostos, deve imprimir um caráter pessoal aos mesmos, graduando-os conforme a capacidade econômica do contribuinte. Já o Poder Judiciário na aplicação da lei deve observar as condições pessoais do contribuinte, que devem estar constantes abstratamente na lei.

---

<sup>10</sup> V. cap. III.c, p.53

<sup>11</sup> Cf. CARRAZA, Roque Antônio. "Curso de Direito Constitucional Tributário", 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, ps. 60/66

O princípio da capacidade contributiva se integra com o princípio da isonomia tributária. Assim, os impostos devem onerar mais quem possui mais riqueza. Por isso, a progressividade dos impostos é que vai estabelecer a igualdade tributária e respeitar a capacidade contributiva de cada contribuinte.

Contudo, a capacidade contributiva disposta na Constituição é mais objetiva do que subjetiva.<sup>12</sup> Isso, dificulta, na prática, a observância da real situação econômica de quem está pagando o imposto. Nos impostos sobre a propriedade (IPTU, IPVA, ITR, etc.) é visível a objetividade do princípio comentado, visto que a capacidade contributiva revela-se com o próprio bem. Por isso, o texto do parágrafo inicia com a expressão “sempre que possível ...”.

Os impostos indiretos, como ICMS, por sua natureza, não permitem que sejam observados as condições pessoais de quem paga. Por certo não são os contribuintes definidos por lei que os pagam, pois o valor dos impostos é repassado para o preço, com sua carga sendo suportada por todos os consumidores finais, sem distinção de sua condição econômica.

O princípio da isonomia tributária encontra-se expresso no art. 150 da CF, II, e tem como inspiração o citado princípio da igualdade constante do caput do art. 5º da mesma Carta. O texto do inciso impossibilita os entes políticos de *instituírem tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.*<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> Para Sacha Calmon Navarro Coelho (“Comentários à Constituição Federal de 1988 : Sistema Tributário, 2ª ed, RJ, Forense, 1990, p.90) o art. 145, § 1º da CF leva em consideração a capacidade econômica real do contribuinte, sendo portanto, subjetiva a mesma.

<sup>13</sup> Até a promulgação da atual Constituição, os magistrados, os promotores de justiça, os militares e parlamentares, etc., por força de uma série de atos normativos de nível legal, não pagavam imposto de renda sobre uma parte de seus vencimentos.

O princípio da legalidade tributária foi transposto do direito público para o Direito Tributário, sendo um dos seus principais institutos. Esse princípio obriga as Pessoas Políticas a exigir ou aumentar tributo somente através de lei. Esse princípio, que está no inc. I do art. 150 da CF, está integrado com o que preceituam os arts. 3º, que define tributo, e 97, I e II do CTN.

O inciso III do mesmo artigo abriga dois outros princípios do Direito Tributário: o da irretroatividade da lei que cria ou aumenta tributos, e o princípio da anterioridade. Por esse último, os tributos só podem ser cobrados no exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei que os criou ou aumentou.<sup>14</sup> Pelo princípio da irretroatividade, os fatos geradores ocorridos anteriormente à vigência e eficácia da lei nova, não são alcançados por essa.

O princípio da anterioridade não atinge os impostos da União citados no art. 153, I, II, IV e V e 154, II, ou seja, os imposto de importação, exportação, produtos industrializados, operações financeiras e os impostos extraordinários. Além disso, a contribuição especial para custear a Previdência Social, do art. 195, § 6º pode ser cobrada após decorridos 90 dias de sua publicação, no mesmo exercício financeiro.

O princípio da uniformidade dos tributos deve ser observado pela União, já que é vedada a instituição de tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique garantir privilégio para uns em detrimento de outros, não obstante seja permitido incentivos para o alcance do equilíbrio regional.

---

<sup>14</sup> V. os pontos Vigência e Aplicação, no capítulo II, p.26

### 3) *Imunidade Tributária*

A imunidade tributária está expressa no art. 150, VI, da CF. A imunidade tributária necessita dos conceitos de incidência e não incidência para melhor ser compreendida.

A incidência se dá com a ocorrência da situação de fato descrita abstratamente na lei. A não incidência compreende duas modalidades distintas: a não incidência por não ocorrer a situação descrita pela lei e a não incidência juridicamente qualificada, em razão de a Constituição suprimir a competência impositiva ou o poder de tributar.

Assim, a imunidade tributária é uma forma de não incidência do tributo por força de mandamento constitucional, pelo que não chega a ocorrer o fato gerador, a obrigação tributária não se instaura e o tributo não é devido. Não se confunde com a isenção, visto que essa se origina da lei e a imunidade decorre da Constituição.

A imunidade tributária só se refere aos impostos, uma vez que a Constituição expressamente somente se refere a essa espécie de tributo, ao estabelecer que é vedado às citadas entidades tributantes instituir *imposto*.

As chamadas imunidades objetivas são aquelas que se referem à matéria tributável e não ao contribuinte ou responsável. É o caso dos itens b e d do art. 150, VI, que dizem a respeito da imunidade dos *templos* de qualquer culto, e dos *livros, jornais, etc.*, respectivamente.

Em outros artigos estão previstas as *imunidades específicas*. O art. 153, § 2º, II diz, claramente, que os aposentados e pensionistas maiores de 65 anos, pagos pela Previdência, e que não tenham outra forma de rendimento, não terão a incidência do imposto de renda. Contudo, como ocorre em outros dispositivos da



própria Constituição, por falta de vontade política, essa imunidade é “letra morta”, não tendo eficácia na prática.<sup>15</sup>

Além dessas, há imunidades específicas no mesmo artigo referente ao IPI sobre produtos destinados à exportação e também do ICMS, excluídos os semi-elaborados. As pequenas glebas rurais, desde que o proprietário a use para a subsistência familiar e não tenha outro imóvel, é imune ao Imposto Territorial Rural. Ademais, encontra-se imunidade, entre outras, no art. 156, § 2º, I, em relação ao imposto de transmissão inter-vivos.

Outras formas de não-incidência tributária estão previstas em relação tanto aos impostos estaduais como aos municipais. Algumas imunidades devem ser regulamentadas por lei, nos termos da Constituição, para serem executadas.

As limitações ao poder de tributar também vedam a instituição de tributos com efeito confiscatório ou estabelecer limitações através deles ao tráfego de pessoas ou bens, com exceção do pedágio em vias conservadas pelo poder público ou concedidas por este.

#### *4) Os Impostos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios*

Alguns impostos previstos na Constituição na prática nunca foram instituídos ou regulamentados pelas Pessoas Políticas competentes. É o caso do Imposto sobre Grandes Fortunas do art. 153, VII, de competência da União, que nunca foi instituído por falta de vontade política, razão pela qual foi criado na época da Constituinte.

---

<sup>15</sup> O STF já definiu que essa imunidade referida não é auto-aplicável, necessitando de lei complementar para regulamentá-la, apesar de outros Tribunais e doutrinadores se manifestarem de forma contrária a esse entendimento.

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISQN), cujo art. 156, III, teve nova redação, de competência dos Municípios, também surgiu na Constituição com equívoco na sua definição. Na verdade, esse imposto não é sobre serviços de qualquer natureza, pois a Lei Complementar n.º 56 relaciona, taxativamente, os serviços que serão tributados. Por isso, atualmente ele é mais conhecido como Imposto Sobre Serviços (ISS).

Em relação aos impostos estaduais, o “adicional sobre o imposto de renda” foi revogado em 1995.

Dentre os impostos da União destacam-se o imposto de importação (II), o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto de renda (IR). O IPI é seletivo, em razão da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo.

O imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) é o principal imposto dos Estados e do Distrito Federal, encontrando-se amplamente regulado pela CF. Sua origem é do antigo ICM, que reformulado na Constituição Federal, aumentou a sua base de incidência, agrupando ao ICMS estadual cinco antigos impostos federais (energia elétrica, combustíveis, minerais, serviços de transporte e serviços de comunicação). A exemplo do IPI deve ser não-cumulativo e poderá ser seletivo.

O IPTU, de competência dos Municípios, é hoje instrumento para que a função social da propriedade seja efetivada. Neste sentido, o imposto poderá ser progressivo.

### *I. d) Os Tributos*

O conceito de tributo foi elaborado por Rubens Gomes de Souza, sintetizando o entendimento de autores italianos. Assim, a definição moderna de tributo, resumida, pode ser a seguinte: *receita pública derivada, instituída em lei, paga compulsoriamente em dinheiro, cobrada por ato administrativo vinculado, sendo irrelevante a sua denominação ou destinação de seus recursos*

Quanto a finalidade os tributos podem ter caráter fiscal, extrafiscal ou parafiscal. A maioria dos tributos, atualmente, têm em sua hipótese de incidência componentes de extrafiscalidade. O IPTU, por exemplo, tem previsto a sua extrafiscalidade na Constituição, dizendo que poderá ser progressivo como forma de estimular a função social da propriedade.

A parafiscalidade é observada na Constituição através das Contribuições Sociais do art. 149, com as chamadas contribuições parafiscais, que é espécie tributária instituída pela Pessoa Política competente, mas arrecadada e destinada a outras entidades, públicas ou privadas, como o INSS, OAB ou DNER.

#### *1) Imposto;*

O imposto sempre tem como hipótese de incidência ou um comportamento do contribuinte ou uma situação jurídica na qual ele se encontra. O imposto é um tributo não-vinculado a uma atuação estatal.

A Constituição discrimina a competência das várias espécies de impostos entre a União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Segundo a Carta, o princípio informador dos impostos é o da capacidade contributiva, que se integra ao

princípio da igualdade para impedir privilégios sem causa de pessoas ou categoria de pessoas.

A Constituição implicitamente determina que a lei coloque na hipótese de incidência dos impostos fatos regidos pelo Direito Privado, isto é, da esfera pessoal dos contribuintes e, portanto desvinculados da ação do Estado. Portanto, os artigos 153, 155 e 156 autorizam ao legislador ordinário a adotar como hipótese de incidência do imposto, o fato de alguém importar produtos, ser proprietário de imóvel urbano, ser proprietário de veículo automotor ou praticar operação de crédito.

Do mesmo modo os impostos residuais, de competência exclusiva da União, devem obedecer na definição de sua hipótese de incidência a descrição de fatos que revelam ou presumem a capacidade econômica de quem os realiza, sob pena de inconstitucionalidade.

## 2) *Taxa;*

Taxa é um tributo que tem por hipótese de incidência uma atuação estatal, podendo consistir em um serviço público, utilizado efetiva ou potencialmente, ou pelo exercício do poder de polícia. Tais ações devem ser desenvolvidas exclusivamente pelo Estado, com base em lei que vincula a atuação de seus agentes. A taxa não pode ter a mesma base de cálculo do imposto.

Contudo, os serviços públicos, que podem gerar a instituição de uma taxa, devem ser específicos e divisíveis. Específicos para determinar quem é o beneficiário, e divisível para possibilitar a avaliação de sua utilização efetiva ou potencial. Portanto, esses serviços públicos devem ser de utilização individual e mensurável.

O poder de polícia é a faculdade que o Estado tem de, dentro dos limites constitucionais, baixar regras de nível legal ou infralegal, para disciplinar o exercício dos direitos à liberdade e à propriedade das pessoas, compatibilizando-o com o bem comum.

*“Não é qualquer ato de polícia que autoriza a tributação por meio desta modalidade de taxa, mas tão-somente o que se consubstancia num agir concreto e específico da administração, praticado com base em lei, que levanta uma abstenção ou que mantém ou fiscaliza uma exceção já existente”,* opina Carrazza<sup>16</sup>. Assim, as taxas de polícia só podem ser exigidas pela realização de atos administrativos com base no poder geral de polícia, diretamente relacionada à pessoa do contribuinte.

O valor da taxa precisa guardar uma certa proporcionalidade e razoabilidade com o serviço prestado, sem ter que exprimir o custo real, sob pena de inconstitucionalidade. A propósito, as taxas não têm vínculo com os preços ou tarifas públicas, pois seguem o regime jurídico público, e essas últimas o regime jurídico privado. Por esse fundamento, o fator desencadeante do serviço público não é o pagamento que o usuário faz ao Estado, mas exclusivamente a lei, que determina sua prestação. Com ou sem pagamento de taxa, o Estado não pode cessar de prestar o serviço. A forma de a administração obter a taxa não paga é através da execução fiscal, seguindo o princípio constitucional do devido processo legal.

### *3) Contribuição de Melhoria*

É um tributo vinculado que tem por hipótese de incidência a obra pública que cause valorização imobiliária. Segundo parte da doutrina, a instituição de

---

<sup>16</sup> Ob. cit., p.293

contribuição de melhoria se justifica tanto em relação as obras públicas que causam proveito imediato, como as obras públicas interligadas a serviços, mas que causem também valorização imobiliária, elemento imprescindível para a sua cobrança.

A base de cálculo da contribuição de melhoria é o *quantum* de valorização do imóvel, decorrente da obra pública. Então, é necessário que haja relação de causalidade entre a obra pública e a valorização do imóvel.

A contribuição de melhoria tal como estruturada no CTN, é baseada no modelo inglês que segue o critério da valorização. Contudo, a Constituição optou pelo modelo baseado no custo da obra com valorização presumida. Esse modelo é de origem alemã, e permite que o tributo seja cobrado antes do término da obra. Isso trouxe sérios problemas para uma perfeita instituição do tributo pelo legislador ordinário.

