

FUNDAÇÃO DE ENSINO “EURÍPIDES SOARES DA ROCHA”
CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA – UNIVEM
CURSO DE DIREITO

ADRIANO RODRIGUES POSTIGO

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA:
EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PENAL PARA O EMPRESÁRIO
EM SITUAÇÃO DE COMPROVADO DÉFICIT FINANCEIRO**

MARÍLIA - SP
2014

ADRIANO RODRIGUES POSTIGO

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA:
EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PENAL PARA O EMPRESÁRIO
EM SITUAÇÃO DE COMPROVADO DÉFICIT FINANCEIRO**

Trabalho de Curso apresentado ao Curso de Direito da Fundação “Eurípides Soares da Rocha” mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientadora:
Prof.^a. Daniela R. Marinho Gomes

MARÍLIA - SP
2014

POSTIGO, Adriano Rodrigues

Crimes contra a ordem tributária - extinção da punibilidade penal para o empresário em situação de comprovado déficit financeiro/
Adriano Rodrigues Postigo. Orientadora: Daniela R. Marinho Gomes.
Marília, SP: [s. n], 2014.

60 f.

Trabalho de Curso (Graduação em Direito) – Curso de Direito,
Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Mantenedora do
Centro Universitário Eurípedes de Marília – UNIVEM, Marília, 2014.

1. Crimes 2. Tributários 3. Empresa

CDD: 341.395



FUNDAÇÃO DE ENSINO "EURÍPIDES SOARES DA ROCHA"

MANTENEDORA DO CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA – UNIVEM

Curso de Direito

Adriano Rodrigues Postigo

RA: 45189-4

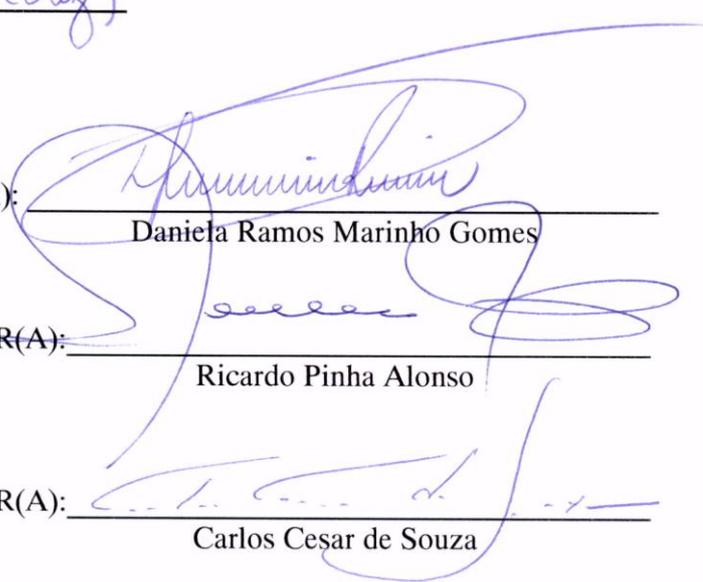
Crimes Contra a Ordem Tributária: Extinção da Punibilidade Penal para
Empresário em Situação de Comprovado Déficit Financeiro

Banca examinadora do Trabalho de Conclusão de Curso apresentada ao Programa de Graduação em Direito da UNIVEM, F.E.E.S.R, para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Nota:

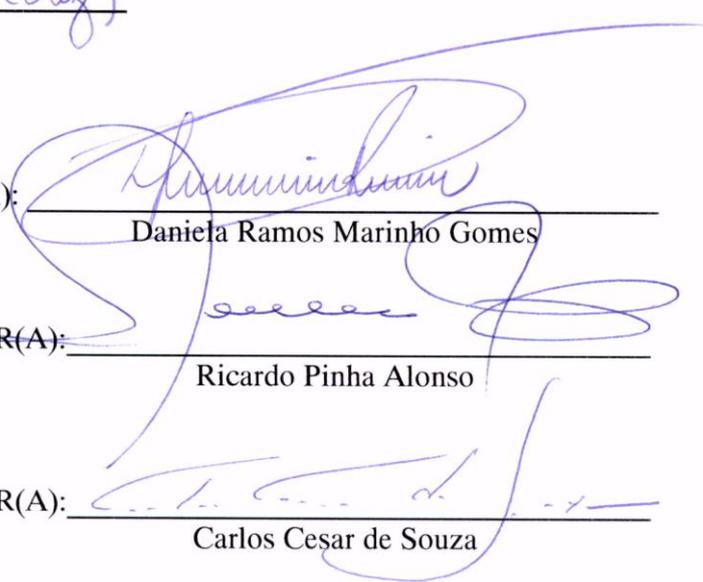
10 (dez)

ORIENTADOR(A):



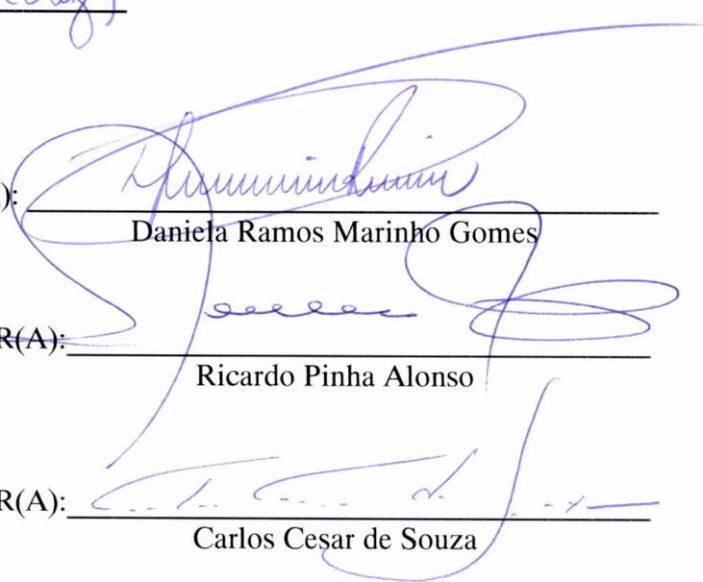
Daniela Ramos Marinho Gomes

1º EXAMINADOR(A):



Ricardo Pinha Alonso

2º EXAMINADOR(A):



Carlos Ceçar de Souza

Marília, 03 de dezembro de 2014.

“Só existem dois dias no ano que nada pode ser feito. Um se chama ontem e o outro se chama amanhã, portanto hoje é o dia certo para amar, acreditar, fazer e principalmente viver”. Dalai Lama.

À minha família, que não mediu esforços para que eu conseguisse realizar esse sonho, em especial, aos meus irmãos Raissa Cristhina e Leandro que foram com certeza os grandes incentivadores e espelho para que eu escolhesse essa linda profissão.

Ao meu saudoso pai Miguel Postigo que deixou em meu coração um vazio que jamais será preenchido, e que de alguma maneira está comemorando comigo mais essa vitória, a minha mãe Ivanir Rodrigues Postigo, que sempre esteve ao meu lado, rezando, aconselhando, e sempre se mostrando como um anjo em minha vida.

À minha amada esposa Márcia, que suportou todo meu mau humor nessa longa e árdua jornada, sempre com muita paciência e dedicação, e por fim, aos meus queridos filhos João Miguel e Maria Clara, que com muito amor e carinho compreenderam a minha missão nesses longos e intermináveis cinco anos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar a Deus que iluminou o meu caminho durante essa jornada.

A todos os professores e funcionários dessa instituição que me acompanhou durante a graduação, em especial a Prof.^a Daniela R. Marinho Gomes, responsável pela realização deste trabalho.

Agradeço, em particular:

À minha família, em especial, minha mãe e irmãos, esposa e filhos, que compartilharam comigo todos os momentos difíceis ao longo dessa caminhada, me apoiando sempre com palavras de motivação e otimismo;

À minha meia avó Amélia e minha sogra Fátima, por cuidar dos meus filhos enquanto eu me dedicava a dura tarefa de trabalhar, estagiar e estudar;

Aos meus cunhados Johnny, Alessandra e Maria José, que de alguma forma contribuíram para a sucesso da minha formação;

A todos meus familiares e amigos pela grande torcida e apoio, que foi muito importante para que eu conseguisse tornar possível essa graduação;

A todos meus amigos de sala, em especial ao Bruno, Claudinei, Daniel Paulo, Eduardo Mandola, Matheus França, Marçal, Marcelo Reis, Pablo, Patrick, Pedro “Capoeira”, Régis Benante, Renato, Amanda, Bianca Nascimento, Claudia Brabo, Carolina Press, Danyelle Zambom, Jéssica Pacífico, Samuel e Júlia, pelas alegrias e tristezas intensamente compartilhadas nessa longa jornada;

Agradeço ainda, ao mais novo amigo Guilherme Domingos de Luca, que foi um verdadeiro anjo em minha vida;

Agradeço, por fim, a todos que estiveram e estão próximos a mim e que contribuíram para a realização desse sonho.

POSTIGO, Adriano Rodrigues. **Crimes contra a ordem tributária - extinção da punibilidade penal para o empresário em situação de comprovado déficit financeiro.** 2014. 60 f. Trabalho de Conclusão de Curso – Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, Marília, 20014.

RESUMO

O presente estudo teve como objetivo analisar a extinção da responsabilidade criminal em casos de justa causa pelas infrações fiscais da empresa. Esta análise sugere que a empresa não deve responder por ilícito sob a ordem tributária, através de uma perspectiva criminológica. Além do fracasso nos negócios, o empresário ainda responde por crime, mantendo assim uma oposição crítica às decisões de política criminal. Supomos que uma análise criminológica do universo da criminalidade econômica é incomum e que este estudo pode ajudar a compreender os mecanismos da seleção atual no sistema penal punitivo contemporâneo. A existência de mecanismos seletivos sofisticados, como a extinção da responsabilidade criminal por crimes fiscais, aponta para a presença de outras forças e interesses que transcendem a lógica materialista. Estas outras variáveis parecem contribuir para uma leitura mais adequada do fenômeno da seleção. É através das recentes decisões judiciais nesse aspecto que eu pensei para desenvolver estudo que tem como objetivo analisar o objeto proposto.