No Brasil, a tributação por meio de contribuição de melhoria é praticamente inexistente. Isto porque, as Pessoas Políticas seguem os preceitos dos arts. 81 e 82 do CTN, regulamentados pelo DL 195/67.<sup>17</sup>

#### 4) *Empréstimo compulsório;*

Somente a União através de lei complementar pode criar ou majorar empréstimo compulsório, estritamente nos termos do art. 148 da Constituição Federal.

Até 1967, o empréstimo compulsório não era considerado tributo, sendo cobrado no mesmo exercício financeiro através de decreto, o que foi corroborado pela súmula 418/64 do STF. Posteriormente, com a supressão do sistema do princípio da anualidade, passou a vigor o princípio da anterioridade no qual foi

---

<sup>17</sup> As exigências contidas nesses dispositivos são tais que inviabilizam a criação e cobrança do tributo.

enquadrada essa espécie de tributo. A partir de então, alguns autores, por iniciativa de AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, classificou-o como tributo. Essa tendência foi imediatamente seguida pelo Judiciário.

A lei complementar que instituir o referido tributo deve obedecer os requisitos do art. 148 da CF e art. 15 do CTN, que não teve somente o seu inciso III recepcionado pela Constituição. A restituição dos valores pagos não descaracteriza o empréstimo compulsório como tributo, visto que ele preenche os termos dos arts. 3º e 4º do CTN.

A própria exigência de princípios especificamente tributários na sua instituição, como o da legalidade e o da anterioridade, dão ao empréstimo compulsório a característica de tributo.

#### 5) *Contribuições Especiais*

Na mesma linha dos *empréstimos compulsórios*, as *contribuições especiais*, ou sociais como denomina a Constituição, também conhecidas como parafiscais, somente foram consideradas como tributo após a reforma do sistema tributário em 1967. Apesar disso, muitos tributaristas ainda as classificavam fora do âmbito jurídico dos tributos.

O art. 149 da Constituição Federal colocou-as definitivamente no sistema tributário, dividindo-as em três subespécies: sociais (art.195, § 6º), interventivas, e corporativas. Essa nova classificação dada pela redação do artigo 149 também gera controvérsias entre os autores e aplicadores do Direito Tributário.

As contribuições especiais se caracterizam por serem instituídas pelo Poder Público, mas com o produto de sua arrecadação sendo revertido para uma pessoa de direito público ou privado distinta, vinculada pela lei que as criou. Como

é notório, o tributo independe da coincidência entre o sujeito ativo e a pessoa política que o criou, nos termos do art. 3º do CTN.

As contribuições sociais a que faz menção o art. 195 são destinadas ao custeio da previdência social e seguridade social. Além da União podem instituir esse tributo todas as pessoas políticas que mantiverem previdência e assistência social própria. A sua natureza jurídica é mista, já que possui fato gerador de taxa e de imposto. Esse tributo pode ser cobrado após 90 dias de sua instituição, não precisando obedecer o princípio da anterioridade.

As chamadas contribuições interventivas são as criadas para financiar a intervenção da União em determinadas atividades econômicas, junto à pessoas jurídicas de direito privado, tendo, assim, caráter de extrafiscalidade, revestindo-se da natureza de impostos ou taxas. Essas contribuições precisam seguir “os princípios gerais da atividade econômica”, arrolados nos art. 170 a 181 da CF. A União pode tributar através das mesmas observando a sua competência.

As corporativas são as contribuições instituídas em favor de categorias profissionais ou econômicas, como OAB, CREA, etc. Não se confundem com as contribuições previstas no art. 8º, IV da CF, descontadas em folha, mensalmente, dos filiados dos sindicatos, destinadas ao custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva.



## CAPÍTULO II - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

### *II. a) Legislação Tributária*

A legislação tributária brasileira caracteriza-se por sua complexidade e permanente mutabilidade. Esses fenômenos ocorrem à medida que se alteram constantemente os rumos da economia do país.

Na expressão “legislação tributária”, regulada pelo Código Tributário Nacional (CTN), nos arts. 96 a 112, estão compreendidas as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e as relações jurídicas a eles pertinentes. Consideram-se, nos termos do art. 100 do CTN, como normas complementares, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, as decisões do órgãos singulares e coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e os convênios que entre si celebram a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Ao tratar dessa matéria, o CTN deu um sentido bastante amplo ao termo “legislação tributária” ao compreender até mesmo os atos administrativos. Contudo, seguindo o princípio da legalidade previsto no art. 150, I, da Constituição, somente a lei, entendida no seu sentido estrito, pode instituir ou majorar tributos, com exceção, quanto ao aumento, dos impostos previstos pela própria Carta. De acordo com o CTN, a modificação da base de cálculo que importe numa majoração real do tributo a pagar somente poderá ser instituída por lei.

### 1) Fontes principais e secundárias

As fontes principais do Direito Tributário são as leis, os tratados e convenções internacionais, e os decretos.

A lei mencionada no CTN, no seu sentido lato, refere-se a todas as espécies de normas compreendidas no processo legislativo e elencadas no art. 59 da CF: a própria Constituição Federal; as Emendas à CF; leis complementares; leis ordinárias; leis delegadas; medidas provisórias; decretos legislativos e resoluções.

A *emenda* à Constituição serve para acompanhar a evolução e realidade social do país, quando necessária a mudança de seus dispositivos, exceto o mencionado pelo art. 60, § 4º, que são as chamadas cláusulas pétreas, sendo irrevogáveis do texto constitucional. A *emenda* é votada em dois turnos nas duas casas do Congresso, ou na Assembléia Legislativa no caso da Constituição Estadual, e aprovada por 3/5 do total de seus membros. *Lei complementar* serve para instuir tributos definidos pela CF, e esclarecer e regulamentar certos dispositivos previstos pela mesma. Para a sua aprovação é necessária votação qualificada. Já a *lei ordinária* é o instrumento por excelência da imposição tributária, visto que é através da mesma que se institui e majora, altera base de cálculo, concede isenção e anistia dos tributos.

A *lei delegada* é a norma elaborada pelo Poder Executivo por delegação expressa do Poder Legislativo, observada a CF. A *medida provisória* tem os mesmos efeitos da lei ordinária, mas precisa ser aprovada em 30 dias pelo Legislativo para não ter seus efeitos anulados retroativamente. Contudo, a MP é restrita para dispor sobre matéria tributária, pois só pode ser editada em caráter de urgência, nos termos do art. 62 da CF. O *decreto legislativo* não está sujeito à sanção do Presidente, e é ato do Congresso para aprovar tratados e convenções

internacionais, inclusive sobre matéria tributária. A *resolução* é ato emanado por uma das câmaras do Legislativo ou pelo Congresso que tem força de lei. O art. 155, IV e V da CF prevê a resolução sobre matéria tributária.

Já os *tratados e as convenções internacionais* após transformadas em lei ordinária terão que ser observadas pelos legisladores na edição da legislação tributária futura, para que essa seja válida. Os tratados e as convenções internacionais, que revogam ou modificam a legislação tributária interna, para serem aprovados pelo Congresso precisam estar adequados aos preceitos constitucionais vigentes no país.

Finalmente, o *decreto* é editado pelo Poder Executivo para regulamentar os dispositivos de lei, com intuito de possibilitar uma melhor aplicação da mesma, não podendo desvirtuar do seu texto ou inovar.

Como dispõe o CTN no art. 100, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; as decisões de órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa, como os Conselhos de Contribuintes; as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; e os convênios que entre si celebram a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são normas complementares das fontes principais retro mencionadas.

## 2) Vigência

A legislação tributária vigora, no espaço e no tempo, de acordo com a regra geral do arts. 1º, 2º e 6º da Lei de Introdução ao Código Civil (LICC)<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> A respeito da revogação dos dispositivos penais, inseridos na legislação tributária, que extinguem a punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, Roberto Delmanto e Roberto Delmanto Jr. ("A Extinção da Punibilidade nos Crimes Fiscais e a Recente Lei 8.383/91", RT - 677 - março de 1992) discorrem sobre a vigência e eficácia daqueles diante das sucessivas leis sobre a matéria: "...*Sonegação Fiscal - A extinção da punibilidade*

Após a sua publicação ela cumpre o período de *vacatio legis* de 45 dias, que é o intervalo em que a lei não gera efeitos, passando a vigorar a partir de então, se não dispuser diferente. Algumas leis, inclusive a tributária, para não cumprir a *vacatio legis* determinam em seu texto que a lei passará a vigor na data da sua publicação, ou ainda em outra data que o legislador entender conveniente.

Contudo, utilizando a regra geral ou a particular, a legislação tributária que institua ou majore tributo, ou extinga e reduza isenção, mesmo em plena vigência, somente terá eficácia e será aplicada no exercício financeiro subsequente ao que foi publicada, ou melhor, daquele em que os contribuintes tomarem ciência de tal lei. Isto está de acordo com o princípio da anterioridade tributária, constante da CF no artigo 150, III, b e art. 104 do CTN.

O artigo 102 que trata da extraterritorialidade da legislação tributária estabelece o seu enquadramento as regras da LICC. O art. 103, que prevê a vigência da legislação tributária no tempo, expressamente afasta as regras da LICC em relação a vigência das normas complementares elencadas pelo art. 100, I, II e IV.

A legislação tributária não sendo destinada à vigência temporária terá vigor até que outra norma, de mesmo nível hierárquico ou superior, modifique-a ou revogue-a, nos termos da LICC, que determina a revogação da lei anterior pela posterior quando expressamente a declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

---

*desse delito era tratada por três diplomas legais : a Lei 4.729/65, o Dec.-lei 157/67 e o Dec.- lei 1.060/69. ... Tendo o art. 98 da recente Lei 8.383/91 revogado expressamente o art. 2º da Lei 4.729/65 e o art. 5º do Dec.-lei 1.060/69, continua em vigor apenas o art. 18, caput, do Dec.-lei 157/67. ...Assim, deverá a jurisprudência estabelecer se continuam em vigor os decretos-lei de sonegação fiscal, de apropriação indébita de IPI e de Imposto de Renda retido na fonte, ou se eles foram tacitamente revogados. Caso continuem vigorando, permanecerá a extinção da punibilidade dos delitos de sonegação fiscal e apropriação indébita do IPI e do IRRF, prevista nos respectivos diplomas legais.”*

Portanto, a obrigação tributária, apesar de prevista em abstrato na lei, concretiza-se com a ocorrência do fato gerador, pelo que a lei aplicável à constituição da obrigação será aquela que estiver vigorando, em plena eficácia, no momento da ocorrência do fato gerador (hipótese de incidência + fato imponible).

### *3) Aplicação*

A redação do art. 105 do CTN está prejudicada em face da Constituição Federal de 1988 não conceber o conceito de fato gerador pendente, em face do princípio da irretroatividade da lei tributária, contido no art. 150, III, a. Ocorrido o fato imponible concretizador da obrigação tributária será aplicada a lei em vigor e eficácia ao tempo desse fato.

Toma-se como exemplo o IRRF, que será calculado pelo montante de rendimento dos doze meses do ano, tendo como fato imponible quando se completa o valor total base de cálculo do imposto, ou seja, a data de 30 de dezembro de cada ano, de acordo com a legislação. Assim, a lei vigente e eficaz para produzir efeitos a esse tempo terá a sua incidência.

O art. 106 trata da retroatividade da legislação tributária nova aos atos e fatos pretéritos quando for mais benéfica ao réu, ou quando seja expressamente interpretativa.

### *4) Interpretação e Integração*

Os artigos 107 à 112 do CTN tratam da interpretação e integração da legislação tributária.

O artigo 108 se reporta a integração, e é dirigido aos Magistrados que aplicam em concreto a legislação tributária. O texto elenca as fontes que o Julgador deve seguir, na ordem determinada, para os casos em que não há dispositivo.

Apesar de enumerar taxativamente a ordem que deve ser seguida, na prática o artigo é utilizado como exemplificativo, já que o aplicador utiliza largamente a jurisprudência como fonte de integração. No entanto, os julgados dos Tribunais não constam na enumeração do artigo, onde estão a analogia, os princípios gerais de direito tributário<sup>19</sup>, os princípios gerais de direito público, e a equidade.

A integração por analogia não importará na exigência de tributo não previsto em lei, assim como o uso da equidade não poderá livrar o contribuinte do pagamento de obrigação tributária.

A doutrina, em geral, tem aceito que a interpretação extensiva de uma lei - portanto distinto do enfoque do art. 108 - possa modificar as hipóteses de incidência relativas a um determinado tributo. No caso, a lei tem sua interpretação alargada para abranger situações semelhantes ao que ela expressamente prevê.

Contudo, outra corrente da doutrina não aceita a modificação interpretativa por contrapor ao princípio constitucional e tributário da legalidade, que impõe unicamente à lei a possibilidade de instituir ou aumentar tributos. Essa é a opinião de Luciano Amaro, exposta no seu “Curso de Direito Tributário”.<sup>20</sup>

O texto do art. 109 e 110 está dirigido ao legislador tributário. A relação entre a legislação tributária e os princípios gerais de direito privado, está restrito ao suporte desta àquela pelo seu conteúdo e alcance de seus institutos, conceitos e formas. Porém, o direito privado não interfere na definição dos efeitos tributários,

---

<sup>19</sup> V. capítulo “Sistema Constitucional Tributário e os Tributos”, I.c - 2, p. 8, desta monografia.

<sup>20</sup> AMARO, Luciano. “Curso de Direito Tributário”. 3ª ed. São Paulo : Saraiva.

nem a legislação tributária está autorizada a alterar a definição dos institutos de direito privado.

A interpretação literal deve ser feita, também seguindo o princípio da legalidade, sempre que a legislação tributária disponha sobre a exclusão (art. 175 do CTN), suspensão (art. 151 à 155 do CTN) do crédito tributário, ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

## *II. b) Obrigação Tributária*

Derivando do conceito genérico de obrigação, podemos dizer que a obrigação tributária é o poder jurídico pelo qual o Estado, com base exclusiva na lei, pode exigir do particular uma prestação positiva ou negativa, nos termos e condições definidas pela lei tributária.<sup>21</sup>

Apesar de o art. 113, § 1º expressar que o pagamento de penalidade pecuniária é um dos objetos da obrigação principal, a maioria da Doutrina nacional entende ser incabível esse preceito. Para ela, a obrigação tributária tem por objeto unicamente o pagamento do tributo devido pelo sujeito passivo, sendo a penalidade pecuniária somente uma obrigação acessória.

Isso porque está expresso no texto do artigo 3º do CTN que tributo é toda prestação pecuniária compulsória que não constitua sanção de ato ilícito. A penalidade pecuniária é sanção de ato ilícito.

No § 3º do art. 113, há também a previsão, contestada por tributaristas, da transformação da obrigação acessória em principal pela aplicação de penalidade

---

<sup>21</sup> ROSA Jr., Luiz Emygdio F. da. “Novo Manual de Direito Tributário e Financeiro - á luz da nova Constituição”. Rio de Janeiro : Renovar, 1990, p. 304.

pecuniária. Segundo eles, como citado acima, não há caracterização de obrigação principal.

As obrigações tributárias acessórias se constituem através de prestações positivas e negativas contidas na legislação tributária. Como prestação positiva, a imposição do art. 195, parágrafo único, do CTN, de que os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes de lançamentos neles efetuados sejam conservados por 05 anos, é um exemplo de dever administrativo do sujeito passivo.

Como prestação negativa está a proibição de o sujeito passivo criar embaraço à fiscalização. Na lei referente ao IPTU de Florianópolis é proibido alterar a fachada dos imóveis tombados pelo Instituto de Patrimônio Urbano de Florianópolis (IPUF), para que seja concedida a isenção deste imposto.

A obrigação tributária passa por duas fases distintas para se constituir: a lei e o fato gerador. Ela surge de forma abstrata com a lei e caracteriza-se com o fato gerador.

### *1) Fato gerador*

Parte da doutrina brasileira não concorda com a expressão usada para definir o momento de nascimento da obrigação tributária: fato gerador. Para alguns autores, entre eles Alfredo Becker e Geraldo Ataliba<sup>22</sup>, o surgimento da obrigação tributária seria melhor definida pelo binômio *hipótese de incidência e fato imponível*.

---

<sup>22</sup> “Teoria Geral de Direito Tributário”(Becker); “Hipótese de Incidência Tributária”(Ataliba)



Hipótese de incidência é a situação definida em lei, ou na legislação tributária no caso de obrigação acessória, como necessária e suficiente para ocorrer a obrigação tributária.

O Código Tributário Nacional, no seu artigo 116, expressa que o fato previsto na lei tributária pode corresponder a uma situação de fato ou a uma situação jurídica. Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.<sup>23</sup> exemplifica que em relação ao ICMS a situação de fato seria caracterizada pela saída material de um determinado produto do estabelecimento do comerciante ou produtor, enquanto a situação jurídica seria o ato jurídico de transmissão dessa mercadoria, sem a necessidade de sua circulação material.

Contudo, de acordo com alguns doutrinadores, essa classificação está prejudicada em virtude de a Constituição Federal de 1988 ter consagrado o princípio da irretroatividade da lei tributária. Com isso não teria mais a ocorrência da incidência da lei nova sobre fatos que ocorreram anteriormente a ela. O inciso II do art. 116 contraria o princípio da irretroatividade, por admitir o fato pendente do art.105 do CTN.

A importância do fato gerador, ou do binômio hipótese de incidência/fato impositivo, para o estudo do Direito Tributário pode ser facilmente constatada com o conhecimento dos efeitos por ele produzidos e que são os seguintes de acordo com Amílcar de Araújo Falcão<sup>24</sup>: a) identificação o momento em que nasce a obrigação tributária principal; b) determinação do sujeito passivo principal da obrigação tributária; c) fixação dos conceitos de incidência, não incidência e isenção; d) determinação do regime jurídico da obrigação tributária; alíquotas, base de cálculo, isenções, etc...; e) distinção dos tributos *in genere*; f) distinção dos

---

<sup>23</sup> ROSA Jr., Luiz Emygdio F. da. Ob. cit.

<sup>24</sup> “Fato Gerador da Obrigação Tributária”, RT, p.32

impostos *in specie*; g) classificação dos impostos em diretos e indiretos; h) eleição do critério para a interpretação da lei tributária, entre outros efeitos.

O artigo 118 do CTN expõe a intenção do Direito Tributário de somente dar relevo aos efeitos econômicos dos atos praticados pelos contribuintes que dão origem ao fato gerador da obrigação tributária. Assim, não importa se os atos praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros são lícitos, ilícitos, imorais ou criminosos, nulos ou anuláveis. Uma vez concretizada a obrigação tributária o tributo será devido.

## 2) *Sujeito Ativo*

Somente a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, pela Constituição, podem ser credores da obrigação tributária, enfatizado pelo princípio da legalidade tributária.

Contudo as Pessoas Políticas citadas não podem livremente instituir tributos, eis que só poderão fazê-lo se os mesmos estiverem dentro de suas respectivas competências tributárias, conforme dispõem os arts. 153, 155 e 156 da Constituição de 1988, que tratam da discriminação das rendas, ou seja, da partilha da competência tributária entre as entidades federadas. Daí, o art. 119 do CTN prescrever “sujeito ativo da obrigação é a Pessoa Jurídica de Direito Público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

O fato de certas entidades distintas do Estado, como as autarquias ou os órgãos ou as entidades paraestatais (OAB, CREA, etc.), por delegação cometida por lei, terem competência para exigir a arrecadação de determinados tributos (contribuições especiais), revertendo o produto das mesmas para seus cofres, não

implica que as mesmas sejam dotadas do poder de tributar. Essas somente possuem delegação para arrecadar o tributo.

O art. 120 do CTN, em razão da CF/88 permitir a criação de novos Estados e Municípios, prevê que a pessoa política que resultar de desmembramento territorial de outra ficará sub-rogada nos direitos desta, adotando a sua legislação tributária, até que entre em vigor a sua própria legislação, de acordo com o princípio da anterioridade.

### 3) *Sujeito Passivo*

Identificado no fato gerador, o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa física ou jurídica, obrigada por lei ao cumprimento da prestação tributária, principal ou acessória, esteja ou não em relação direta com a situação que constituiu aquela.

O sujeito passivo da obrigação principal diz-se contribuinte e responsável. É denominado *contribuinte* o sujeito passivo direto, com responsabilidade originária pela razão de aquela pessoa definida em lei como devedora do tributo ser a mesma que praticou o fato imponible. O *responsável*, por outro lado, é o sujeito passivo que apesar de não ter praticado o fato imponible, tem sua responsabilidade definida em lei, objetivando, principalmente, facilitar a fiscalização e a arrecadação.

No seu art. 126, o CTN adotou a moderna orientação do Direito Tributário pela qual têm capacidade para ser sujeito passivo de uma obrigação tributária todos aquelas pessoas consideradas pelo direito privado como incapazes, passíveis de terem seus atos jurídicos anulados.

Essa orientação revela que o CTN está preocupado com os efeitos e aspectos econômicos da relação jurídica tributária, não importando se o sujeito passivo definido em lei é civilmente capaz ou não. Constituindo-se, a obrigação tributária será devida.

#### 4) Responsabilidade Tributária

A responsabilidade pelo crédito tributário atribuída a terceiro, que não seja o sujeito passivo direto, somente se dá por lei, que também pode excluir a responsabilidade do contribuinte ou atribuí-la em caráter supletivo.

A sujeição passiva indireta se verifica não só em relação às dívidas fiscais do contribuinte anteriores à sucessão como também as que vierem a ser apuradas ou lançadas após a sucessão, mas resultem de fato gerador anterior à mesma. No caso do art. 129 do CTN que fala de “créditos tributários em curso de constituição”, vale o mesmo comentário feito ao art. 105: a doutrina considera que a CF\88 extinguiu o fato gerador pendente.

A *responsabilidade* ocorre por *substituição* ou *transferência*. Essa, que opera-se após a ocorrência do fato gerador, se o contribuinte não paga o tributo, subdivide-se em responsabilidade através da *solidariedade*, *responsabilidade*, e *sucessão*. Por exemplo, na transferência da responsabilidade tributária por sucessão *causa mortis*, no caso de dívidas tributárias deixadas pelo falecido ou pela transmissão dos bens de seu espólio, elas serão pagas por este, os herdeiros ou pelo cônjuge meeiro, observando os incisos do artigo 131. A sucessão ocorre também pela fusão, transformação ou incorporação de empresas, ou ainda pela alienação do fundo de comércio, entre outras hipóteses.

A substituição tributária<sup>25</sup> é determinada por lei, ocorrendo, assim, antes de praticado o fato imponible. Essa modalidade de responsabilidade tributária é “acusada” de onerar toda a cadeia produtiva, afetando o princípio constitucional da não-cumulatividade

A responsabilidade de terceiros, do art.134, solidária com o contribuinte, pelo pagamento da obrigação principal só ocorre quando esses tenham participação por ação ou omissão na relação jurídica-tributária, exclusivamente se não houver condição do Fisco haver o crédito tributário do sujeito passivo direto. Na verdade, o dispositivo revela casos de substituição e transferência por solidariedade, além da alegada enumeração de casos de responsabilidade.

A *responsabilidade por infrações* da legislação tributária é de natureza objetiva, pois basta que se pratique um ato violador daquela para que ocorra responsabilidade por parte do agente ou responsável, não importando sua intenção.

O artigo 137 enumera as infrações que alcançam somente a pessoa do agente. Assim, por exemplo, no caso de dolo específico<sup>26</sup> do inciso II, se uma pessoa pratica um ato visando a não pagar um tributo e age com a intenção deliberada e intencional de fraudar o Fisco, e vem a falecer em seguida, não poderá o Fisco cobrar do espólio ou de seus herdeiros a multa relativa à atuação fraudulenta do *de cuius*, mas apenas cobrar-lhes o tributo devido.<sup>27</sup>

O art. 138 confere ao contribuinte ou ao responsável a possibilidade de exercer a denúncia espontânea e livrar-se da responsabilidade resultante da infração.<sup>28</sup>

---

<sup>25</sup> V. art. 45, par. ún. do CTN

<sup>26</sup> De acordo com Júlio Fabbrini Mirabete, na sua obra “Manual de Direito Penal”, dolo específico é a vontade de realizar o fato com um fim especial (p. 137,8ª ed. - ed. Atlas)

<sup>27</sup> ROSA Jr., Luiz Emygdio F. da. Ob. cit., p.330

<sup>28</sup> V. capítulo III, p. 48, desta monografia

## II. c) Crédito Tributário

O crédito tributário consiste na formalização da relação jurídico-tributária, possibilitando ao Fisco, como sujeito ativo, exigir do particular, contribuinte ou responsável, como sujeito passivo, o cumprimento da obrigação tributária principal.

Para Aliomar Baleeiro<sup>29</sup>, “o crédito tributário converte essa obrigação ilíquida em líquida e certa, exigível na data ou no prazo da lei, inclusive por execução expedita”. A obrigação tributária é autônoma em relação ao crédito tributário. Ainda que esse venha a se modificar no decurso de tempo que ocorre entre o momento do fato gerador e do lançamento, a obrigação tributária não será afetada por esta modificação, conforme prescreve o art. 146 do CTN. Isso advém do conceito dualista da obrigação tributária adotado pelo CTN. O dualismo da obrigação tributária se dá pela distinção entre a relação de débito, surgida com o fato gerador, e a relação de responsabilidade, originária do lançamento.

O *lançamento* é o ato administrativo pelo qual se formaliza a obrigação tributária nascida com a ocorrência do fato gerador. Conceitua Rubens Gomes de Souza que lançamento “é o ato ou série de atos da administração vinculada ou obrigatória que tem como fim a constatação e a valorização quantitativa e qualitativa das situações que a lei define como pressupostos de incidência, e como consequência a criação da obrigação tributária em sentido formal”.<sup>30</sup>

Uma das modalidades mais importantes é a denominada *lançamento por homologação*, também conhecida como *autolançamento*, prevista no CTN art.150. Nesta o contribuinte tem por lei a obrigação de antecipar o pagamento do tributo

<sup>29</sup> “Direito Tributário Brasileiro”, Ed. Forense, 10ª ed., 1986, p.497

<sup>30</sup> “Compêndio de Legislação Tributária”, Ed. Financeiras, 3ª ed., p. 77/79

sem prévio exame da autoridade administrativa. A extinção do crédito tributário só vai ocorrer quando a mencionada autoridade homologar a atividade desempenhada pelo contribuinte. O prazo para que seja homologado o lançamento pelo próprio contribuinte ou responsável será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se a lei dispuser outro prazo.

O lançamento por homologação ocorre, em regra, nos impostos indiretos de fato gerador instantâneo, como o IPI e o ICMS, e o imposto de renda retido na fonte.

### *1) Suspensão, Extinção e Exclusão*

Fica suspensa, em caráter excepcional, a exigibilidade do crédito tributário nos casos previstos pelo art. 151 do CTN. Assim, o crédito tributário foi devidamente constituído mas não poderá ser exigido do contribuinte nas hipóteses previstas pelo artigo, que é taxativo em face do que dispõe o art. 141 do CTN.