Palavras-chave: Crimes. Tributários. Empresa.

POSTIGO, Adriano Rodrigues. **Crimes contra a ordem tributária - extinção da punibilidade penal para o empresário em situação de comprovado déficit financeiro.** 2014. 60 f. Trabalho de Conclusão de Curso – Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, Marília, 2014.

ABSTRACT

The present study aimed to analyze the extinction of criminal liability in cases of good cause by the company tax violations. This analysis suggests that the company should not answer for unlawful under the tax and order through a criminological perspective. Not only that failure in business, the entrepreneur still accounts for crime, thus maintaining a critical opposition to the decisions of criminal policy. We assume that a criminological analysis of the universe of economic crime is unusual and that this study may help understand the mechanisms of the current selection in the contemporary punitive penal system. The existence of sophisticated selective mechanisms, such as the extinction of criminal liability for tax offenses, points to the presence of other forces and interests that transcend the materialistic logic. These other variables seem to contribute to a more appropriate reading of the phenomenon of selection. It is through the recent judicial decisions in this aspect I thought to develop study that aims to analyze the proposed object.

Keywords: Criminal. Tributaries. Company.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.: Artigo

Caput: Cabeça

CF: Constituição Federal

CCJ: Comissão de Constituição e Justiça

CCTCI: Comissão de Ciência e Tecnologia, Comunicação e Informática

CNJ: Conselho Nacional de Justiça

Ed.: Edição

Inc.: Inciso

IPTU: Imposto Predial e Territorial Urbano

IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

n.: Número

p.: Página

PAES: Parcelamento Especial

PL: Projeto de Lei

Rel.: Relator

STF: Supremo Tribunal Federal

STJ: Superior Tribunal de Justiça

TRF: Tribunal Regional Federal

TJ: Tribunal de Justiça

v.: Volume

§: Parágrafo

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| INTRODUÇÃO..... | 10 |
| CAPÍTULO 1 - SOBRE OS TRIBUTOS E A GARGA TRIBUTÁRIA..... | 13 |
| 1.1 Obrigação Tributária..... | 13 |
| 1.1.1 Carga Tributária no Brasil | 13 |
| 1.1.2 Conceito de Direito Tributário | 14 |
| 1.1.3 Conceito de Tributo | 15 |
| 1.1.4 Obrigação Tributária..... | 15 |
| 1.2 Princípios Tributários | 16 |
| 1.3 Fontes do Direito Tributário | 18 |
| 1.3.1 Fontes Formais Principais | 18 |
| 1.3.2 Fontes Formais Secundárias | 18 |
| 1.3.3 Fontes Formais Indiretas | 18 |
| 1.4 Hipóteses de Incidência e Fato Gerador | 19 |
| 1.4.1 Aspectos do Fato Gerador | 19 |
| 1.5 Lançamento Tributário | 20 |
| 1.5.1 Nascimento da Obrigação Tributária e Lançamento | 20 |
| 1.5.2 Conceito de Lançamento | 20 |
| 1.5.3 Natureza do Lançamento | 21 |
| 1.5.3.1 Lançamento como Ato Administrativo | 21 |
| 1.5.3.2 Lançamento como Ato Vinculado..... | 21 |
| 1.5.4 Efeitos dos Lançamentos | 22 |
| 1.6 Elementos Objetivos no Papel da Contabilidade | 22 |
| CAPÍTULO 2 - SOBRE OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA | 24 |
| 2.1 Aspectos Gerais do Direito Penal..... | 24 |
| 2.1.2 O Estado e o Dever de Punir | 24 |
| 2.1.3 Tipo Penal..... | 26 |
| 2.1.4 Culpabilidade | 26 |
| 2.1.5 O Ilícito e a Sanção..... | 27 |
| 2.2 Definição de Crimes Contra a Ordem Tributária | 29 |
| 2.3 Dos crimes Tributários | 30 |
| 2.3.1 Sonegação Fiscal | 30 |
| 2.3.2 Apropriação Indébita Previdenciária | 33 |
| 2.4 Extinção da Punibilidade no Crimes Contra a Ordem Tributária..... | 36 |
| 2.5 Inexigibilidade de Conduta Diversa | 39 |
| 2.5.1 Aplicação da Inexigibilidade de Conduta Diversa no Caso Concreto | 42 |
| CAPÍTULO 3 - A IMORTÂNCIA DA EMPRESA NO DIREITO BRASILEIRO | 47 |
| 3.1 Objetivo do Direito Empresarial | 47 |
| 3.2 Conceito de Empresa | 48 |
| 3.1.1 Conceito de Empresário..... | 50 |
| 3.3 Sobre a Função Social da Empresa Privada | 51 |
| CONSIDERAÇÕES FINAIS | 55 |
| REFERÊNCIAS | 57 |

INTRODUÇÃO

Certa vez um renomado tributarista foi provocado por um colega de trabalho sobre a matéria em questão, que em tom de brincadeira dizia: esse teu Direito Tributário não é Direito coisa nenhuma, pois as leis são feitas pela parte interessada.

Cabe então uma breve reflexão em relação aos Crimes contra a Ordem Tributária que o Direito Penal deixou, ao menos nessa parte, de ser Direito, pois o Estado ao mesmo tempo está na condição de titular do dever-punir, enquanto como pessoa jurídica é arrecadadora de tributos, ou seja, o interessado direto na ameaça de punição albergada pela norma penal.

Este estudo ganha maior importância na medida em que aumentam os segmentos do Fisco e do Ministério Público que acreditam ser possível aumentar a arrecadação tributária pela intimidação, e por isto cuidam de tornar efetiva a aplicação das sanções penais.

Conclui-se, assim, que a Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária, veio à tona apenas com o intuito de alastrar a impunidade daqueles que infringem respectiva legislação, uma vez que o contribuinte infrator mesmo perpassando pelo prévio exaurimento do juízo de culpa administrativa, e já na esfera do judiciário, em última instância, sendo reiteradamente vencido em sua lide, pactua um determinado parcelamento especial (PAES), consegue angariar êxito na extinção da sua punibilidade, tendo em vista a perda do objeto da ação penal no caso concreto.

Ademais, os respectivos crimes deveriam ser tratados apenas na seara administrativa, ou, ainda, sua efetiva descriminalização, pois a pessoa física quando deixa de recolher seus impostos, tais como IPTU, IPVA, entre outros, não responde por crime passivo de pena de reclusão como ocorre nos crimes contra a ordem tributária.

Para compreender melhor o tema foi preciso delimitar alguns aspectos que foram imprescindíveis para a construção da pesquisa, um exemplo disso foi a análise da relação dos crimes contra a ordem tributária no Brasil e a forma de como o Estado se protege e qual o momento da extinção da punibilidade.

Outro ponto do trabalho foi pautado na investigação das obrigações tributárias pelo aspecto da intimidação do Estado quanto ao não recolhimento dos tributos; identificar o tipo e a ilicitude nos crimes contra a ordem tributária; analisar Jurisprudências dos Tribunais Pátrios, a fim de entender o porquê da existência de crimes contra a ordem tributária da pessoa jurídica quando do não recolhimento do tributo, em detrimento a pessoa física quando deixa de pagar um imposto.

Nos crimes contra a ordem tributária a decisão de reprimi-los mais severamente é do Estado. Para assegurar o cumprimento da obrigação tributária é fundamental que o Estado aplique de forma efetiva o Direito Penal, não apenas com intuito arrecadatório, mas também tentando igualar o valor de todos os cidadãos, que é preceito constitucional. Daí a adoção de política legislativa no sentido de trazer tais condutas para o campo de incidência de norma penal. O intuito é, evidentemente, emprestar força de persuasão à atividade tributante do Estado, uma vez que o dano social provocado pelos crimes tributários não pode ser subestimado, pois o custo econômico de um destes delitos pode ser maior que o de todos os furtos e roubos cometidos durante um ano no país. Porém, deve ser analisado com muita cautela, principalmente quando a empresa tiver comprovado déficit financeiro por justa causa.

A Constituição Federal garante a todos o contraditório e a ampla defesa não somente no âmbito judicial, mas também no administrativo (art. 5º, LV), bem como ninguém será privado da sua liberdade sem o devido processo legal. Tal princípio também é assegurado ao contribuinte quando da discussão do débito tributário perante a Administração Fazendária competente.

A existência da teoria da independência das instâncias não deve prosperar ao que concerne os delitos penal-tributários, eis que faz-se necessário o prévio exaurimento da via administrativa para que o dominus litis detenha legitimidade ao oferecer a sua inicial acusatória, caso contrário se estaria admitindo persecução criminal sem a devida justa causa para que haja o curso da ação penal.

No que se refere a sanção, segundo a teoria pura do direito, a sanção é simplesmente a consequência do ilícito e não se pode dizer que este seja algo contrário ao direito, porque é pressuposto deste. Nem o ilícito pode ser tido contrário a moral.

No plano da responsabilidade, existe um grave inconveniente da criminalização de certas condutas. Enquanto a responsabilidade civil e administrativa, inclusive tributária, em princípio independe de elementos subjetivos e por isto pode ser atribuída tanto às pessoas físicas, ou naturais, como às pessoas jurídicas, a responsabilidade penal depende, sempre, do elemento subjetivo e por isto mesmo só pode ser atribuído às pessoas naturais.

Sendo assim, a criminalização de certos ilícitos que ocorrem no âmbito das empresas tem provocado situações nas quais princípios e normas do direito penal, relativos a responsabilidade, são violados a pretexto de que se viabilizar a sanção penal.

Desta feita, não se pode admitir, portanto, que a sanção penal seja aplicada com fundamento na responsabilidade objetiva, pois estaria violando o princípio fundamental do Direito Penal em um Estado Democrático de Direito, onde não pode haver pena sem

culpabilidade. Nem pode admitir a atribuição de responsabilidade penal à pessoa jurídica, pois estaria se fazendo inútil a criminalização.

Este trabalho envolve a metodologia dedutiva, que será utilizada através de referências bibliográficas, jurisprudenciais, e documentais.