As hipóteses de *suspensão* são as seguintes: 1) moratória, que consiste na concessão de um novo prazo para o cumprimento da obrigação tributária principal; 2) o depósito do montante do crédito tributário; 3) as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; 4) a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

As formas de *extinção* do crédito tributário estão elencadas no art. 156 do CTN. A doutrina admite ainda outras duas formas que estão previstas no direito privado, constantes do Código Civil : 1) a novação; 2) a dação em pagamento. Essas formas podem ocorrer no Direito Tributário, sendo, portanto, o artigo mencionado exemplificativo. A forma comum de extinção da obrigação tributária é o seu pagamento.

O art. 165 do CTN estabelece que o sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a sua modalidade de pagamento.

As causas de exclusão do crédito tributário são, nos termos do art. 175 do CTN, a isenção e a anistia. Ocorrendo uma dessas duas causas o crédito tributário não chega a se constituir pelo lançamento. A doutrina clássica diz que a isenção de um tributo devido significa a dispensa de seu pagamento. Dá-se a incidência tributária e se constitui a obrigação tributária, sem, no entanto, haver formação do crédito tributário.

Contrariamente a esse conceito, outros autores, como Roque Antônio Carrazza<sup>31</sup> apoiado nas interpretações de Souto M. Borges, Paulo Barros de Carvalho e Alfredo Augusto Becker, entendem que na isenção não há incidência da norma jurídica tributária, e, portanto, não ocorre o nascimento do tributo. Desse modo, a isenção seria uma forma de não-incidência tributária.

A isenção, que é sempre decorrente de lei, ordinária ou complementar, (art. 97, VI e 176 do CTN), não se confunde com a imunidade tributária, que uma forma de não incidência constitucional. Isso porque a Constituição Federal veda no seu art. 150, VI a instituição de impostos sobre as situações por ela expressamente referidas.

Em relação a anistia, certos autores consideram não ser essa, também, tecnicamente uma forma adequada de exclusão de crédito tributário. A anistia é um modo de eximir os agentes das penalidades e multas por infrações fiscais, sendo, portanto, apartada do tributo. Assim é equivocado dizer que uma lei concedeu “anistia de tributos”. Na verdade, nesse caso, o correto é referir-se a *remissão tributária*.

---

<sup>31</sup> Ob. cit., p. 378



## *II. d) Contencioso Fiscal*

Por vezes, o sujeito passivo da obrigação tributária não concorda com a atividade vinculada desempenhada pela Administração, que corresponde ao lançamento tributário. Isso o leva a impugnar o ato realizado pelo Estado, estabelecendo o contencioso entre o sujeito passivo, que detém a iniciativa, e o sujeito ativo.

O *contencioso* resulta do equilíbrio que deve ocorrer na relação tributária, pois “*se o Estado tem o direito de exigir do contribuinte o que está previsto na lei tributária, o contribuinte, por sua vez, tem o direito, igualmente, de só cumprir esta obrigação nos limites e condições fixados em lei*”, nas palavras de Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.<sup>32</sup>

O *contencioso tributário* pode ocorrer administrativa ou judicialmente, sendo no primeiro caso o processo tributário desenvolvido perante a autoridade administrativa, e no segundo caso diante da autoridade judiciária.

### *1) Contencioso Administrativo*

No âmbito administrativo, o processo tributário ocorre por provocação do Fisco, através de um *auto de infração*, ou do contribuinte ou responsável, por uma *reclamação* ao lançamento efetuado. Por exemplo, quando o Fisco expede auto de infração ao contribuinte, a defesa ou impugnação feita por este, dentro do respectivo prazo, dá início ao contencioso administrativo, e, conseqüentemente ao processo. Em primeira instância, o julgamento caberá a autoridade administrativa

---

<sup>32</sup> Ob. cit., p.395.

designada como responsável, pela legislação federal, estadual ou municipal do tributo em questão.

A interposição de reclamação, assim como recursos, suspende a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, III.

Os processos envolvendo tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal são julgados pelos delegados da Receita Federal.

Os julgamentos de segunda instância são realizados perante os Conselhos de Contribuintes, que são órgãos colegiados de composição mista, compostos por representantes dos contribuintes e da Administração. Os Conselhos de Contribuintes existem na Administração Federal, Estadual e Municipal. Em âmbito federal a última instância de julgamento é feita pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

## *2) Contencioso Judicial*

Como preceitua o art. 5º, XXXV da Constituição, o contribuinte ou responsável poderá impugnar o lançamento diretamente no Poder Judiciário, sem precisar acionar a esfera administrativa.

O processo tributário judicial pode ser utilizado tanto pelo contribuinte como pelo Fisco, e é regulado pela Lei de Execuções Fiscais (L. 6.830/80) e pelo Código de Processo Civil (CPC).<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup> O governo federal quer agilizar a cobrança de tributos sonegados ou contestados pelos contribuintes por meio da integração do processo administrativo fiscal ao processo judicial. O anteprojeto de lei, elaborado pela Receita Federal, prevê que as provas produzidas na fase administrativa passem a valer em juízo, acelerando o julgamento do contencioso fiscal, hoje estimado em mais de R\$ 100 bilhões devidos por cerca de um milhão de contribuintes (pessoas físicas e jurídicas). A proposta cria mecanismos inovadores para auxiliar a Fazenda na cobrança efetiva dos créditos tributários devidos pelos contribuintes, como por exemplo o arrolamento de bens quando o valor total dos créditos em cobrança for superior a 30% do patrimônio líquido do devedor, para evitar a fraude pela venda ou transferência dos bens a terceiros. Também é criada a possibilidade de cobrança direta contra os responsáveis por operações econômicas, *desconsiderando-se a pessoa jurídica*. (Gazeta Mercantil)

A dívida ativa tributária da Fazenda Pública, devidamente inscrita, possibilita a Administração executá-la judicialmente, já que a sua certidão é considerada título executivo extrajudicial. Nesse caso, após a garantia da execução, o contribuinte tem prazo para oferecer *embargos à execução*, nos termos da Lei 6.830/80.

Os procedimentos judiciais que o contribuinte ou responsável têm contra a Fazenda Pública (Fisco) são basicamente os seguintes: ação anulatória do débito fiscal (prazo de 02 anos); ação declaratória; mandado de segurança; ação de consignação em pagamento; ação de repetição de indébito

**CAPÍTULO III - OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E  
A INCONSTITUCIONALIDADE DO ART.34, da LEI 9.249/95**

***III. a) Os Crimes Contra a Ordem Tributária***

A violação de uma norma contida numa lei tributária tem o nome de ilícito tributário. Para que um ilícito tributário seja considerado um ilícito penal é necessário que o fato tributário delituoso esteja claramente tipificado na lei, que descreverá a sanção penal para cada conduta. Desta forma, as transgressões às normas tributárias consideradas crimes tributários seguem o rígido princípio Constitucional da reserva absoluta da lei.<sup>34</sup>, princípio fundamental na estrutura do Direito Tributário.

A doutrina em geral considera não haver distinção entre o Direito Penal Tributário e o Direito Penal, sendo aquele apenas uma subdivisão desse, agregando os crimes tributários. Desta forma, os ilícitos tributários penais estão subordinados às regras e princípios do Direito Penal.

Assim, não há qualquer distinção, do ponto de vista ontológico, entre o ilícito fiscal e o ilícito penal, pois ambos significam um descumprimento no preceito primário da norma jurídica. A distinção acontece pela natureza e gravidade das infrações, que definem a incidência da norma penal e/ou tributária.

Na verdade, o que ocorre, é uma interação entre o Direito Tributário e o Direito Penal, na definição das condutas consideradas crimes na esfera tributária. A lei penal refere-se à lei tributária. A norma penal decorre da lei tributária, ao aplicar seus preceitos e definir as infrações que se enquadram no tipo penal. Melhor

---

<sup>34</sup> SILVA, Eivany A. "Crimes Tributários". Tributação em Revista, n.º 8, p.21

esclarece Wagner Balera<sup>35</sup>, na seguinte lição: “*Enquanto compete à lei tributária definir o fato que dá origem à tributação, cabe à lei penal descrever o antijurídico que gera a criminalização*”.

A edição da Lei 8.137/90, destinada a definir os *crimes contra a ordem tributária*, entre outros, tinha a intenção de atribuir maior precisão na definição das condutas diversas dos crimes tributários, além de ampliar a conceituação dessas. Com base na atual técnica legislativa, os crimes tributários foram reunidos em uma lei específica, que antes estavam previstos, esparsamente, tanto na lei n.º 4.729/65 e no Código Penal, que tipifica os crimes de falsificação, contrabando e descaminho. A Lei 4.729/65, por ser muito imprecisa, dificultava a sua aplicação prática.

Wagner Balera entende que o legislador ao utilizar essa técnica teve o objetivo de chamar a atenção para a gravidade do comportamento anti-social do fraudador: “*No sentir dos tempos que correm, do mesmo modo como predominava à época da edição do diploma em referência, é manifesta a idéia de que a enorme evasão fiscal somente se refreia com o enquadramento penal do infrator*”.<sup>36</sup>

Os delitos tipificados pela Lei citada tem sua ocorrência operando no âmbito da obrigação tributária, pois afrontam o interesse público descrito pela lei tributária - a obrigação tributária, cujo sujeito ativo da relação jurídica é a Administração Pública. Agindo criminosamente para evitar o cumprimento da obrigação tributária, o sujeito passivo incorre na sanção penal, definida pela lei para cada conduta.

Contudo, de acordo com o art. 83 da Lei 9.430 de 27.12.96, a representação fiscal para fins penais relativa aos *crimes contra a ordem tributária* definidos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90, será encaminhada ao Ministério Público

---

<sup>35</sup> “Direito Penal Tributário”, Revista de Direito Tributário, n.º 63, p.239/252

<sup>36</sup> ob. cit., p.247

após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. Isto é, o processo na esfera penal somente poderá iniciar após transitado em julgado o processo administrativo relativo ao tributo sonegado.

O art. 1º da Lei n. 8.137/90, prevê cinco tipos penais de núcleos variados que constituem *crimes contra a ordem tributária*. Optou o legislador por estabelecer, no *caput* do referido artigo, uma definição genérica do *crime contra a ordem tributária* especificando, nos respectivos incisos, as condutas que implicam lesão ou perigo de lesão ao bem jurídico penalmente tutelado. O art. 2º dispõe em cinco incisos sobre outros tipos de *crimes contra a ordem tributária*, cominando sanções de menor gravidade.

A seguir transcrevemos os arts. 1º e 2º, inseridos na seção I, “Dos Crimes Praticados por Particulares”, que interessam para este estudo:

***“1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:***

***I- omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;***

***II- fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza;***

***III- falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;***

*IV- elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;*

*V- negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.*

*Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.*

*§ único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.*

*art. 2º. Constitui crime da mesma natureza:*

*I- fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se total ou parcialmente, de pagamento de tributo;*

*II- deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;*

*III- exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;*

*IV- deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;*

*V- utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.*

*Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.*

Os crimes do art. 1º se referem à constituição da obrigação tributária, enquanto o art. 2º descreve condutas ilícitas por ocasião do pagamento do tributo, ou seja, após a constituição da obrigação tributária.

Como lembra o tributarista Fábio Fanucchi, os crimes tributários terão o dolo como elemento integrante, não existindo qualquer conduta definida pela lei como crime que se configure por culpa.<sup>37</sup>

---

<sup>37</sup> Curso de Direito Tributário, 3º ed., 1975, vol.1, p.476



### *1) O Esvaziamento dos Crimes Contra a Ordem Tributária*

Apesar de sistematizar todas as condutas criminosas em relação ao sistema tributário e prever penas de reclusão e detenção rigorosas para os agentes desses crimes, a Lei 8.137/90 tem tido a sua eficácia prejudicada seguidamente, por sucessivas leis em matéria tributárias.

O art. 34 da L. 9.249/95 e o art. 83 da, L. 9.430/96 têm provocado um esvaziamento nas sanções definidas pela referida lei contra os crimes tributários. Ambos os dispositivos possibilitam ao agente que praticar o crime tributário, a possibilidade de pagar o tributo e seus acessórios antes do recebimento da denúncia, livrando-se, assim, das sanções penais. Assim mesmo, de acordo com o citado art. 83, o processo penal somente deve ser aberto após proferida a decisão final na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

O Ministério Público Federal criticou a introdução na legislação infralegal desses dispositivos prevendo que os processos envolvendo os crimes contra a ordem tributária não teriam mais continuidade, pois todos os infratores ao tomarem conhecimento de que as denúncias estariam para ser recebidas pagariam suas dívidas e ficariam impunes. Segundo Janice Agostinho Barreto, Procuradora da República em São Paulo, 50% dos processos penais da esfera federal envolvem a falta de pagamento de tributos.<sup>38</sup>

Contudo, aqueles devedores que realmente não podem recolher os valores, mesmo até antes do recebimento da denúncia, em razão da falta de recursos, somente estariam livres da punição caso provassem que não fizeram o pagamento por motivo de estado de necessidade, de acordo com o Ministério Público Federal.

---

<sup>38</sup> Gazeta Mercantil, 10.12.96, p.12

A respeito do art. 83 da L. 9.430/96, que determina a abertura do processo penal somente após o término do processo administrativo, os procuradores da República em São Paulo solicitaram ao procurador-geral da República o ajuizamento de uma ação direta de inconstitucionalidade (ADI N.º 1.571), perante ao STF. O argumento é de que o referido dispositivo está cerceando o exercício do Ministério Público da titularidade da ação penal pública, prevista no art. 129, inciso I, da Constituição Federal, bem como vedando-lhe o direito de recorrer desde logo ao Judiciário para obter a punição dos que praticam sonegação fiscal, “sujeitando-o a aguardar o desfecho de morosos procedimentos administrativos-fiscais, com a virtual certeza de prescrição de delitos e sua conseqüente impunidade”, como diz o texto da ação.

O STF negou o pedido de liminar feito pelo procurador-geral por entender que o artigo 83 não impede o Ministério Público de provocar a ação penal, pois além do dispositivo ser endereçado somente ao Fisco, há a independência entre a instância administrativa e a penal. Isso já está definido pelo próprio STF, bastando, portanto, que o Ministério Público disponha de elementos necessários para denunciar, para que a ação seja proposta.

*“É inquestionável a nocividade social da sonegação fiscal, principalmente daquela praticada por meio de empresas, cujo o efeito mais perverso, a par do desvio de recursos que deveriam ser utilizados pelo Estado para implementação do bem comum, é o de fazer a carga fiscal recair com maior peso sobre os ombros dos trabalhadores assalariados, que não têm como se defender”*, condena Mário Luiz Bonsaglia, Procurador Regional da República.<sup>39</sup>

---

<sup>39</sup> Gazeta Mercantil, 12.03.97, p.03

### *III. b) Denúncia espontânea e o art. 34 da Lei 9.249/95*

Dispositivos como o artigo 34 da Lei 9.249/95, que introduziu a *exclusão da responsabilidade* penal pelo pagamento do tributo e acessórios antes do recebimento da denúncia, criam dificuldades no funcionamento do sistema tributário nacional e na sua aplicação.

Prescreve o artigo:

***“Art.34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990 e na Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”***

Apesar de ser um estímulo a que o contribuinte regularize sua situação e faça entrar para os cofres públicos, recursos anteriormente sonegados e fraudados, o dispositivo é controvertido, por se tratar de forma de extinção que foge aos princípios do Direito Penal. Isso porque não se costuma aplicar aos crimes dolosos a reparação do dano como meio extintivo da punição, pois um dos objetivos da lei penal é o educacional.

Os tributaristas que entendem ser o art. 34 um benefício para o sistema alegam que a entrada de tributos anteriormente sonegados cumpre o interesse público com o aumento da arrecadação. Já os críticos desse artigo afirmam que além de ser inconstitucional, o benefício torna inócua a finalidade educativa ou didática da pena.

Por isso, a legislação penal tributária que trata da *extinção da punibilidade* vem sendo modificada constantemente ao longo do tempo, provocando o enfraquecimento da “*Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária*”, e o próprio caos no sistema. O mesmo ocorre com institutos e princípios do Direito Tributário que tem a sua aplicação reduzida e a validade questionada. Isto pode ser observado nos posicionamentos do Judiciário, muitas vezes antagônicos entre si, acontecendo o mesmo entre os doutrinadores, bem como nos pareceres do Ministério Público.

É o caso do instituto tributário da *denúncia espontânea*, presente no ordenamento jurídico a partir de a entrada em vigor da Lei n.º 5.172/66 ( Código Tributário Nacional - CTN ), que ao tratar da “responsabilidade por infrações” (capítulo V, seção IV), estabeleceu:

*“Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:*

*I- quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular da administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;*

...

*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, relacionados com a infração.**

(grifamos)

A *denúncia espontânea* do art. 138 do CTN<sup>40</sup> foi inspirada no artigo 2º da Lei 4.729/65, que introduziu no ordenamento jurídico brasileiro o crime de sonegação, e foi revogada pela Lei 8.137/90. O artigo tinha o seguinte texto:

***“Art. 2º. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.***

...”

De certa forma, observando-se a existência de uma unidade fundamental no sistema jurídico, o instituto tributário da *denúncia espontânea* se integra com o princípio penal da “desistência voluntária e arrependimento eficaz”, descrito pelo art. 15 do Código Penal.

Contudo, desde a entrada em vigor do Decreto-lei 1.060/69 (art. 5º)<sup>41</sup> que ampliou o benefício da *extinção da punibilidade* pelo pagamento do tributo até “antes da decisão administrativa de primeira instância”, a *denúncia espontânea* teve sua incidência prejudicada, na prática. O art. 14 da Lei 8.137/90

<sup>40</sup> Súmula do TRF n.º 208 : A simples confissão da dívida, acompanhada de seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea.

<sup>41</sup> SILVA, Eivany A. ob. cit., p.24

veio ampliar ainda mais o benefício, tendo esse os mesmos efeitos, e, praticamente, a mesma redação do dispositivo que atualmente está em vigor (art. 34, L. 9.249/95).

Comentando sobre a inserção do art. 14 em uma lei considerada rigorosa como a que redefiniu os *crimes contra a ordem tributária*, o professor Wagner Balera se manifestou da seguinte forma:

*“Temos para nós que o modelo normativo proposto acabou por afrouxar a carga repressiva das normas penais em questão, com não pouco relevantes conseqüências. De feito, a ambígua proposta que a regra fazia aos sonegadores - há até quem tenha chegado a denominar a fraude, jocosamente, de “delito de cavalheiros” - teve inadequada e inadmissível adesão das autoridades fiscais, que pouco ou quase nada se preocuparam com o enquadramento exemplar dos delinqüentes”<sup>42</sup>.*

O art. 14 referido teve curta duração. O art. 98 da Lei 8.383/91 revogou o benefício, expressamente, além de outros dispositivos de diversas leis ordinárias anteriores que continham semelhante teor<sup>43</sup>. A partir de então surgiram discussões, na doutrina e jurisprudência, sobre a abrangência da revogação do art. 98; ou melhor, se tal dispositivo teria revogado o instituto da *denúncia espontânea* do artigo 138 do CTN.

A despeito de alguns julgados terem acolhido a tese de que o art. 138 do CTN havia sido revogado, a maioria ampla dos profissionais da área entendeu que o instituto estava em plena vigência. Como se sabe, embora o CTN tenha sido inserido no mundo jurídico nacional pela Lei n.º 5.172/66, tem ele caráter de lei complementar, por força do art. 7º do Ato Complementar n.º 36, de 13 de março de 1967, o que já foi firmado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em sessão plenária de 20.05.1983 (R.T.J. n.º 105/194).

<sup>42</sup> ob. cit., p.249

<sup>43</sup> Art. 2º da lei n. 4.729/69; art. 5º do Dec.-lei 1.060/69; pars. 1º e 2º da lei 4.357/64 - Lei 8.383 de 30.12.91 - institui a unidade fiscal de referência, altera a legislação do imposto de renda, e dá outras providências

Em virtude disso, o artigo 98, por estar inserido em uma Lei ordinária, não poderia revogar uma lei de hierarquia superior, que é a complementar. Entender de outra forma é afirmar a superioridade da lei ordinária sobre a complementar e atribuir grave incoerência ao sistema.

A lei complementar foi inserida no nosso ordenamento jurídico pela Constituição de 1967. Já a Constituição Federal de 1988 dispõe, no seu art. 146, II, que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Embora se diga que o CTN não contenha exclusivamente essa matéria, o seu Livro II, que permaneceu praticamente intacto, apesar da reforma do sistema tributário nacional trazido pela Constituição, trata de normas gerais de Direito Tributário.

Portanto, a *exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea* é assunto que está inserido nas normas gerais de direito tributário. Assim, a sua revogação ou alteração, pela perda de eficácia, expressa ou tácita, só poderia ser feita através de outra lei complementar, ou pela Constituição ou Emenda à Constituição, e nunca por lei ordinária.

A esse respeito manifestou-se Luiz Mélega, diretor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT):

“Põe-se, então, a questão de saber como poderia subsistir a responsabilidade por crime contra a ordem tributária, quando o agente, utilizando-se da faculdade que lhe confere citado artigo 138, haja promovido a liquidação da dívida fiscal. Pago o tributo devido, excluída a responsabilidade tributária, já não existirá a relação de causa e efeito que poderia ensejar o apenamento por crime de sonegação. Sobre determinado aspecto poder-se-ia dizer de pouco ou nenhum efeito a revogação antes referida, processada pelo artigo 98 da Lei n.º 8.383/1991”<sup>44</sup>.

Geraldo Ataliba tem o mesmo entendimento, a saber: “*Enquanto não sobrevier lei complementar que o retire do sistema, o art. 138 há de produzir os*

---

<sup>44</sup> “A Extinção dos Crimes Contra a Ordem Tributária”, Direito Tributário Atual n.º 13, p.109/119

*efeitos que lhe são próprios. Esses efeitos supõem necessariamente, o desaparecimento do ilícito anterior, que só chegou a ser conhecido pelo fisco, pela autodenúncia do contribuinte*". Para Geraldo Ataliba a revogação do art. 14 ao invés de esvaziar o art. 138 veio reforçar a sua eficácia e aprimorar o sistema jurídico tributário.

Entretanto, após superadas as dúvidas quanto a validade do art. 138 do CTN, em 1995 foi reeditado o dispositivo que garante a *extinção da punibilidade* pelo pagamento do tributo, através de lei ordinária no bojo do art. 34 da Lei do Imposto de Renda 9.249/95, que passou a vigorar durante o exercício de 1996.<sup>45</sup>

Do mesmo modo que já havia ocorrido anteriormente, o dispositivo "reeditado" tira a eficácia do instituto da *denúncia espontânea*. Os contribuintes faltosos podem novamente aguardar a iminência, ou não, da denúncia penal para recolherem o débito tributário. O art. 138 do CTN é um estímulo a que o contribuinte cumpra o dever de pagar o tributo corretamente, agilizando a arrecadação fiscal, pois aquele terá que se antecipar a qualquer procedimento de fiscalização.

A *extinção da punibilidade* do art. 34 da Lei 9.249/95 conflitua com princípios da Constituição Federal: o da isonomia e o da hierarquia das leis.

### ***III. c) A Hierarquia das leis***

As fontes formais do direito tributário podem ser classificadas em dois grupos, ou seja, fontes principais ou secundárias. Elas devem ser conhecidas

---

<sup>45</sup> V. FERREIRA, Roberto dos Santos. "Crimes Contra a Ordem Tributária". São Paulo : Malheiros, 1996. p.78/80



corretamente, considerando para tal, a sua fonte de produção, o seu conteúdo, e a sua aplicação. Isto é importante, uma vez que, como fontes formais, delas decorrem a estabilidade das relações jurídicas tributárias, dos direitos e das obrigações da Fazenda Pública e dos Contribuintes.

De acordo com a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, interpretados conjuntamente, as fontes formais tributárias são as seguintes : a) Constituição e Emenda à Constituição; b) lei complementar à Constituição; c) tratado e convenção internacionais; d) lei ordinária; e) lei delegada; f) medida provisória convertida em lei; g) decreto legislativo; h) resolução do Senado; i) atos administrativos; j) jurisprudência administrativa; k) costumes administrativos; l) convênios internos.

Depois da Constituição, em nível hierárquico inferior, temos a lei complementar, que é lei votada pelo Poder Legislativo, caracterizada por um processo elaborativo especial (mais complexo do que a lei ordinária), e por um conteúdo próprio (regulamentação ou complementação dos textos constitucionais). São normas destinadas a melhor detalhar a Constituição, necessárias para regular as condições de exercício dos princípios ou direitos consignados na Constituição.

A lei complementar é lei dirigida ao legislador, que deve obedecê-la, pois sua matéria é constitucional. A lei complementar somente é alterada ou extinta pela Constituição, e suas Emendas, ou por outra lei complementar.

Sua função básica é a de declarar o que a própria CF/88 determinou com relação a matéria tributária, sendo-lhe, então, vedada a possibilidade de inovar, ou seja, de alterar o sentido dado pela Constituição. Também lhe é vedado criar tributos que não estejam expressamente autorizados pela Carta. A lei complementar para ser válida precisa estar entrosada com a CF, clareando os pontos obscuros do nosso sistema constitucional tributário.

Assim, quando o art. 146 preceitua que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, entre as pessoas políticas, ou regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, caberá a norma em questão facilitar a compreensão e aplicação dessas matérias.

Alguns autores defendem que não existe hierarquia entre lei complementar e ordinária<sup>46</sup>, cujas esferas de atuação seriam diversas. Em contrapartida há os que defendam tese contrária, argumentando que está implícito no art. 59 da CF a enumeração em ordem decrescente de importância das fontes formais do processo legislativo, ou seja do direito positivo. Ainda assim, outra corrente sustenta existir uma hierarquia de princípios, na medida em que a mudança da lei complementar implica, necessariamente, a mudança da lei ordinária, nela alicerçada. Já a mudança da lei ordinária não implica a mudança da lei complementar, se nos limites por esta impostos, pois se ultrapassá-los, será tida por inconstitucional.

*“É que a lei complementar, enquanto veiculadora de normas gerais, estabelece a moldura dentro da qual atuará a lei ordinária, não podendo esta, como nas pinturas surrealistas de Magritte, continuar no espaço vazio, gerando campo próprio e dessistematizado onde viger”*, opina Ives Gandra Martins<sup>47</sup>

A principal lei complementar sobre matéria tributária é a Lei 5.172/66 - o Código Tributário Nacional. Como já dito, ainda que aprovado por lei ordinária,

---

<sup>46</sup> BASTOS, Celso Ribeiro, na sua obra CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL, (14ª ed. São Paulo : Saraiva, 1992, p. 308), analisando o art. 59, que cita as espécies normativas, entende que a Constituição Federal de 1988 não consagrou o princípio da hierarquia das leis. “Não existe hierarquia entre as espécies normativas elencadas no art. 59 da Constituição Federal. Com exceção das Emendas, todas as demais espécies se situam no mesmo plano. A lei complementar não é superior a lei ordinária, nem esta é superior à lei delegada, e assim por diante. O que distingue uma espécie normativa da outra são certos aspectos na elaboração e o campo de atuação de cada uma delas. Lei complementar não pode cuidar de matéria de lei ordinária, da mesma forma que a lei ordinária não pode tratar de matéria de lei complementar ou de matéria reservada a qualquer outra espécie normativa, sob pena de inconstitucionalidade. De forma que, se cada uma das espécies tem o seu campo próprio de atuação, não há falar em hierarquia. Qualquer contradição entre essas espécies normativas será sempre por invasão de competência de uma pela outra. Se uma espécie invadir o campo de atuação da outra, estará ofendendo diretamente à Constituição. Será inconstitucional.”