O tema se desenvolveu dentro do Direito Tributário, ramo do Direito Público e seu enfoque estão na disciplina dos Crimes Contra a Ordem Tributária. O que se enfocará neste trabalho é que a criminalização da sonegação fiscal no Brasil se deu, em termos gerais, somente em 1965, com a Lei 4.729 e, como as penas eram ínfimas, a investigação e o processo penal moroso, via de regra ocorria a prescrição. Em 1990, com o advento de Lei 8.137, houve um aperfeiçoamento da legislação, aumentou-se a pena e, por consequência, o prazo prescricional. Para as condutas mais graves, do artigo 1º, que envolvem precipuamente a utilização de fraudes ou falsificações documentais, foi estabelecida a pena de 2 (dois) a 5 (cinco) anos de reclusão e multa; para aquelas do artigo 2º, menos graves, a pena de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos de detenção e multa. O descumprimento de obrigação tributária enseja o desencadeamento de atos administrativos tomados pelo Estado, no sentido de averiguar a falta, medir seus efeitos, e havendo descumprimento de norma prescritora de conduta necessária ou vedada, exigir o tributo devido e aplicar o apenamento previsto.

Sendo assim, procurou-se delimitar o tema proposto, abordando um estudo sobre os crimes contra a ordem tributária e sua extinção nos casos de justa causa com comprovado déficit financeiro na empresa.

CAPÍTULO 1 - SOBRE OS TRIBUTOS E A CARGA TRIBUTÁRIA

1.1 Obrigação Tributária

1.1.1 Carga Tributária no Brasil

O Estado necessita captar recursos materiais para que seja mantida a estrutura da sua atividade financeira, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas.

A cobrança de tributos se mostra, portanto, como a principal fonte das receitas públicas, onde se busca atingir os objetivos fundamentais, expresso no art. 3º da Constituição Federal, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e marginalização, tendente à redução das desigualdades sociais e regionais, esse é o mais difícil, bem como a promoção do bem-estar da coletividade. Daí haver a necessidade de uma positivação de regras que possam certificar o tão relevante desejo de percepção de recursos – o que se dá por meio de da ciência jurídica do Direito Tributário.

Segundo pesquisa realizada no IBET (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários) em meados de julho de 2014, as empresas brasileiras carregam R\$ 66 bilhões em créditos tributários em seus balanços, o levantamento repassado ao valor pelo fisco. São prejuízos acumulados ao longo de vários anos e que podem ser abatidos de pagamentos futuros de tributos, reduzindo a arrecadação federal.

O impostômetro, que registra a quantidade de impostos pagos pelos contribuintes nas esferas federal, estadual e municipal, recentemente chegou à marca de R\$ 1 trilhão de tributos pagos. Este é o quinto ano consecutivo em que a marca ultrapassa o valor de R\$ 1 trilhão. O montante de tributos arrecadado seria suficiente para construir cerca de 28 milhões de casas populares ou mais de 72 milhões de salas de aula equipada.

Não há como negar que, em termos de arrecadação tributária, o Estado brasileiro é extremamente eficiente. Por sua vez, deve ser eficiente no atendimento às demandas da população com o subsequente crescimento no padrão de vida desta, como importante resultado do processo de transformação global com vistas ao desenvolvimento. (IMPOSTÔMETRO, 2014)

1.1.2 Conceito de Direito Tributário

O direito tributário é um ramo de especialização do direito Administrativo. Não tem autonomia científica, apenas recebe um trato legislativo e didático. Os seus princípios gerais são colhidos no Direito Administrativo e no Direito Constitucional.

Para Ataliba, Direito Tributário é:

O capítulo do direito público ou o seu ramo, que estuda as relações entre particulares e Estado para a obtenção de tributos, ou seja, aquele que expõe os princípios e normas relativos à imposição e arrecadação de tributos e analisa as relações jurídicas consequentes entre os entes públicos e os cidadãos. (ATHALIBA, 1990, p. 38).

Já para Amaro, as definições de direito tributário insistem, com frequência, na tônica de que o objeto desse setor do ordenamento jurídico são as relações entre o Estado e os particulares. Porém nem sempre é o Estado que figura como polo ativo na relação jurídica; por outro lado, em algumas ocasiões, não são particulares que figuram no polo passivo, e, às vezes, o produto da atividade financeira do Estado, no campo tributário, não é necessariamente uma receita, o que significa que as definições de direito tributário que incorporam essas especificações pecam por não mostrar, em sua amplitude, os domínios desse ramo jurídico. (2011, p. 24)

Sendo assim, podemos notar que atualmente está consagrada no Brasil a denominação *direito tributário* para designar a disciplina jurídica dos tributos. No passado, utilizou-se, a par da própria designação genérica de direito financeiro, a expressão direito fiscal, hoje superada em nosso país, não obstante o adjetivo “fiscal” continue sendo empregado, com frequência, para qualificar assuntos relacionados com tributo.

No plano do direito positivo brasileiro, a expressão *direito tributário* firmou-se com a Emenda n. 18, de 1965, que estruturou o “Sistema Tributário Nacional”, seguida em 1966, pela Lei n. 5.172, posteriormente denominada Código Tributário Nacional pelo Ato Complementar n. 36/67.

A partir de então, a denominação *direito tributário* passou a ser utilizada também no plano da doutrina e da jurisprudência.

1.1.3 Conceito de Tributo

Pelo aspecto legal podemos encontrar um conceito no artigo 3º do CTN, que diz o seguinte:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, artigo 3º - Lei 5.172/66). (BRASIL, 1966)

No entanto, encontra-se críticas na doutrina apontando que este conceito está incompleto, por faltar características essenciais na categoria tributo.

Vejamos a seguir, que para Ataliba é necessário que se reconstrua o conceito jurídico-positivo de tributo, observando-se e analisando as normas jurídicas constitucionais, como preleciona a seguir:

Tributo é uma obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que não se constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por esta lei), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecido os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos). (ATALIBA, 1990, p. 30; 31).

No entanto, outros doutrinadores se contrapõem ao entendimento ora suscitado, dizendo que este se mostra inútil, no plano do direito positivo vigente, o exame de diversos conceitos de tributo formulados pelos juristas, ou seja, prevalecendo o conceito legal.

Assim, pode-se concluir que tanto os conceitos trazidos pela lei como o doutrinário devem ser considerados.

1.1.4 Obrigação Tributária

Ao tratar da obrigação *tributária*, o que nos interessa a aceção da obrigação como *relação jurídica*, designado o vínculo que adstringe o devedor a uma prestação em proveito do credor, que, por sua vez, tem o direito de exigir essa prestação a que o devedor está adstrito. A obrigação tributária, de acordo com a natureza de prestação que tenha por objeto, pode assumir as formas de dar, fazer ou não fazer.

Desta feita, a obrigação, no direito tributário, não possui conceituação diferente da qual lhe é conferida no direito das obrigações no âmbito comum. Ela se particulariza, no campo dos tributos, pelo seu objeto, que será sempre de natureza tributária, portanto, dar,

fazer ou não fazer de pertinência tributária. O objeto da obrigação tributária pode ser: dar uma soma pecuniária ao sujeito ativo, fazer algo ou não fazer algo (como por exemplo, emitir nota fiscal ou no segundo caso, não atrapalhar a fiscalização), ou seja, e pelo objeto que a obrigação revela sua natureza jurídica.

Dentre as obrigações tributárias, podemos destacar ainda a de natureza *ex lege*, que nada mais é do que o nascimento da obrigação tributária independentemente de manifestação de vontade do sujeito passivo dirigida à sua criação como explica Amaro, quando diz:

Não se requer que o sujeito passivo queira obrigar-se; o vínculo obrigacional tributário abstrai a vontade e até o conhecimento do obrigado: ainda que o devedor ignore ter nascido a obrigação tributária, esta o vincula e o submete ao cumprimento da prestação que corresponda ao seu objeto. Por isso, a obrigação tributária diz-se *ex lege*. (AMARO, 2011, p. 272).

Desta forma, ao afirmar que certas obrigações são *ex lege*, não significa que só elas sejam obrigações jurídicas ou legais.

Pode-se destacar ainda, que as obrigações tributárias são divididas em duas espécies, a principal que surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente, prevista no art. 113, §1º do CTN, e, a acessória que decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nelas previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, com previsão neste mesmo artigo de lei, no seu § 2º, importante ressaltar que caso a obrigação acessória não seja simplesmente observada, automaticamente será convertida em obrigação principal em forma de penalidade pecuniária, conforme se nota no §3º do já citado artigo.

1.2 Princípios Tributários

Ao estudarmos a obrigação tributária, necessário se faz conhecer os principais princípios, são eles:

Estrita legalidade. O tributo só pode ser criado ou aumentado em virtude de lei (CF, art. 150, I) (BRASIL, 1988). Uma corrente nega a possibilidade de disposições sobre o assunto através de medida provisória. Outra, porém, entendem que eventuais disposições tributárias por medida provisória são válidas, a partir de sua edição, desde que se suceda oportuna conversão em lei.

Anterioridade. Através deste princípio, a lei que cria ou aumenta o tributo só vale a

partir do 1º dia de janeiro do ano seguinte ao de sua publicação, salvo exceções expressas (CF, art. 150, III, b)(BRASIL, 1988).

Irretroatividade. A lei tributária só vale em relação a fatos geradores ocorridos depois do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (CF, art. 150, III, a). Admite-se, porém, a retroatividade quando favorece o contribuinte, chamada retroatividade benéfica (art. 106 do CTN).

Isonomia. A lei, em princípio, não deve dar tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situação equivalente (CF, art. 150, II).(BRASIL, 1988)

Capacidade contributiva. Mas faz parte da isonomia, também, tratar os desiguais de modo desigual, devendo, assim, o tributo ser cobrado de acordo as possibilidades de cada um (CF, art. 145, § 1º).

Vedação de efeitos confiscatórios. O tributo deve ser razoável, não podendo ser tão oneroso que chegue a representar um verdadeiro confisco (CF, art. 150, IV).

Imunidade recíproca das esferas públicas. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviço, uns dos outros (CF, art. VI, a).