<sup>47</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Os Crimes Tributários e o Artigo 34 da Lei 9.249/95”. Revista Dialética de Direito Tributário, p.48/54

tem o mesmo *status* de lei complementar. Para se chegar a esta conclusão basta que se compare o art. 146 da CF, com o art. 1º do CTN, que define o objeto da mencionada lei<sup>48</sup>. O CTN tem os seguintes efeitos no ordenamento jurídico:

a) constitui voz de comando para a ação do legislador ordinário dos três níveis de governo (União, Estados e Municípios);

b) Não revoga a legislação ordinária preexistente;

Desta forma o art. 34 da Lei 9.249/95 é inconstitucional por dispor sobre matéria cuja competência é exclusiva de lei complementar. A Constituição diz expressamente que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Como a exclusão de responsabilidade por quaisquer infrações é norma geral tributária, e já se encontra regulada pelo art. 138 do CTN, na caberia uma lei ordinária modificá-la, ou revogá-la tacitamente. Isto acontece na prática, pelos efeitos causados pelo art. 34 no sistema tributário nacional.

A proposta governamental deveria ser encaminhada através de projeto de lei complementar, e o legislador deveria observar esse requisito fundamental na votação e aprovação.

Enfim, pode-se concluir que o art. 34 retira a eficácia do art. 138, impedindo que seja atingida a sua finalidade de incentivar a espontaneidade da autodenúncia, prejudicando o sistema. E contrariando a Constituição.

---

<sup>48</sup> ROSA Jr., Luiz Emygdio F. da. ob. cit., p.136

### *III.d) Princípio Constitucional da Isonomia Fiscal*

Em pareceres e sentenças, tanto procuradores como magistrados invocaram a inconstitucionalidade do art. 34 da Lei 9.249/95 por não observar o princípio da isonomia garantido pela Constituição Federal nos seus arts. 150, II , e 5º (*caput*).

Preceitua a Constituição :

*“Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, ...”*

*“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*I- ...*

*II- instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;*

*...” (grifo nosso)*

O princípio da igualdade de todos perante o fisco veda o tratamento desigual de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato; impede discriminações tributárias, privilegiando ou favorecendo determinadas pessoas físicas ou jurídicas.

Analisando-se as peças de um processo criminal em andamento na 5ª Vara da Justiça Federal de São Paulo denota-se as dificuldades dos Juizes em aplicar o art. 34, apesar de uma grande parcela optar pela *exclusão da punibilidade penal*, conforme estabelecido pelo artigo mencionado.<sup>49</sup>

Em uma ação penal proposta pelo Ministério Público Federal, contra um sócio de uma empresa acusado de ter deixado de recolher contribuição devida à Seguridade Social descontada dos salários - crime tipificado no art. 95, alínea “d” da Lei 8.112/91<sup>50</sup>, o magistrado, ao prolatar a sentença, reconheceu que o artigo em análise afronta o princípio constitucional da isonomia. Conduto, não declarou a inconstitucionalidade do art. 34, optando por aplicar o seu conteúdo de forma ampla e extensiva.

Para ele, como o dispositivo exclui a responsabilidade daqueles agentes que promovessem o pagamento do tributo sonegado antes do recebimento da denúncia, esse benefício deveria ser estendido a todos os contribuintes que estivessem na mesma situação, ou seja, mesmo aqueles que não efetuassem o pagamento referido. A justificativa do magistrado também é a de que o crime deve existir para todos em razão da lesão causada - no caso, à Seguridade Social, ou não existir para todos. No caso concreto, apesar de o art. 34 não fazer referência a Lei 8.112/91, o Juiz, também, estendeu, por analogia, a sua aplicação aos crimes nela tipificados.

*“ ... Todavia, dizendo o Estado que por esta conduta ninguém que pague o débito será processado, outra postura não pode esperar a sociedade do Judiciário senão a de declarar, então, que o Estado, com a previsão de extinção de punibilidade pelo pagamento, fez*

---

<sup>49</sup> A sentença do Juiz Federal Substituto Paulo Alberto Jorge foi tema de uma reportagem no jornal “A GAZETA MERCANTIL”, no dia 10.12.96, p. A-12.

<sup>50</sup> HC 73.418-RS, Rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 05.03.96, Informativo STF n.º 22, 4 a 8 de março de 1996, a dizer: “Se a conduta tipificada no art. 95, d, da Lei 8.212/91 (‘deixar de recolher, na época própria ou outra importância devida a Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público’) coincide essencialmente com a descrita no art. 2º da Lei 8137/90 (‘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’), tem-se como aplicável a réu processado com fundamento no primeiro dispositivo o benefício previsto no art. 34 da Lei 9.249/95”.

*tabula rasa da questão, esvaziando por completo o conteúdo da legitimidade dos delitos mencionados pelo art. 34 da lei 9249/95, neles incluídos, por analogia, os da Lei 8.212/91, praticados já no período de sua vigência ou mesmo anteriormente, considerado o disposto no inciso XL do art. 5º da Constituição Federal e no § único do art. 2º do Código Penal. Assim sendo, enquanto vigorar a norma inserta no referido dispositivo a outra conclusão não se pode chegar senão a de não ser crime a conduta descrita na denúncia. ...”, julgou o magistrado da 5ª Vara da Justiça Federal de SP.<sup>51</sup>*

O Ministério Público Federal, não concordando com a interpretação dada pelo magistrado, recorreu da sentença. Na fundamentação, tanto em sede de embargos de declaração como na apelação, o procurador alega que esta é contraditória e omissa. Para ele, o Juiz ao reconhecer a inconstitucionalidade do art. 34 deveria ter feito o “controle concreto de constitucionalidade”, não aplicando o mesmo.

*“Trata-se de inconstitucionalidade gritante, colidente com o art. 5º, caput, da Carta Política de 1988, na vertente “igualdade na lei”, pois estabelece uma desigualação entre as pessoas não justificável por qualquer critério de razoabilidade ou moralidade. Na verdade, o índice desigualador utilizado pela odiosa norma, a possibilidade econômica de ressarcir o fisco antes da denúncia, favorece o sonegador em detrimento do inadimplente. (...)”.*

E completa o Procurador da República de São Paulo Luiz Carlos dos Santos Gonçalves:

*“Muitas outras razões há, para constatar a incompatibilidade entre a norma da Lei 9.249 e a Constituição Federal. Todavia, é suficiente, nesta sede de embargos, a razão ora comentada, posto que expressamente reconhecida na sentença! Que, no particular, com o devido respeito e vênia, omitiu-se em afastar a aplicação da norma inconstitucional. E foi contraditória ao, elencando premissas adversas àquela norma imoral e inconstitucional, terminar por ampliar-lhes os efeitos, deixando de aplicar, ao invés dela, toda a legislação que tipifica os crimes contra a ordem tributária e seguridade social.” (grifamos)*

Pela sustentação do Ministério Público depreende-se que o Julgador deveria ter feito o *controle constitucional difuso* (via de exceção ou defesa),

<sup>51</sup> Sentença prolatada em 11 de novembro de 1996 no processo n. 94.0103460-5.

desconsiderando a lei inconstitucional e aplicando a norma que delimitava o crime contra a ordem tributária, que no caso é o previsto no art. 95, alínea d, da Lei 8.212/91, isto é, deixar de recolher contribuição devida à Seguridade Social descontada dos salários dos empregados.

Pelo meio *difuso* qualquer órgão judicante tem competência para conhecer e decidir da inconstitucionalidade. O controle ataca o vício de validade da lei no caso concreto (diverso da apreciação em tese), ou seja, a arguição deve-se dar no curso do processo comum.

### ***III. e) O Alcance da Denúncia Espontânea***

O não pagamento de tributo não é necessariamente inspirado em má-fé. Várias são as razões que podem conduzir a isso, como didaticamente expõe Aires Barreto: *“Não raras vezes, contribuintes, mal informados e assessorados, descumprem dispositivos legais, regulamentares ou administrativos”*.<sup>52</sup>

No tumulto dos regulamentos e normas menores, na instabilidade legislativa e na desorganização administrativa em que vivemos não é estranho que haja erros de fato e de direito involuntariamente praticados por ação ou omissão.

*“As próprias divergências entre órgãos administrativos, e até mesmo judiciais, alimentam esse clima e dão ensejo a todo tipo de perplexidade e dúvidas que explicam muitos erros e, pois, muitas aparentes sonegações”*, ensina Geraldo Ataliba.<sup>53</sup>

---

<sup>52</sup> Suplemento Tributário, LTR, n.º 49/79, p.259

<sup>53</sup> “Denúncia Espontânea e ...”, p.251



Deste modo, está explicada a postura legislativa de criar um estímulo forte a que os contribuintes - ao contrário de esconderem seus erros voluntários ou não - procurem o fisco e os relatem, recolhendo os tributos devidos, cuja a existência era ignorada pelo fisco e tinham muita probabilidade de assim persistirem. É clara a intenção do art. 138 do CTN.

Para Geraldo Ataliba, no caso dos *crimes contra a ordem tributária* a lei penal reporta-se a lei tributária, pois somente a correta interpretação das situações tributárias permite ter como configurado o fato penalmente referido.<sup>54</sup> Segundo ele, a lei penal é como que completada pela lei tributária, sendo impossível ao aplicador dar como configurado o crime somente baseando-se no texto penal. É imprescindível a prévia e rigorosa interpretação da lei tributária para aplicar a lei penal, pois a correta compreensão do conteúdo, sentido e alcance da lei fiscal é que permitirão o enquadramento de certo fato.

*“Tomemos como exemplo a Lei 8.137/90 que define crimes contra a ‘ordem tributária’. Reporta-se à omissão de ‘informação’ (art.1º,I). Ora, é a lei tributária que dirá o que é ‘informação’; que forma deve revestir; que formalidade deve observar; quando é devida; se é obrigatória ou facultativa, se pode ser suprida; se sua ausência prejudica, e em que medida, o fisco; se é substancial ou formal etc. Só o direito tributário, também, pode dizer quando há tributo devido; se há tributo, se já é devido, quando tornou-se devido e em que medida; (...)”*, esclarece o tributarista.

Deste modo, Geraldo Ataliba quer enfatizar que se uma lei tributária exclui um determinado tributo, ou modifica o surgimento da obrigação, ou, ainda, de seus deveres acessórios, para exemplificar, isso deve alterar, postergar, reduzir ou excluir a aplicação da lei penal.

Assim, entende o tributarista, desaparecendo pela denúncia espontânea do art. 138 do CTN toda a irregularidade de comportamentos, sejam esses ilícitos tributários ou penais, não é jurídico entender-se cada fato desses como autônomo,

<sup>54</sup> “Denúncia Espontânea e ...”, p.242/246



para efeito penal. Se a lei tributária -no caso o art. 138 do CTN- faz, retroativamente, desaparecer situações e altera os efeitos de atos e fatos tributários pretéritos os efeitos penais desaparecem. A denúncia espontânea como instituto tributário alcança os ilícitos praticados anteriormente a sua utilização pelo contribuinte, obrigando a lei penal a cessar seus efeitos, em face de sua dependência à lei tributária para definir a sua aplicação.

Essa situação também corrobora com o caráter sistemático do Direito que refuta a possibilidade de norma “chocar-se” com norma ou instituto jurídico anulando instituto jurídico, todos vigentes e eficazes ao mesmo tempo.

Para que o arrependimento pela espontaneidade do art. 138 não surta tais efeitos no sistema jurídico, o legislador complementar precisa editar lei complementar revogando o artigo 138. Não obstante, a lei ordinária - penal ou tributária - terá a sua interpretação e aplicação subordinada a seus preceitos.

Assim, não é possível ao intérprete da lei penal desconhecer os institutos tributários e a disciplina que tal legislação estabelece. A solução penal depende da solução tributária. Se a lei tributária dispõe ser inexistente ou inexigível uma obrigação ou um dever, não pode o aplicador da lei penal entender diversamente.<sup>55</sup>

### *III. f) Exclusão da Responsabilidade no Direito Estrangeiro*

No direito italiano há a exclusão da punibilidade através da autodenúncia. A diferença entre o direito italiano e o nosso ocorre em virtude de na Itália a autodenúncia só excluir a responsabilidade penal e não a tributária

---

<sup>55</sup> ATALIBA, Geraldo. “Denúncia ....”, p. 245.

(administrativa tributária). No Brasil, o art. 138 do CTN garante além da extinção da punibilidade penal, também, a administrativa. Não que seja original aqui o instituto da denúncia espontânea, porém sua disciplina é mais moderna e abrangente.

Já no direito alemão o surgimento da denúncia espontânea, antes de haver qualquer procedimento administrativo de inspeção, deu-se na década de 20.: *“depois de cometida uma fraude fiscal... quem retifica sua declaração inexata, sem que tenha havido (objetivamente) uma denúncia ou seja iniciada uma inspeção e sem que um imediato perigo de ser descoberto o haja induzido subjetivamente à retificação, permanece impune”*.<sup>56</sup>

Na redação atual do código de impostos alemão (R.A.O.) o tema é tratado pelo § 153, que prevê a retificação (1.1) que, combinado com os pars. 168 e 169, dá a feição atual do instituto, da retificação por autodenúncia.

Essa é a tendência atual do direito alemão; aquele que antes de qualquer procedimento administrativo retificar estará livre de qualquer punição.

### ***III. g) Propostas de Reforma***

A maioria da doutrina pátria considera o sistema tributário constitucional brasileiro um dos mais abrangentes do mundo, consagrando avanços importantes. Por isso, muitos consideram desnecessária uma ampla reforma constitucional tributária, como está sendo proposta pelo Governo. Eles sustentam que uma “reforma pontual”<sup>57</sup> seria o bastante para deixá-lo aprimorado e enxuto.

---

<sup>56</sup> HENSEL, Albert. “Diritto Tributario”, trad. D. Jarach, p.313.

<sup>57</sup> Entre eles o prof. Ubaldo Cesar Balthazar do Curso de Direito da UFSC

No capítulo do Sistema Tributário Nacional da Constituição Federal existem vários dispositivos sem aplicação, incompletos ou repetitivos, como a que prevê que a aplicação dos recursos provenientes do empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou a sua instituição. A “reforma pontual” serviria para retirar do sistema ou dar efetividade a esses dispositivos, o que seria muito mais célere do que uma ampla reforma, que já vem se “arrastando” por vários anos.

Contudo, é possível notar no bojo das atuais propostas de reforma algumas mudanças que melhorariam significativamente o sistema, que poderiam ser incluídas em uma reforma mais simples. No projeto de Emenda Constitucional n.º 175/95 - apresentado pelo governo - há pelo menos um importante avanço.

Na alteração do art. 150 da CF, que dispõe sobre as limitações ao poder de tributar, há a previsão de que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderão ser concedidos mediante lei específica federal, estadual ou municipal. A iniciativa será exclusiva do Poder Executivo, pois é ele quem tem melhor conhecimento das conveniências e possibilidades do Erário Público e da Administração.

Se essa alteração for concretizada aperfeiçoará o sistema, com o maior controle sobre a produção legislativa de leis tributárias. O Poder Executivo que exerce a condição de sujeito ativo na relação jurídico-tributária é quem tem a competência para propor projetos-de-lei tributários, em consonância com a própria Constituição. Sem lei específica e com a iniciativa concorrente do Congresso, o resultado é a produção de um cipal de leis efêmeras e contraditórias.

O Governo entende que o país necessita de uma reforma tributária mais profunda para se adequar as exigências do Mercosul. A principal proposta é em

relação a criação de um tributo federal de consumo com a união dos atuais IPI e ICMS. O imposto sobre o valor agregado (IVA), como é chamado, já existe na Argentina e nos países pertencentes ao Mercado Comum Europeu.

O pensamento contrário a criação do IVA no Brasil sustenta que a complexidade do nosso sistema, com a discriminação de rendas entre quatro Entes Políticos, impediria sua implantação eficaz. Os Estados também são contrários a criação do novo imposto, que seria administrado pela União, já que, de acordo com dados desses, haveria a perda anual de cerca de R\$ 1,3 bilhão, com a extinção do ICMS.

Contudo, a mais necessária reforma do sistema tributário nacional seria a de criar mecanismos que impeçam a entrada em vigor, e até mesmo a votação, de dispositivos claramente inconstitucionais, e repetitivos, como o art. 34 da Lei 9.249/95, que agravam ainda mais o tumulto do sistema.

O art. 34 da referida Lei é só um exemplo de como não há controles e regras definidas sobre a produção de legislação tributária, que diariamente é alterada, com seus efeitos atingindo milhões de contribuintes.

### ***III. h) Pesquisa Junto à Receita Federal***

#### *1) Benefícios Fiscais*

Em 1996 o Tesouro Nacional deixou de arrecadar cerca de R\$ 21 bilhões (3,2% do PIB) por conta de benefícios tributários concedidos às pessoas jurídicas e físicas nas mais variadas modalidades de tributos, a saber: imposto de

renda; imposto de importação; imposto sobre produtos industrializados; imposto sobre operações financeiras, etc.<sup>58</sup>

Somente a região Sudeste do Brasil ficará isenta do pagamento de cerca de R\$ 12 bilhões e a Zona Franca de Manaus de R\$ 3,2 bilhões. Os bancos recolheram à Receita Federal 72,86% a menos de imposto de renda em 1995, reduzindo de R\$ 211,2 milhões para 57,3 milhões. A redução obtida pelos bancos foi obtida graças às liminares concedidas pela Justiça, em função dos “furos” existentes na legislação.

Sabe-se que muitos desses benefícios tributários retornam como incentivo à economia do país, já que são favorecidos com as isenções, por exemplo, os assalariados de baixa renda e micro e pequenas empresas, assim como os fundos de desenvolvimento regional, que coordenam programas de incentivo do desenvolvimento tecnológico das empresas.

Contudo, apesar de todos os benefícios fiscais terem sido criados por leis aprovadas pelo Congresso Nacional, há o privilégio de certos setores da economia e grupos minoritários, que através da troca de favores políticos ganham os benefícios injustamente, em contrariedade ao interesse público.

## 2) *Tributação Efetiva*

Estudos realizados, entre os anos de 1984 e 1991, revelaram que no Brasil há uma maior tributação sobre os rendimentos do trabalho e do consumo em detrimento ao capital. Os índices brasileiros superaram a média encontrada nos sete países mais industrializados do mundo (fonte FMI/OCDE - 1965/88).

---

<sup>58</sup> *in* Tributação em Revista, n.º 12, p.30

As alíquotas de tributação efetiva média para o consumo, no Brasil, foi de 16,75%, superando o índice de 4,97% do Japão e 5,46% dos EUA.

Quanto ao índice de tributação sobre os rendimentos do trabalho, o Brasil apresenta uma média de 19,27%, que é inferior a tributação de todos os sete grandes países industrializados. Contudo, é necessário ressaltar que a massa salarial brasileira é composta em grande parte por salários abaixo do limite de isenção da tabela do imposto de renda, o que faz, proporcionalmente, o índice brasileiro um dos mais altos do mundo.

Agrava ainda mais a situação do trabalhador no Brasil o fato de termos uma elevada alíquota média sobre o consumo, devido, em parte, à significativa participação dos impostos indiretos na arrecadação tributária, o que diminui o poder de compra dos assalariados.

Em contrapartida, a inexpressiva tributação do capital com alíquota de 8,18%, na média dos últimos 15 anos, faz com que o país caminhe na contramão da tendência internacional de tributação.

A Inglaterra, por exemplo, tributa os ganhos de capital em 64,12% e os EUA em 42,1%. O índice brasileiro está bem abaixo em relação aos encontrados em todos os países pesquisados.

O elevado ônus tributário sobre a classe assalariada brasileira, em função das altas alíquotas sobre os rendimentos do trabalho e do consumo, é ainda agravado pelos insuficientes investimentos sociais do Estado em áreas prioritárias, diferentemente do que ocorre nos países da OCDE. A renda líquida do trabalhador brasileiro é comprimida tanto pela elevada carga tributária que lhe é imposta - os impostos indiretos representam cerca de 80% da arrecadação -, como pelo inexpressivo retorno social dos tributos recolhidos pelo Estado.

A situação atual tem contribuído para elevar a concentração de renda no país, já que os cidadãos que deveriam efetivamente pagar mais tributos não suportam o ônus da sua real capacidade contributiva. Um exemplo disso são os contribuintes que declaram o imposto de renda muito aquém de seu patrimônio. A Receita Federal tem dificuldades para enquadrá-los devido a precariedade da legislação, que oportuna aos sonegadores, facilmente, recolherem um valor insignificante do imposto, em relação aos seus patrimônios.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O sistema tributário constitucional brasileiro possui princípios e normas que se constituem em avanços e garantias importantes, apesar de ter uma estrutura complexa e possuir dispositivos desnecessários e mal colocados em seu texto. São exemplos de avanços e garantias, a consagração e a ampliação de princípios fundamentais de direito público e direito tributário, e as limitações ao poder de tributar na Constituição Federal de 1988 (CF/88).

O Código Tributário Nacional (CTN) é a principal lei a dispor sobre matéria tributária após a CF/88. O CTN guarda estrutura semelhante à CF/88, integrando-se com essa principalmente através do livro segundo que dispõe sobre “Normas Gerais de Direito Tributário”, pois o Livro Primeiro foi parcialmente revogado.

Contudo, diversas normas integrantes legislação tributária são aprovadas e vigoram à margem do CTN, que tem *status* de lei complementar, e da Constituição, que dita o rumo do sistema tributário nacional. Essa situação causa efeitos danosos ao sistema, como a instabilidade legislativa, desorganização administrativa, congestionamento do Judiciário, e descrédito dos contribuintes, para citar alguns.

Essas normas tributárias inconstitucionais têm como característica fundamental a mudança constante das regras estabelecidas, provocando tumulto no sistema, e principalmente entre os contribuintes que, salvo raras exceções, não sabem quais são os seus direitos e deveres. O próprio Legislativo, que, juntamente



com o Governo, é o responsável pelo “caos”, reconhece que o emaranhado jurídico brasileiro precisa ser desfeito, e, para isso, até montou uma comissão.<sup>59</sup>

Um exemplo da confusão que é a produção legislativa tributária no país, são as constantes edições de novas leis sobre o imposto de renda, que mudam as regras anualmente para o contribuinte, deixando, por vezes, de observar princípios do Direito Tributário.<sup>60</sup>

A propósito, este trabalho de monografia expõe a inconstitucionalidade de um dispositivo da Lei do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - Lei n. 9.249/95 - em relação a princípios da Constituição Federal e contraditório em relação ao CTN. O art. 34 da Lei 9.249/95 possibilita aos contribuintes que cometam crimes contra a ordem tributária - definidos pelos arts. 1º e 2º da L. 8.137/90, a *extinção da punibilidade* caso façam o pagamento do tributo, com os acessórios, antes do recebimento da denúncia. O CTN, através do seu instituto da *denúncia espontânea*, presente no art. 138, possibilita aos infratores a exclusão da punibilidade, caso corrijam a infração, seguida do pagamento do tributo devido e juros de mora, *antes de qualquer procedimento administrativo de fiscalização*.

O Ministério Público já confirmou que o referido dispositivo da lei dos imposto de renda está provocando um esvaziamento na aplicação da Lei 8.137/90, que justamente foi editada para punir com rigor os “criminosos de colarinho branco”. Isso porque, os infratores ficam aguardando um possível recebimento da denúncia para, então, fazer o pagamento, e livrarem-se da punição da lei. Deste modo, conseqüentemente, o infrator é sempre estimulado a sonegar ou fraudar o recolhimento de tributos, para esperar uma improvável fiscalização da

---

<sup>59</sup> A comissão foi convocada pelo presidente da Câmara dos Deputados, Michel Temer, e analisará cerca de 150 mil textos legais, não tendo prazo para o término dos trabalhos. (Diário Catarinense, 06.04.97, p.12)

<sup>60</sup> Em 1980, o contribuinte ao fazer a declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) podia abater gastos com aluguel, sendo que agora só é possível abater com gastos com saúde e educação, desde que não sejam com cursos de línguas.

Administração Tributária<sup>61</sup>, e caso seja notificado e denunciado, ainda assim, ter a oportunidade de fazer o pagamento.

Além dessa consequência retro-alinhada, o desenvolvimento da monografia comprovou que o art. 34 da L. 9.249/95 contraria o sistema tributário nacional. O art. 138 do CTN, por estar inserido no Livro II do CTN, que trata de normas gerais de direito tributário, e são próprias de lei complementar de acordo com a Constituição, só poderia ser modificado através de outra lei complementar, habilitada, assim, a revogá-lo, diminuir ou ampliar o seu benefício. O art. 34 foi aprovado no âmbito de uma lei ordinária, que não tem força para dispor sobre normas gerais de direito tributário, de acordo com o art. 146, II da CF, sendo, portanto, inconstitucional.

Conforme demonstrado no presente texto, o art. 34 é inconstitucional também por contrariar o princípio constitucional da isonomia, ao estender a extinção da punibilidade somente aqueles infratores que possam pagar o tributo fraudado ou sonegado. Como no caso, os contribuintes em questão se encontram em situação equivalente, a lei não poderia instituir tratamento desigual, ou seja, não poderia extinguir a punibilidade por crime apenas aos infratores com recursos financeiros para o pagamento do tributo e multas.

Isso, inclusive, vem ocasionando a aplicação inversa da lei por alguns Juizes, no sentido de estender a extinção da punibilidade também aos infratores que não têm condições de recolher o valor exigido pelo Fisco.

Diante do que foi discutido neste trabalho, fica claro que o sistema tributário funciona precariamente em face do tumulto da legislação tributária, repetitiva, técnica e juridicamente imperfeitas, e muitas vezes produzida sem a

---

<sup>61</sup> Não obstante o tumulto da legislação, a Administração Tributária opera, reconhecidamente, com deficiência de recursos humanos e materiais.

motivação primordial do interesse público. Não bastasse isso, muitas dessas legislações são contrárias a princípios expressos na Constituição Federal.

Por isso tudo, torna-se urgente a análise profunda do sistema tributário nacional, sem casuísmo, para que, continuamente, aumente a segurança e o interesse dos cidadãos em contribuir, espontaneamente, com as suas obrigações junto ao Fisco.

## BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. “Hipótese de Incidência Tributária”. 5ª ed. São Paulo : Malheiros, 1992.