Imunidade de tráfego. Não pode a lei tributária limitar o tráfego interestadual ou intermunicipal de pessoas ou bens, salvo o pedágio de via conservada pelo poder público (CF, art. 150, V; CTN, art. 9º, III). A regra não proíbe a cobrança dos tributos usuais, mas apenas eventual cobrança pela simples travessia de fronteiras estaduais ou municipais.

Uniformidade nacional. O tributo da União deve ser igual em todo o território nacional, sem distinção entre os Estados (CF, art. 151, I).

Vedação de distinção em razão de procedência ou destino. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino (CF, art. 152).

Não-cumulatividade. Pelo princípio da não-cumulatividade, compensa-se o tributo que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Este princípio não é geral, sendo aplicado apenas no IPI, no ICMS e em eventuais impostos que vierem a ser criados pela União, na sua competência residual (CF, arts. 153, § 3º II; 155, § 2º, I; e 154, I).

E por derradeira o princípio da *Tipicidade*. Onde o tributo só incide no caso de fato ou situação típica, ou seja, de fato ou situação prevista em lei.

1.3 Fontes do Direito Tributário

Fontes materiais do direito tributário são os atos e situações que dão origem à obrigação tributária. Fontes formais são os conjuntos de normas que incidem sobre os atos e situações.

Podemos classificar as fontes formais em principais, secundárias e indiretas.

1.3.1 Fontes Formais Principais

As fontes formais principais são as leis, em sentido amplo, nas suas várias formas legislativas. Compreende a Constituição Federal, as Constituições Estaduais, Emendas às Constituições, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, decretos legislativos, resoluções e tratados.

Certos tributos só podem ser criados por lei complementar, como, por exemplo, o empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias (CF, art. 148, I).

Para alguns autores, a medida provisória não pode criar tributo, por não ser lei. A maioria, porém, entende que não há impedimento, porque a medida provisória tem força de lei, ainda que restrita no tempo.

1.3.2 Fontes Formais Secundárias

São os atos administrativos normativos, como decretos, regulamentos, atos, instruções, circulares, portarias, ordens de serviço, etc. incluem-se também os costumes administrativos e os convênios entre órgãos estatais (CTN, art. 100).

1.3.3 Fontes Formais Indiretas

Fontes formais indiretas são a doutrina e a jurisprudência. A doutrina é a lição dos mestres e estudiosos, com seus livros, palestras artigos e pareceres. Jurisprudências é a interpretação da lei dada pelo Judiciário.

1.4 Hipóteses de Incidência e Fato Gerador

Assim como a estrutura das demais normas jurídicas, a norma tributária contém um preceito e uma consequência, caso o imperativo legal não seja observado.

No entendimento de Martins, a hipótese de incidência é a situação descrita na lei como, em tese, o contribuinte poderá nela incidir e ser exigido o tributo. É uma situação hipotética. Já o fato gerador é a situação de fato, é a concretização da hipótese de incidência.

Afirma ainda Martins, que “as expressões não podem ser empregadas como sinônimos”.

A propósito o CTN dispõe em seu art. 114 que “Fato gerador da obrigação principal é a definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” e, em seu art. 115, que “Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

1.4.1 Aspectos do Fato Gerador

O fato gerador pode ser visto por vários aspectos.

Quanto à *modalidade*, o fato gerador pode referir-se à obrigação principal (pagar o tributo) ou a uma obrigação acessória (escriturar livros, por exemplo). Também como modalidade, o fato gerador pode ser *instantâneo* (originado em só ato, como o ICMS ou o IPI), *complexo* (resultante de vários fatos, como o IR, apreciado dentro de um certo período), ou *continuado* (renovado em cada exercício financeiro, como o IPTU).

O aspecto *pessoal* refere-se aos sujeitos ativos e passivos da obrigação tributária. O sujeito passivo pode ser contribuinte (vinculação direta) ou responsável (vinculação indireta).

O aspecto *material* refere-se aos dados objetivos do fato gerador.

No aspecto *temporal* verifica-se o momento em que é gerado o tributo. No aspecto *espacial*, o lugar em que se dá a ocorrência.

No aspecto *quantitativo* dá-se a fixação da base de cálculo do tributo e da alíquota que incidirá sobre a base.

A majoração da base de cálculo equivale à majoração do tributo, o que só pode ser feito por lei (CTN, art. 97, § 1º).

1.5 Lançamento Tributário

1.5.1 Nascimento da Obrigação Tributária e Lançamento

O nascimento da obrigação tributária ocorre com a ocorrência do fato gerador. Entretanto, em algumas situações, porém, mesmo ocorrendo o fato gerador, a lei tributária não confere ao sujeito passivo nenhum pagamento enquanto não houver, por parte do sujeito ativo, a prática de um ato jurídico, que se reflete num documento escrito, na forma prevista em lei, pelo qual se deve dar ciência ao sujeito passivo, a fim de que este fique obrigado pelo prazo assinalado a cumprir o direito do credor, sob pena de serem desencadeados os procedimentos judiciais para sua cobrança, conforme leciona Amaro, quando diz:

(...) não obstante se tenha tido o nascimento da obrigação tributária, com a realização do fato gerador (por exemplo, alguém deter a propriedade de certo imóvel urbano construído), o indivíduo só será compelível ao pagamento do tributo pertinente (IPTU) se (e a partir de quando) o sujeito ativo (Município) efetivar o ato formal previsto em lei, para a determinação do valor do tributo, dele cientificado o sujeito passivo. Antes da consecução desse ato, embora nascida a obrigação tributária, ela está desprovida de *exigibilidade*.(AMARO, 2011, p. 361)

Em suma, parece inegável que o lançamento acrescenta efeitos jurídicos novos na relação entre credor e devedor do tributo. Essa relação nasce com a ocorrência do fato gerador. Se e quando o lançamento se fizer necessário, ele acrescenta *exigibilidade*.

1.5.2 Conceito de Lançamento

O conceito legal de lançamento é encontrado no art. 142 do CTN (código tributário nacional), quando afirma: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

O conceito legislado apresenta várias impropriedades, começando por dizer que o lançamento constitui o crédito tributário, o que poderia representar uma opção pela tese da natureza constitutiva daquele ato administrativo, não fosse isso desmedido por várias outras disposições do mesmo Código.

Define lançamento não como um ato da autoridade, mas como procedimento administrativo, o que pressuporia a prática de uma série de atos ordenada e orientada para a obtenção de determinado resultado. Sendo assim, o lançamento não é procedimento, é ato, ainda que praticado após um procedimento de investigação de fatos cujo conhecimento e valorização se façam necessários para a consecução do lançamento. Afirma, ainda, que o lançamento seria tendente a verificar a ocorrência do fato gerador, etc.

No lançamento, a autoridade lançadora poderia propor a aplicação da penalidade cabível. Não necessariamente o lançamento culminaria com a tal “proposta de penalidade”, já que ele seria apenas uma tendência a essa propositura.

1.5.3 Natureza do Lançamento

1.5.3.1 Lançamento como Ato Administrativo

Segundo o Código Tributário Nacional, o lançamento é sempre um ato administrativo, de modo que o sujeito passivo não executa lançamento nas numerosas situações em que lhe cabe valorizar os fatos. Com isso, proscribe-se, no direito positivo, a ideia de “auto lançamento” ou de lançamento feito pelo próprio devedor.

Desta forma, para que gere efeitos, o sujeito passivo deve ser notificado pelo ato da autoridade, conforme preleciona Amaro, que diz assim:

O efeito primordial dessa notificação é fazer atuar o dever do sujeito passivo de proceder ao recolhimento do tributo, que, antes era inexigível por falta de condição legal de exigibilidade (traduzida justamente no lançamento notificado ao sujeito passivo). (AMARO, 2011, p. 373)

Isso demonstra a ociosidade da previsão do chamado “lançamento por homologação”, pois, nas hipóteses em que o tributo deve ser recolhido independentemente de lançamento, e o recolhimento é feito corretamente, não há necessidade de prática de nenhum ato por parte do sujeito ativo para fazer atuar seu direito.

1.5.3.2 Lançamento como Ato Vinculado

O lançamento deve ser efetuado pelo sujeito ativo nos termos da lei, vale lembrar, tem de ser feito sempre que a lei o determine, e sua consecução deve respeitar os critérios da

lei, sem margem de discricção dentro da qual o sujeito ativo pudesse, por razões de conveniência ou de oportunidade, decidir entre lançar ou não, ou lançar valor maior ou menor, segundo sua avaliação discricionária.

O Código Tributário Nacional, dita que “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

1.5.4 Efeitos dos Lançamentos

O lançamento é necessário para que o sujeito ativo possa exigir o recolhimento de tributos, quando estes se sujeitam ao lançamento de ofício ou por declaração. Nestes casos, cabe à autoridade efetivar o lançamento antes de tomar qualquer outra providência tendente à cobrança do tributo. Assim, o efeito do lançamento é conferir exigibilidade à obrigação tributária, quando o recolhimento do tributo dependa da sua consecução.

1.6 Elementos Objetivos no Papel da Contabilidade

Vejamos a seguir sob a ótica do papel da contabilidade na obrigação tributária, quais são os principais elementos objetivos.

a) A LEI – É o principal elemento da obrigação, pois cria tributos e determina as condições de sua cobrança (princípio da legalidade dos tributos).

b) O OBJETO – representa as obrigações que o sujeito passivo (contribuinte) deve cumprir, segundo as determinações legais.

Pode-se dizer que basicamente, as prestações consistem em: pagamento do valor em dinheiro referente ao tributo devido ou à multa imposta por não atendimento à determinação legal (obrigação principal) ou cumprimento de formalidades complementares, destinadas a comprovar a observância da legislação aplicável (obrigação acessória). Exemplo: a escrituração de livros fiscais, a apresentação da declaração de rendimentos, etc.

Desta forma, é de suma importância destacar que a inobservância de obrigação acessória é possível de ser convertida em obrigação principal em razão da aplicação de multas previstas na legislação específica.

c) FATO GERADOR – denomina-se fato gerador a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em abstrato na lei, que gera (faz nascer) a obrigação tributária.

A concretização do fato gerador pode fazer nascer uma obrigação principal, que é

sempre de natureza pecuniária, isto é, pagar um tributo; ou uma obrigação acessória, que é um dever administrativo. Por exemplo: emitir notas fiscais, escriturar livros fiscais, fazer inscrição no CNPJ, manter e conservar livros e documentos, prestar declarações em formulários próprios etc. (Fabretti, 2007).

Alguns pensadores da ciência contábil indicam que o principal objetivo da contabilidade é fornecer informações estruturadas através de informes contábeis de qualidade e que permitam ao usuário tomar decisões gerenciais. No entanto, penso que este conceito incompleto, levando em conta que os informes gerados pelo profissional contábil serão apenas uma forma de fornecer os dados necessários para que o usuário, seja qual for seu objetivo, tome a melhor decisão possível.

Assim, o objetivo central da contabilidade precisa ser a plena satisfação das necessidades de cada grupo principal de usuários, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras. Em ambas as avaliações, todavia, as demonstrações contábeis constituirão elemento necessário, mas não suficiente.

Os objetivos da Contabilidade, portanto, devem ser aderentes àquilo que o usuário considera como elementos importantes para seu processo decisório. Não terá qualquer sentido ou razão se a contabilidade for uma disciplina "neutra", que se contente apenas em perseguir sem questionar uma verdade literal. (LUNELLI, 2014)

CAPÍTULO 2 - SOBRE OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

2.1 Aspectos Gerais do Direito Penal

Para compreender melhor a questão penal dos crimes contra a ordem tributária, se faz necessário passar pelas regras gerais do direito penal, e para tanto Roberto Bitencourt, traz um conceito sobre o assunto, que diz que o direito penal apresenta-se como um conjunto de normas jurídicas que tem por objetivos a determinação de infrações de natureza penal e suas sanções correspondentes – penas e medidas de segurança. (2008, pag. 45).

Bitencourt explica ainda que o direito penal regula as relações dos indivíduos em sociedade e as relações destes com a mesma sociedade. Os bens protegidos pelo direito penal não interessam para o individuo e sim a coletividade como um todo.

Já para Baliseu Garcia (2008, pag. 134), o direito penal é o conjunto de normas jurídicas que o Estado estabelece para combater o crime, ou seja, utiliza-se das penas e medidas de segurança para garantir a ordem pública.

Ainda sobre esse aspecto, Frederico Marques (2009, pag. 75), entende que o direito penal é o conjunto de normas que ligam o crime, como fato, a pena como consequência, que disciplina as relações daí derivadas, com o intuito de estabelecer a aplicabilidade de medidas de segurança e a tutela do direito de liberdade em face do poder de punir do Estado.

Outro conceito trazido pela doutrina é o de Eugênio Raúl Zaffaroni, que diz o seguinte:

Direito Penal é o conjunto de normas e disposições jurídicas que regulam o exercício do poder sancionador e preventivo do Estado, estabelecendo o conceito do crime como pressuposto da ação estatal, assim como a responsabilidade do sujeito ativo, e associando à infração da norma uma pena finalista ou uma medida de segurança. (ZAFFARONI, 2011, pag. 105)

Como se nota, são vários os conceitos trazidos pela doutrina, que na sua totalidade tratam do mesmo assunto, ligando o fato criminoso às suas devidas penas e sempre com a intervenção do Estado.

2.1.2 O Estado e o Dever de Punir

Nos crimes contra a ordem tributária a decisão de reprimi-los mais severamente é do Estado. Para assegurar o cumprimento da obrigação tributária é fundamental que o Estado

aplique de forma efetiva o Direito Penal, não apenas com intuito arrecadatário, mas também tentando igualar o valor de todos os cidadãos, que é preceito constitucional. Daí a adoção de política legislativa no sentido de trazer tais condutas para o campo de incidência de norma penal. O intuito é, evidentemente, emprestar força de persuasão à atividade tributante do Estado, uma vez que o dano social provocado pelos crimes tributários não pode ser subestimado, pois o custo econômico de um destes delitos pode ser maior que o de todos os furtos e roubos cometidos durante um ano no país.

Analisando o art. 1º da Lei n.º 8.137/90, temos que saber se os tipos inerentes ao mesmo são crimes materiais ou formais. É o que se passa a demonstrar:

Art. 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, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
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.
Parágrafo 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. (BRASIL, 1990)

O que se nota é uma frontal divergência entre a doutrina dominante e a jurisprudência, no que concerne à classificação dos tipos de sonegação fiscal entre crimes de mera conduta ou puramente formais.

O entendimento era pacífico no sentido de que os tipos de sonegação fiscal eram de mera conduta ou puramente formais. Desta forma, não era admitida a forma tentada.

Diante da supressão ou redução do tributo, foram criados tipos penais de resultado, ou seja, sem a real lesão ao Fisco, o crime não se consuma.

Assim sendo, exigia-se a configuração do injusto penal (fato típico e ilícito), que, no respectivo caso, era o fim específico de eximir-se do pagamento de tributos.

2.1.3 Tipo Penal

Na sociedade, para obter uma boa convivência se faz necessário algumas regras, que em geral devem ser estabelecidas de acordo com determinados tipos de comportamentos, ou seja, a ação do sujeito é que vai determinar qual tipo de punição deverá ser aplicada caso não cumpra essas regras, para tanto é preciso da lei penal para impor de forma clara as sanções adequadas para cada caso.

Nesse sentido Bitencourt traz uma definição de tipo penal, que diz assim:

Tipo é o conjunto de elementos do fato punível descrito na lei penal. O tipo exerce uma função limitadora e individualizadora das condutas humanas penalmente relevantes. É uma construção que surge da imaginação do legislador, que descreve legalmente as ações que considera, em tese, delitivas. Tipo é um modelo abstrato que descreve um comportamento proibido. Cada tipo possui características e elementos próprios que os distinguem uns dos outros, tornando-os todos especiais, no sentido de serem inconfundíveis, inadmitindo-se a adequação de uma conduta que não lhes corresponda perfeitamente. Cada tipo desempenha uma função particular, e a ausência de um tipo não pode ser suprida por analogia ou interpretação extensiva. (Bitencourt, 2008, pag. 112)

Para complementar essa definição, Mirabete (1994, pag. 38), nos ensina que a lei deve especificar exatamente a matéria de suas proibições; ou seja, quais são os fatos que são proibidos sob a ameaça de sanção penal caracterizando crime, o que é realizado através dos tipos penais.

O tipo penal pode ser dividido em dois, sendo:

a) tipo objetivo – que é compreendido como a exteriorização da vontade, que concretiza o tipo subjetivo, ou seja, são elementos que existem concretamente e seu significado não exige juízo de valor;

b) tipo subjetivo – que está abrangido no conteúdo da vontade do autor da infração.

2.1.4 Culpabilidade

A culpabilidade é o que liga o crime à pessoa, estabelecendo a relação entre a vontade do agente e o objeto da conduta ilícita.

Pode-se dizer que a culpabilidade é o que vai fundamentar o castigo estatal, ou seja, uma justificativa mais clara possível do porquê e para quê da pena. Sendo assim, é importante ressaltar, que a moderna dogmática da culpabilidade procura critérios para precisar o conceito

de poder geral para os fins da pena.

No entendimento de Marques (2009, pag. 78), dolo e culpa são formas de que se reveste o liame psicológico entre o agente típico e ilícito.

Sendo assim, o que se pode concluir a partir dos conceitos aqui mencionados é que a culpabilidade define exatamente até que ponto a conduta do agente pode ensejar na ocorrência de crime.

2.1.5 O Ilícito e a Sanção

No que se refere à sanção, segundo a teoria pura do direito, a sanção é simplesmente a consequência do ilícito e não se pode dizer que este seja algo contrário ao direito, porque é pressuposto deste. Nem o ilícito pode ser tido contrário à moral.

As sanções podem ser classificadas em diferentes espécies, como executórias, indenizatórias e punitivas.

No caso das executórias, podemos dizer que são aquelas que se destinam a compelir o inadimplente para que cumpra o dever jurídico a cujo descumprimento corresponde, essas são geralmente utilizadas no campo denominado cível, em regra é patrimonial. Tem por finalidade o cumprimento do dever jurídico e consubstanciam o instrumento jurídico para o uso da força com essa finalidade.

As indenizatórias são aquelas que correspondem à reparação do dano resultante de ilícito a que correspondem. Também se encontram no campo cível e são em regra patrimoniais. Tem dupla finalidade, pois ao mesmo tempo em que propiciam a restauração do patrimônio lesionado, de certa forma castigam o responsável pelo dano.

Finalmente, as punitivas, consistem em sanções que visam apenas reprimir a prática do ilícito a que correspondem, mas não são exclusivas do Direito Penal. Existem em outras áreas do Direito também, em especial no Direito Administrativo. As punitivas tem a finalidade essencial de castigar o responsável pelo ilícito ao qual correspondem e se revela de forma mais clara nas sanções punitivas não patrimoniais, onde alcançam de forma direta.

Vale lembrar aqui que sanção e pena, embora utilizadas por muitas vezes como sinônimas, tem significados diferentes, a saber, que sanção é gênero, enquanto que pena é uma espécie de sanção, denominada também como sanção punitiva.

O crime e a sanção penal caminham juntos, muito embora não deva ser confundidos. A sanção é sempre uma consequência do ilícito, mas o ilícito não pode se confundir com

crime. Este é uma espécie daquele. Para que uma conduta configure crime, precisa ser, além de ilícita, uma conduta típica, e aqui vale dizer que a conduta se enquadre precisamente na descrição de um tipo penal.

Conforme explica o saudosíssimo professor de direito penal Julio Fabbrini Mirabete, o qual que tive a honra de conhecer numa palestra na Fundação Eurípedes Soares da Rocha em meados de 2001, que o crime é consequência do caráter dogmático do direito penal e seu conceito é essencialmente jurídico. Para ele o crime sob o aspecto formal, significa:

Crime é o fato humano contrário à Lei (Carmignani). “Crime é qualquer ação legalmente punível.” “Crime é toda ação ou omissão proibida pela lei sob pena de ameaça de pena.” “Crime é uma conduta (ação ou omissão) contrária ao Direito, a que a lei atribui uma pena. (MIRABETE; 1994 p. 91).

Pois bem, essas definições alcançam apenas um dos aspectos do fenômeno criminal, o mais aparente, que é a contradição do fato a uma norma de direito, ou seja, a sua ilegalidade como fato contrário à norma penal. Não penetram, contudo, em sua essência, em seu conteúdo, ou seja, em sua “matéria”.

Para falarmos de crimes contra a ordem tributária, precisamos compreender melhor o que de fato é tributo e onde eles incidem. E para esclarecer sobre a matéria, buscamos uma breve definição de tributo, extraído da doutrina de Maximilianus, no seu resumo de direito tributário, conforme já tratado em capítulo anterior, que assim expõe:

Tributo é uma prestação pecuniária compulsória, que não constitui sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, L 5.172/66, art. 3º).
Caracteriza-se o tributo pela compulsoriedade, pelo pagamento em dinheiro ou valor equivalente, pelo seu caráter não punitivo, pela previsão legal e pela sua cobrança vinculada, sem margem de discricionariedade.
Qualifica-se cada tributo pelo fato que lhe dá origem (fato gerador), e não pela sua destinação ou pelos nomes eventualmente adotados pela lei (CTN, art. 4º). (MAXIMILIANUS; 2000, p. 27).

Os tributos podem ser divididos em impostos, taxas e contribuições de melhoria, e devem também ser considerados tributos os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais.

No plano da responsabilidade, existe um grave inconveniente da criminalização de certas condutas. Enquanto a responsabilidade civil e administrativa, inclusive tributária, em princípio independe de elementos subjetivos e por isto pode ser atribuída tanto às pessoas físicas, ou naturais, como às pessoas jurídicas, a responsabilidade penal depende, sempre, do elemento subjetivo e por isto mesmo só pode ser atribuído às pessoas naturais.

Sendo assim, a criminalização de certos ilícitos que ocorrem no âmbito das empresas tem provocado situações nas quais princípios e normas do direito penal, relativos à responsabilidade, são violados a pretexto de que se viabilizar a sanção penal.

Desta feita, não se pode admitir, portanto, que a sanção penal seja aplicada com fundamento na responsabilidade objetiva, pois estaria violando o princípio fundamental do Direito Penal em um Estado Democrático de Direito, onde não pode haver pena sem culpabilidade. Nem pode admitir a atribuição de responsabilidade penal à pessoa jurídica, pois estaria se fazendo inútil a criminalização.

2.2 Definição de Crimes Contra a Ordem Tributária

Os crimes contra a ordem tributária são aqueles em que o contribuinte vale-se de procedimentos para omitir-se de imposto devido.

A lei penal tributária nº 8.137/1990, dispõe no seu art. 1º que todo aquele que reduzir ou suprimir o tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, incorre no crime contra a ordem tributária, mas é preciso observar algumas condutas para sua caracterização, e são elas: I) omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II) fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; 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 à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

No primeiro inciso, por exemplo, para a configuração do crime é necessário que aja uma ação física, que no caso seria a “supressão” ou “redução” de tributo ou contribuição de qualquer acessório. A ação física para a configuração do delito neste caso seria a “omissão de informação” ou a “prestação falsa da declaração às autoridades fazendárias”. De ambas as maneiras, omitindo declaração ou prestando declaração falsa à autoridade fazendária, o sujeito passivo da obrigação tributária impede ou inviabiliza a constituição regular de crédito tributário.

Já no inciso segundo, a conduta típica consiste em “fraudar a fiscalização tributária”, mediante a inserção de “elementos inexatos”, ou “omitindo operação de qualquer natureza,

em documentos ou livros exigidos pela lei fiscal”. Aqui, são duas as situações a serem consideradas pela fraude. Na primeira, temos uma conduta comissiva que se materializa, mediante a inserção pelo sujeito passivo da obrigação tributária de elementos inexatos, nos documentos ou livros exigidos pela lei fiscal; na segunda, a conduta é comissiva, onde o sujeito passivo da obrigação tributária deixa de registrar operação de qualquer natureza em seus livros ou documentos fiscais.

Em ambas as situações há necessidade de se verificar, primeiro, quais são os livros e documentos que as leis fiscais exigem do contribuinte e, segundo, se o sujeito passivo da obrigação tributária praticou fraude com a finalidade de suprimir ou reduzir o montante do tributo devido aos cofres públicos, pois se os livros e documentos não forem exigidos pela legislação tributária, ou se a fraude não foi cometida com a finalidade de suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social, poderá haver um delito de outra natureza, mas não um crime contra a ordem tributária.

Entretanto, se faz necessário fazer uma ponderação acerca da configuração desse crime, onde se indaga se é possível à caracterização de ilícito penal de natureza tributária sem conclusão de processo administrativo fiscal respectivo.

Ives Gandra da Silva Martins sustenta, com muita propriedade, que só pode compreender a autonomia da ação penal quando ficar comprovado o ilícito tributário.

Portanto, conclui-se que para a caracterização do ilícito penal é necessário o esgotamento na via administrativa do processo onde se originou, e, tão somente em caso de evidente comprovação do crime, partir para esfera criminal.

2.3 Dos crimes Tributários

2.3.1 Sonegação Fiscal

Sonegação fiscal é um ato voluntário, onde o contribuinte busca omitir-se do imposto devido. É considerada uma fraude contra o fisco, o agente utiliza-se de procedimentos para burlar diretamente a lei fiscal ou o regulamento fiscal, e, o flagrante ocorre pela ação do contribuinte em se opor conscientemente à lei.

Um exemplo desse crime e muito praticado pelos comerciantes é quando o contribuinte no momento de lançar a venda na nota fiscal coloca um valor na primeira via que se destina à circulação da mercadoria ou comprovação do serviço prestado e outro na via

correspondente ao fisco, chamada de nota “espelhada” ou “calçada”. Essa prática é utilizada para livrar-se da obrigação tributária.

A Lei nº 4.729/65, que define o crime de sonegação fiscal, inovou no nosso Direito Penal, trazendo figura jurídica até então incriminada.

Os atos criminosos são aqueles praticados pelo próprio beneficiário do tributo. Conseqüentemente, não basta a declaração falsa do contribuinte, nem sua omissão, no todo ou em parte, das informações que deva prestar aos agentes fiscais. É preciso que haja intensão dolosa. Sem a intenção, elemento subjetivo, não há crime de sonegação fiscal.

Se os atos criminosos são praticados pelo beneficiário do tributo, é evidente que, quando praticados por terceiros, não ficam sujeitos à ação penal. Apenas respondem na esfera fiscal e administrativa, salvo se houver co-autoria. Assim, não pode aquele que praticou o ato sem dolo responder pelo crime.

Diversas foram as Leis que buscaram impedir a sonegação. No entanto, o decreto nº 960/1.938 atribuiu ao crédito fiscal uma presunção de liquidez e certeza que pode ser destruída por prova em contrário (art. 16 e 21). Entretanto, só poderá sofrer a penalidade o devedor que não tiver mais recurso no Poder Judiciário. Podendo, transacionar antes com o Fisco.

Assim, a jurisprudência consagra que poderá transigir com as repartições públicas, não sendo considerados devedores remissos nos termos da Lei nº 5/37, aqueles que, executados, tenham oferecido bens a penhora, ou tenham depositado em Juízo a importância do débito, ou ainda, provar não ter contra eles ajuizada cobrança executiva.

Posteriormente o Congresso Nacional votou a Lei nº 4.357/64, que inscreveu, entre as penalidades de devedores de impostos federais, a figura do crime de apropriação indébita, o qual considera crime o não recolhimento, dentro do prazo de noventa dias, do término do prazo legal. Esse tema, porém, será tratado a seguir.

Carlos Vaz, (1987, pag. 59), explica que a sonegação só ocorre em relação a fato gerador já realizado. Sonegar é fazer com que a autoridade fazendária (fisco) não tome conhecimento da realização do fato gerador - que é a hipótese legal de incidência - da sua natureza ou circunstâncias materiais ou, ainda, das condições pessoais do contribuinte que possam afetar a obrigação principal ou crédito tributários correspondentes (como no caso de sinais exteriores de riqueza por renda consumida ou auferida). Vale dizer, a sonegação só ocorre em relação a fato gerador já realizado, in concreto.

A Lei nº 8.137/90, no seu art. 1º e 2º expõe que comete crime de sonegação, quando praticados por particulares, como se verifica in verbis:

Art. 1º - Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas (sonegação ou fraude - acrescentamos):

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

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documentos ou livro exigido pela lei fiscal;

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 3 (três) a 5 (cinco) anos e multa.

Parágrafo 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 (sonegação, fraude e apropriação indébita tributária - acrescentamos):

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 tributos;

II - 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;

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. (BRASIL, 1990)

Como se verifica, são várias as situações em que a lei prevê crimes contra a ordem tributária. A sonegação fiscal antes da promulgação desta referida lei era punida apenas por via de processo administrativo. Entretanto, a lei de sonegação fiscal introduziu três importantes inovações no nosso Direito Tributário.

A primeira, de caráter estritamente tributário, que é o lançamento “ex officio”, com base nos sinais exteriores de riqueza, para fins de imposto sobre a renda.

A segunda inovação é de natureza penal, que é a que se estende a atos de comércio, guarda ou depósito (ostensivos ou clandestinos) de mercadorias fraudulentamente importadas ou introduzidas no País por meio de contrabando ou descaminho.

E por fim, a terceira inovação é de caráter tributário-penal, onde a lei abre novos caminhos ao Direito Penal Tributário, transferindo os delitos fiscais e suas sanções para a esfera judiciária. Assim, as normas do Direito Tributário constituídas por sanções fiscais, financeiras e administrativas passam a ser tratadas como delitos tributários, sendo de competência do Poder Judiciário a aplicação das penas, que vão desde a multa até sanções corporais.

2.3.2 Apropriação Indébita Previdenciária

O Código Penal consagra em seu artigo 168-A esse tipo penal, quando prevê que incorre neste crime aquele que deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional, vejamos:

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

Pena – reclusão, de dois a cinco anos, e multa.

§ 1º. Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

II - recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;

III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

§ 2º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

§ 3º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:

I - tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou

II - o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais. (BRASIL, 1940)

Todavia, Delmanto explica sobre a inconstitucionalidade do §2º do art. 168-A em face do art. 337-A, §1º, e diz que enquanto este primeiro exige para a extinção da punibilidade, que o agente declare, confesse e efetue o pagamento, o novo art. 337-A, §1º, ao tratar do delito de sonegação de contribuição previdenciária, no mínimo de igual gravidade, posto que punido com as mesmas penas do art. 168-A (reclusão de dois a cinco anos, a

multa), exige tão-somente que o agente declare e confesse a dívida. Diante dessa constatação, Heloísa Estellita Salomão entende que o §2º deste art. 168-A é inconstitucional, “já que o tratamento desigual afronta o princípio de isonomia” (Delmanto, 2002; pp. 387-8).

Com o advento da Lei 9.983/00, que revogou expressamente o art. 95 da Lei 8.212/91 e criou novos tipos penais sobre a matéria (arts. 168-A e 337-A do CP), a jurisprudência se posicionou e tem decidido quanto ao *abolitio criminis*, que houve a extinção da punibilidade, pois, evidentemente, não há mais como aplicar os antigos dispositivos nem como fazer incidir sobre condutas anteriores os dispositivos da lei nova, sob pena de ofensa à garantia constitucional da irretroatividade. (TRF da 5ª R., 1 T., Ap. 002351/CE, rel. Castro Meira, j. 9.11.00, e Ap. 000297/CE, mesmo relator, j. 16.11.00, ambas por unanimidade); b. não houve *abolitio criminis*, constituindo o art. 168-A *lex mitior*, que deve retroagir (TRF da 4ª R., Ap. 3.757/PR, j. 28.11.00, DJU 3.1.01, p. 153); no mesmo sentido, entendendo que a conduta antes abrangida pelo art. 95, d, da Lei 8.212/91, encontra-se, agora, definida no §1º, I, do art. 168-A do CP, e que o objetivo do legislador ao promover as alterações, via art. 168-A do CP, foi de aperfeiçoar o tipo legal então existente, e não o de deixar de considerar como infração fato que anteriormente era penalmente punido (TRF da 1ª R., RCr 38.000.152.820, DJU 7.6.01, p. 174; CTest 38000213642, DJU 7.6.01, p. 177; RCr 38.000.500.000, DJU 23.4.01, p. 22).

Consigna Correa, na sua linha de raciocínio que o agente, “ao reter o dinheiro que pertence ao Poder Público, pratica inversão na sua posse, em verdadeira apropriação indébita. (CORREA, 1994; pag. 21).

Outro exemplo da dificuldade de se desvincular os institutos encontra-se nas palavras de Monteiro quando, sobre a Lei nº 8.137/90, afirma que:

A lei não visa punir mero atraso, mas a figura do não-recolhimento que, em tese, se assemelha à apropriação indébita, porque o agente cobrou e recebeu de terceiros e transformou o tributo ou a contribuição em coisa sua, invertendo a posse. (MONTEIRO, 1993, p. 176)

Contudo, necessária se faz a análise dos elementos constitutivos dos tipos em questão, para estabelecer as diferenças entre os institutos e evitar as generalizações, assim como a utilização de soluções próprias de cada qual aos demais, o que causa resultados conflitantes tanto no âmbito criminal quanto no tributário, assim como entre ambos reciprocamente.

Nesse sentido, vejamos o que consagra as jurisprudências:

(TRF5-014883) PENAL. PROCESSUAL PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. ART. 168-A DO CPB. SENTENÇA ABSOLUTÓRIA. APELAÇÃO DO MINISTÉRIO PÚBLICO. AUSÊNCIA DE DOLO. RECURSO IMPROVIDO. 1. Não há que se falar em manobra para iludir o Fisco. Elementos colhidos no decorrer do processo que demonstram o interesse do acusado em realizar o pagamento das contribuições previdenciárias, o que prejudica a configuração do próprio dolo genérico. 2. Apelação do MPF a que se nega provimento. Manutenção da decisão prolatada na Primeira Instância. (Apelação Criminal nº 5196/PB (2003.82.00.007783-4), 2ª Turma do TRF da 5ª Região, Rel. Luiz Alberto Gurgel de Faria. j. 12.02.2008, maioria, DJU 27.08.2008, p. 174).

(TRF5-014881) PENAL E PROCESSUAL PENAL. OMISSÃO NO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DOLO GENÉRICO. DIFICULDADES FINANCEIRAS. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. EXCLUSÃO. 1. A omissão no recolhimento das contribuições previdenciárias descontadas dos salários dos empregados, prevista no art. 168-A, parágrafo 1º, I, do CP, constitui crime omissivo próprio, que se perfaz com a simples conduta negativa do sujeito, com o não fazer o que a lei determina. 2. Hipótese em que restou comprovada a retenção dos encargos sociais dos salários dos empregados, sem o posterior repasse à Entidade Previdenciária. 3. Havendo prova de que a empresa se encontrava em sérias dificuldades financeiras, de modo que os seus dirigentes, condicionados a utilizar os poucos recursos para atender as necessidades mais prementes, não tiveram condições de efetuar o recolhimento do tributo, configura-se uma situação de inexigibilidade de conduta diversa, como causa suprallegal de exclusão de culpabilidade. 4. Apelação improvida. (Apelação Criminal nº 5891/PB (2005.82.00.014710-9), 2ª Turma do TRF da 5ª Região, Rel. Edílson Nobre. j. 30.09.2008, unânime, DJU 15.10.2008, p. 206).

Ademais, atualmente, está em vigor a Lei 10.684/2003 que alterou a legislação sobre o Refis, ampliando a proteção legal em seu art. 9º, onde abrangeu, primeiramente, na suspensão da pretensão punitiva não apenas os arts. 1º e 2º da Lei 8.137/1990, mas também os crimes previstos nos arts. 168-A (Apropriação Indébita Previdenciária) e 337-A (Sonegação de Contribuição Previdenciária) do Código Penal.

Portanto, o que deve ser considerado aqui é o aspecto doloso do empresário, caso tenha comprovada justa causa do não cumprimento das obrigações em razão da insuficiência financeira, não deve o contribuinte ser encarado como um criminoso, pois como se não bastasse o insucesso e dissabor sofrido por ele por não conseguir honrar com seus compromissos, seja com fornecedor, com as instituições financeiras, com empregados, ainda responde pelo crime tributário.

2.4 Extinção da Punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária

A extinção da punibilidade pode ser aplicada em várias ocasiões, como na inimputabilidade, na imputabilidade, no erro de tipo, entre outras, mas o que interessa abordar neste trabalho é a extinção da punibilidade nos crimes tributários.

Não parece muito razoável que uma empresa seja punida criminalmente pelo não pagamento de um tributo, ainda mais quando corroborou diretamente para essa situação, ou seja, com dolo. Quando o empresário constitui uma empresa a principal função é fixar no mercado para poder se manter, e, indiretamente gerar novos empregos, aquecendo a economia do país, de modo a garantir o equilíbrio social e financeiro entre a sociedade e o estado. Porém, nem sempre a situação do empresário se mostra tão favorável, haja vista a quantidade absurda de taxas, impostos e contribuições ao qual está vinculado.

Nesse sentido, Bitencourt nos explica que em caso fortuito ou força maior, ocorre a extinção da punibilidade, senão vejamos:

O caso fortuito e a força maior constituem marcos negativos delimitadores da responsabilidade penal objetiva. Na hipótese de força maior a punibilidade de um fato típico é afastada diante da impossibilidade de evitar-se o resultado danoso, embora previsível. Na hipótese de caso fortuito, o fundamento da imputabilidade reside da imprevisibilidade do resultado, embora estável, que é o mínimo exigível para configurar a culpa consciente. Enfim, a força maior caracteriza-se pela inevitabilidade (embora previsível) e o caso fortuito, pela imprevisibilidade (embora evitável) do resultado danoso. (BITENCOURT, 2011, p. 436)

Portanto, a punibilidade extingue-se quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.

Como se vê, a norma não contém vantagem para o contribuinte. Na representação, nos casos “ex officio”, o processo fiscal poderá ser iniciado sem o conhecimento do contribuinte, o que é comum, uma vez que as leis tributárias não exigem. Não é justo exigir que o contribuinte vá saber de uma situação perante o fisco. Tal exigência é absurda. Se ignora o débito, se não tem conhecimento do início do processo, seria ridículo, até, comparecer perante o fisco, para saber sua situação fiscal.

O mais lógico e mais justo, seria adotar a forma processual. Por tributo devido, entende-se todo o previsto na lei vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador.

O recolhimento não pode ser obrigatório. É ato espontâneo do agente. É ato revelador do propósito do contribuinte, de anular, espontaneamente, as consequências

prejudiciais, merecendo o seu ato de isenção de penalidade.

A lei fala em tributo devido, na esfera administrativa. Pode o contribuinte entender que o tributo não é exigível, e no caso contraria o Fisco. Só depois de definitivamente apurado o tributo, só depois de apurado o débito, ciente pessoalmente o contribuinte, será iniciada a ação fiscal própria. Assim, haverá igualdade legal para todos.

A extinção da pena abrange tanto os primários, como os não primários. Além da extinção das penas prevista nas leis fiscais, há as causas previstas pelo Código penal, no artigo 108.

Algumas dessas causas são comuns à ação e à condenação, como a morte do agente, a anistia, a prescrição. Outra é peculiar à condenação, como a reabilitação.

No prazo estabelecido, o governo não pode instaurar processos de lançamentos “ex officio”, por inexatidão ou falta de declaração de rendimentos, não pode proceder a lançamentos para cobrança de impostos ou adicionais, nem exigir comprovação de origens de valores, bens ou depósitos, nem aplicar penalidades de qualquer natureza.

Aos sonegadores condenados que estejam cumprindo pena, o Código Penal prevê a graça e o indulto. A retroatividade da lei e a prescrição são causas de extinção da punibilidade, pondo fim à ação ou à pena. A reabilitação é direito do condenado que já cumpriu a pena corporal.

O ressarcimento do dano é causa extintiva da pena, no crime de peculato culposo, e é previsto na lei de sonegação fiscal. Quanto à extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, trazia o artigo 14 da Lei n.º 8.137/90, que o pagamento do débito tributário realizado antes do recebimento da denúncia era causa excludente da punibilidade, sendo assim, revogado pelo art. 98 da Lei n.º 8.383/91. Contudo, o art. 34 da Lei n.º 9.249/95, voltou a admitir a referida extinção da punibilidade.

Nesse sentido, nota-se que, o autor do delito dessa natureza poderia ter extinguido a sua punibilidade, desde que pagasse o débito tributário até o recebimento da denúncia.

A partir da promulgação da Lei n.º 10.684 de 30 de maio de 2003, a extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal ganhou nova aplicação. O dispositivo trouxe o artigo 9º, que expõe:

Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.
§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios. (BRASIL, 2003)

Destaca-se que o dispositivo legal acima mencionado não faz nenhuma menção ao recebimento da denúncia, silenciando, assim, quanto ao momento processual em que o pagamento integral do débito pode ser feito, com a consequência extinção da punibilidade.

A Constituição Federal garante a todos o contraditório e a ampla defesa não somente no âmbito judicial, mas também no administrativo (art. 5º, LV), bem como ninguém será privado da sua liberdade sem o devido processo legal. Tal princípio também é assegurado ao contribuinte quando da discussão do débito tributário perante a Administração Fazendária competente.

Assim, o egrégio Tribunal Regional Federal (TRF) já firmou posição ao decidir:

Crimes contra a ordem tributária. Parcelamento. Suspensão da pretensão punitiva do Estado. 1. Dispõe o art. 9º da Lei 10.684, de 30.05.2003, que 'É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime do parcelamento'. 2. O benefício está ligado somente à obtenção do parcelamento, independentemente de ser ele anterior ou posterior ao recebimento da denúncia, diferentemente do que dispunha a Lei nº 9.964, de 10.04.2000 (art. 15), que instituiu o Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, bastando apenas que a parte interessada faça prova inequívoca da adesão ao Programa de Parcelamento Especial, isto é, da sua regularidade fiscal, o que não ocorre na espécie. 3. Denegação da ordem de habeas corpus (TRF, 1ª Região, 3ª T., HC. 01000392813/AC, rel. Des. Federal Olindo Menezes, DJU de 06.08.2004, p. 43).

Desta feita, a existência da teoria da independência das instâncias não deve prosperar ao que concerne os delitos penal tributários, eis que faz-se necessário o prévio exaurimento da via administrativa para que o dominus litis detenha legitimidade ao oferecer a sua inicial acusatória, caso contrário se estaria admitindo persecução criminal sem a devida justa causa para que haja o curso da ação penal.

2.5 Inexigibilidade de Conduta Diversa

A fim de se evitar possível má interpretação do que aqui se defende, de já se afirma que a inexigibilidade de conduta diversa, como causa supralegal de exclusão da culpabilidade, é de melhor aplicação, quando se refere aos crimes contra a ordem tributária, nos casos do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, e do art. 168-A, caput, do Código Penal, ou seja, nas hipóteses em que não ocorra falsificação ou fraude, porém não deve ser de plano afastada nas duas últimas hipóteses mencionadas. (2014, Veloso).

É que os dispositivos do art. 1º, os demais itens do art. 2º e o art. 3º da Lei 8.137/90 e o art. 337-A do Código Penal não se referem ao inadimplemento dos tributos e contribuições sociais, mas às condutas de falsificação e fraude contra o fisco, mediante a utilização de artifício e ardil, o que denota uma prévia e deliberada intenção de ludibriar a fiscalização tributária e previdenciária.

Para Veloso, partindo-se da premissa de que a inexigibilidade de conduta diversa é mais bem aplicada nos casos de omissão de recolhimento de tributos, constata-se que grande parte das vezes resulta da situação da economia nacional, mormente na época atual de globalização, na qual a queda das ações da Bolsa de Pequim ou Jacarta afeta imediatamente todo o mercado mundial.

Nessa situação de pouca liquidez, os empresários – industriais, comerciantes e profissionais liberais – não possuem outra opção senão a de deixar de recolher as contribuições e os tributos para pagar aos empregados e as obrigações de empréstimos com instituições financeiras, a fim de garantir a sobrevivência da empresa. Acontece uma situação extraordinária de motivação, a impossibilidade de recolher os tributos em detrimento da sobrevivência do negócio, na qual se encontra fortemente diminuída a capacidade de atuar conforme a norma tributária. (2014, Veloso).

Segundo Dobrowolski, não haveria, nessas circunstâncias, razoabilidade em agir de outro modo. A ordem jurídica não obrigaria o empresário a paralisar o seu negócio, deixando de pagar o salário aos empregados e os créditos aos fornecedores, para satisfazer os débitos de natureza fiscal e previdenciária, pois a ordem jurídica não determina a contratação de empréstimos bancários, para pagamento das obrigações tributárias, seja pela dificuldade de obtê-los em momento crítico seja pela extorsão dos juros bancários praticados no país.

Explica Veloso, que vislumbra-se, nesse caso, a presença da inexigibilidade de conduta diversa como causa supralegal de exclusão da culpabilidade. Conforme acentua Dias,

sobre uma personalidade responsável poderá incidir uma sensível desconformação entre a censurabilidade externa objetiva do fato e a essência fundamental do que constitui sua dirigibilidade normativa, em virtude de fatores externos que não censuram a conduta, mas impuseram-lhe um desvio no cumprimento normal de suas intenções, portanto, estaria excluída a culpa ante a presença da inexigibilidade.

A circunstância concomitante da ausência de liquidez suficiente, presente no fato concreto, impele o sujeito a agir em desacordo com a norma, que lhe manda recolher o tributo. Em razão das dificuldades financeiras da empresa, ele se vê compelido a optar pelo pagamento da folha de salários e dos fornecedores, em detrimento do recolhimento das obrigações tributárias, aí incluídas as contribuições previdenciárias. (2014, Veloso).

Ainda afirma Veloso, que é possível que essa situação se enquadraria na inexigibilidade de conduta diversa porque o Direito protege valores e, em consequência, os impõe, mas, diante de determinados eventos concretos, torna-se compreensível a opção adotada pelo agente, considerando, excepcionalmente, que naquelas circunstâncias não se poderia exigir um comportamento de acordo com o dever-ser normativo (injusto) ou reconhece que o ato se deu em virtude de circunstâncias imperiosas que provocaram um desvalor da personalidade ética do agente (culpabilidade) não reprovável a ponto de justificar a necessidade de uma sanção.

Não se trata, pura e simplesmente, do reconhecimento de uma condição psicológica do sujeito. Na verdade, essa avaliação psicológica do agente somente é feita se primeiramente estiver constatada a presença das circunstâncias objetivas, ou seja, os pressupostos de fato que permitam a análise da existência da inexigibilidade da conduta diversa. Como bem defendeu Dias, o agente praticou um ato desvalioso em decorrência de circunstâncias imperiosas que lhe desviaram momentaneamente a conduta do comando da norma. (2014, Veloso).

Jakobs, defende que são necessários, para caracterizar a causa supralegal de exclusão da culpabilidade na modalidade de inexigibilidade de conduta diversa, os seguintes requisitos: 1) deve existir uma situação de conflito; 2) que faça surgir o fato valorado objetivamente como solução adequada; 3) sem que o agente ou o terceiro beneficiado sejam responsáveis pela situação de conflito.

A partir dessa ideia, analisando a aplicação da inexigibilidade de conduta diversa nos crimes contra a ordem tributária, é possível afirmar que: 1) somente há uma situação de conflito quando está provado que a saúde financeira da empresa é precária ao ponto de encontrar-se em estágio de falência ou pré-falência; 2) que a opção feita tenha sido efetivamente no sentido de preservação da empresa e não para lazer ou aumento de

patrimônio dos sócios; 3) que a precariedade dos recursos seja motivada pela situação econômica geral ou por fato estranho à responsabilidade dos sócios e não por gastos perdulários e má administração. (2014, Veloso).

Um caso paradigmático da não possibilidade de aplicação da inexigibilidade de conduta diversa foi o julgado pela Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, no dia 12 de setembro de 2006, sob o número 2004.83.00.021320-7. Na ementa consta que a empresa possuía em conta corrente valor que excedia ao valor do débito e detinha patrimônio mais de dez vezes superior ao valor devido à previdência, conforme se verifica abaixo:

PENAL E PROCESSUAL PENAL. APELAÇÃO CRIMINAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. MATERIALIDADE E AUTORIA INCONTESTES. CAUSA EXCLUDENTE DE CULPABILIDADE. DIFICULDADES FINANCEIRAS QUE NÃO GUARDAM NEXO CAUSAL COM O DESCUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS. DISPONIBILIDADE FINANCEIRA E PATRIMONIAL. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA NÃO VERIFICADA. IMPROVIMENTO DA APELAÇÃO. A inexigibilidade de conduta diversa capaz de excluir a culpabilidade do agente, consubstanciada na impossibilidade de recolher aos cofres da previdência social os valores recolhidos dos salários dos empregados, não pode ser apenas alegada, necessário se faz produzir prova do que se afirma, já que a autoria e materialidade criminosas restaram indubitáveis. Constatado que a empresa do apelante dispunha em conta bancária valor que excede ao valor do débito previdenciário e, ainda, que o apelante possuía, durante o período do débito, patrimônio mais de dez vezes maior que o devido à previdência, não se sustenta a tese de dificuldades financeiras intransponíveis ou de empobrecimento do agente. Tratando-se de crime omissivo próprio, o dolo é genérico, caracterizando-se a omissão como ilícito penal e não civil. Apelação improvida. (ACR 2004.83.00.021320-7, Rel. Desembargador Federal Lázaro Guimarães, Rev. Margarida Cantarelli, Quarta Turma, TRF5, julgado em 12.09.2006, DJ 13.10.2006, p. 1116).

Nesse caso, faltou o primeiro requisito, de que somente há uma situação de conflito quando está provado que a saúde financeira da empresa é precária ao ponto de encontrar-se em estágio de falência ou pré-falência. Como ficou demonstrado nos autos tanto a empresa possuía numerário em conta corrente suficiente