BALEEIRO, Aliomar. “Direito Tributário Brasileiro”. 10ª ed. Rio de Janeiro : Forense, 1986.

BASTOS, Celso Ribeiro. “Curso de Direito Constitucional”. 14ª ed. São Paulo : Saraiva, 1992.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. “Comentários à Constituição Federal de 1988 : Sistema Tributário”. 2ª ed. Rio de Janeiro : Forense, 1990. ]

CARRAZZA, Roque Antônio. “Curso de Direito Constitucional Tributário”. 8ª ed., rev. e ampl. São Paulo : Malheiros, 1995.

CARVALHO, Paulo de Barros. “Curso de Direito Tributário”. São Paulo : Saraiva, 1991

FERREIRA, Roberto dos Santos. “Os Crimes Contra a Ordem Tributária”. São Paulo : Malheiros, 1996.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. “Compêndio de Direito Tributário”. primeiro e segundo volumes. 4ª e 2ª eds. Rio de Janeiro : Forense.

MIRABETE, Julio Fabbrini. “Manual de Direito Penal”. vol. 1º, 8ª ed. São Paulo : Atlas.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. “Curso de Direito Tributário”. São Paulo : Saraiva, 1991.

ROSA Jr., Luiz Emygdio F. da. “Novo Manual de Direito Financeiro e Tributário - à luz da nova Constituição”. 6ª ed. Rio de Janeiro : Renovar, 1990.

ANEXO - JURISPRUDÊNCIA: “ *O art. 34 da Lei 9.249/95 e a Extinção da Punibilidade dos Crimes Contra a Ordem Tributária*”

EM TRIBUNAL:STJ ACORDAO RIP:00057287 DECISÃO:10-09-1996  
PROC:HC NUM:0004060 ANO:95 UF:DF TURMA:06  
HABEAS CORPUS

E DJ DATA:14/10/1996 PG:39036  
TA PENAL. FALSA DECLARAÇÃO AO FISCO. PAGAMENTO ANTES DO RECEBIMENTO DA  
DENUNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. ART. 34, LEI NUM. 9.249/1995.  
O PAGAMENTO DO TRIBUTOS, ANTES DO RECEBIMENTO DA DENUNCIA, AINDA QUE  
ANTERIORMENTE A VIGENCIA DA LEI N. 9.249/95, ACARRETA A EXTINÇÃO DA  
PUNIBILIDADE DO CRIME PREVISTO NO ART. 1., INCISO I, DA LEI NUM.  
8.137/1990, POR FORÇA DO ART. 34 DAQUELE DIPLOMA LEGAL, HAJA VISTA A  
NORMA DO ART. 5., XL DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, EXPLICITADA PELO  
PARAGRAFO UNICO DO ART. 2., DO CODIGO PENAL.  
MIN:1107 - MINISTRO FERNANDO GONCALVES  
ERV POR UNANIMIDADE, CONCEDER A ORDEM DE HABEAS CORPUS.  
LEG LEG:FED LEI:009249 ANO:1995  
ART:00034 .  
LEG:FED LEI:008137 ANO:1990 .  
LEG:FED LEI:004729 ANO:1965 .  
LEG:FED DEL:002848 ANO:1940

RIGEM TRIBUNAL:STJ ACORDAO RIP:00065468 DECISÃO:01-08-1996  
PROC:APN NUM:0000100 ANO:95 UF:RS TURMA:CE  
AÇÃO PENAL

ONTE DJ DATA:21/10/1996 PG:40188  
MENTA PENAL. PROCESSO PENAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. FALTA DE RECOLHIMENTO.  
CRIME PREVISTO NO ART. 95, "D", DA LEI 8.212/1991. EXTINÇÃO DA  
PUNIBILIDADE. LEI 9.249/1995, ART. 34. DENUNCIA. RECEBIMENTO POR  
JUIZ ABSOLUTAMENTE INCOMPETENTE.  
I - O CRIME DESCRITO NO ART. 95, "D", DA LEI 8.212/1991 ACHA-SE,  
TAMBEM, DEFINIDO NO ART. 2, II, DA LEI 8.137/1990, SENDO-LHE, POR  
ISSO, APLICAVEL A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PREVISTA NO ART. 34 DA  
LEI 9.249/1995.  
II - O RECEBIMENTO DA DENUNCIA POR JUIZ ABSOLUTAMENTE INCOMPETENTE  
NÃO VINCULA ESTA CORTE NOS CRIMES DA SUA COMPETENCIA ORIGINARIA.

-----  
NESSE CASO, RATIFICADA A PEÇA ACUSATORIA, O RECEBIMENTO DESTA  
PRESSUPÕE O RITO PREVISTO NOS ARTS. 1 A 6 DA LEI 8.038/1990.

ATOR III - EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE QUE SE DECRETA.  
SERV MIN:0280 - MINISTRO ANTONIO DE PADUA RIBEIRO  
POR MAIORIA, JULGAR EXTINTA A PUNIBILIDADE, VENCIDO O SR. MINISTRO  
NILSON NAVES.

GEM TRIBUNAL:TR1 ACORDÃO RIP:00000000 DECISÃO:27-05-1996  
PROC:HC NUM:0111844 ANO:96 UF:MA TURMA:03 REGIÃO:01  
HABEAS CORPUS

ITE DATA:28-06-96 PG:44710  
NTA PENAL E PROCESSO PENAL - SONEGAÇÃO FISCAL - NÃO COMPROVAÇÃO DE  
PARCELAMENTO DO DEBITO TOTAL APURADO - IRRELEVANCIA DA EXTINÇÃO DA  
PUNIBILIDADE PREVISTA NA LEI 9.249/95-HABEAS CORPUS DENEGADO.  
1. NÃO TENDO SIDO COMPROVADO QUE O PARCELAMENTO DOS TRIBUTOS  
SONEGADOS SE REFERE A TOTALIDADE DO DEBITO APURADO PELO ORGÃO  
FAZENDARIO, IRRELEVANTE SE TORNA QUALQUER DISCUSSÃO SOBRE A  
APLICAÇÃO DA LEI 9.249/95, QUE TRATA DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE  
PELO PAGAMENTO DO TRIBUTOS ANTES DO RECEBIMENTO DA DENUNCIA.  
2. DE OUTRO LADO, AS INFORMAÇÕES DA RECEITA FEDERAL NOTICIAM QUE OS  
VALORES PARCELADOS NÃO SÃO EXATAMENTE OS MESMOS APURADOS PELA  
FISCALIZAÇÃO, E QUE EM RELAÇÃO AO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE NENHUM  
PARCELAMENTO FOI REQUERIDO, PELO QUE INEXISTE CAUSA DE EXTINÇÃO  
DA PUNIBILIDADE.  
3. ORDEM DE HABEAS CORPUS DENEGADA.  
LATOR JUIZ:122 - JUIZ OSMAR TOGNOLO  
FLEG LEG:FED LEI:009249 ANO:1995

GEM TRIBUNAL:STJ ACORDAO RIP:00034644 DECISÃO:14-10-1996  
PROC:RHC NUM:0005633 ANO:96 UF:RS TURMA:05  
RECURSO ORDINARIO EM HABEAS CORPUS

TE DATA:18/11/1996 PG:44904  
NTA RECURSO EM HABEAS-CORPUS - SONEGAÇÃO FISCAL - FALTA DE JUSTA CAUSA -  
INEXISTENCIA DE PERICIA - PAGAMENTO DO DEBITO ANTES DA DENUNCIA -  
"ABOLITIO CRIMINIS" - INEXISTENCIA DE COMPROVAÇÃO - IMPROVIMENTO DO  
RECURSO.  
- INEXISTE A ALEGADA ABOLITIO CRIMINIS PELA SUPERVENIENCIA DA LEI  
8.066/1994, QUE DISPÕE SOBRE A PRISÃO DO DEPOSITARIO INFIEL DE  
VALORES PERTENCENTES A FAZENDA PUBLICA, POSTO QUE, DANDO,  
SUPOSTAMENTE, TRATAMENTO MAIS BENEFICO QUE A LEI PENAL, TAL  
DISPOSITIVO NÃO DESCRIMINALIZOU A CONDUTA PREVISTA NO ART. 95, "D",  
DA LEI 8.212/1991.  
- A INEXISTENCIA DE PERICIA A EMBASAR A DENUNCIA, COMO ARGUMENTO  
PARA A FALTA DE JUSTA CAUSA, NÃO PROSPERA ANTE A ITERATIVA  
JURISPRUDENCIA DESTE E. SUPERIOR TRIBUNAL NO SENTIDO DE QUE NOS  
DELITOS QUE NÃO DEIXAM VESTIGIOS, NÃO E DE SE EXIGIR EXAME DE CORPO  
DE DELITO OU PERICIA CONTABIL PARA O OFERECIMENTO DA DENUNCIA.  
- INEXISTENCIA DE COMPROVAÇÃO, NOS AUTOS, HAVEREM SIDO PAGOS OS  
DEBITOS ANTERIORMENTE AO RECEBIMENTO DA DENUNCIA PARA QUE POSSA SER  
BUSCADO O BENEFICIO CONTIDO NA LEI 9.249/1994 (ART. 34).  
- RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO.

ORIGEM TRIBUNAL:STJ ACORDAO RIP:00046918 DECISÃO:30-09-1996  
PROC:EDRHC NUM:0004888 ANO:95 UF:PR TURMA:06  
EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO DE HABEAS CORPUS  
FONTE DJ DATA:29/10/1996 PG:41694  
EMENTA EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RESP. PENAL. RECOLHIMENTO DE  
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIARIAS ARRECADADAS ANTES DO  
RECEBIMENTO DA DENUNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE.  
ART. 34 DA LEI NUM. 9.249/1995. LEIS NUMS. 8.137/1990  
E 8.212/1991.  
1. O ART. 34 DA LEI NUM. 9.249/1995 E APLICAVEL NO CASO  
DE CRIME POR FALTA DE RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES  
PREVIDENCIARIAS ARRECADADAS DOS SEGURADOS, QUANDO  
VERIFICADO O PAGAMENTO ANTES DO RECEBIMENTO DA DENUNCIA.  
2. EM SENTIDO AMPLO, A OMISSÃO NO RECOLHIMENTO ESTA  
INCLUIDA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTARIA, DE QUE  
TRATA A LEI NUM. 8.137/1990.  
3. PRECEDENTES DO STF/HC 73.418-9/RS.  
4. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.  
RELATOR MIN:1107 - MINISTRO FERNANDO GONCALVES  
OBSERV POR UNANIMIDADE, REJEITAR OS EMBARGOS DECLARATORIOS.

ORIGEM TRIBUNAL:STJ ACORDAO RIP:00063448 DECISÃO:11-03-1996  
PROC:RHC NUM:0005080 ANO:95 UF:RS TURMA:05  
RECURSO ORDINARIO EM HABEAS CORPUS  
FONTE DJ DATA:13/05/1996 PG:15563  
EMENTA RECURSO DE HABEAS CORPUS. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIARIAS  
DESCONTADAS DOS SALARIOS DOS EMPREGADOS. RECOLHIMENTO A DESTEMPO.  
EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE.  
EXTINGUE-SE A PUNIBILIDADE DO CRIME PREVISTO NO ART. 2., II, DA LEI  
N. 8.137, DE 27/12/90, EM FACE DO RECOLHIMENTO DO DEBITO  
PREVIDENCIARIO EM DATA ANTERIOR AO RECEBIMENTO DA DENUNCIA, NOS  
TERMOS DO DISPOSTO NO ART. 34 DA LEI 9.249, DE 26/12/95.  
DENUNCIA QUE NÃO PODE SER REJEITADA QUANTO AO CRIME PREVISTO NO ART.  
95, LETRA D, DA LEI N. 8.212, DE 24/07/91, PORQUE INAPLICAVEL A  
ESTA NORMA O ART. 34 DA LEI N. 9.249, DE 26/12/95 E POR NÃO TEREM  
OS PACIENTES SE UTILIZADO DO BENEFICIO CONCEDIDO PELO ART. 9. DA LEI  
N. 8.620, DE 05/01/93, QUANTO AOS DEBITOS ANTERIORES A 1/12/92.  
RECURSO ORDINARIO PROVIDO PARCIALMENTE.  
RELATOR MIN:1074 - MINISTRO EDSON VIDIGAL  
OBSERV MIN:1066 - MINISTRO ASSIS TOLEDO  
POR MAIORIA, CONHECER DO RECURSO E O PROVER PARCIALMENTE PARA  
CONCEDER A ORDEM TÃO-SOMENTE PARA DECLARAR EXTINTA A PUNIBILIDADE DO  
CRIME DO ARTIGO 2., II, DA LEI 8.137/90, PROSSEGUINDO NA AÇÃO PENAL  
COM RELAÇÃO AO CRIME DO ARTIGO 95, D, DA LEI 8.212/91.  
VEJA:  
RESP 67.649-PR, (STJ).  
LEG LEG:FED DEL:003689 ANO:1941  
\*\*\*\*\* CPP-41 CODIGO DE PROCESSO PENAL  
ART:00061 .  
LEG:FED LEI:009249 ANO:1995  
ART:00034 .  
LEG:FED LEI:008137 ANO:1990  
ART:00002 INC:00002 .  
DETERMINAÇÃO, EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE, CRIME, FALTA,  
RECOLHIMENTO, CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIARIA, EXISTENCIA, PAGAMENTO,  
INTEGRALIDADE, CONTRIBUIÇÃO, ANTERIORIDADE, OFERECIMENTO,  
DENUNCIA. (ANDREA).  
PN0167 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE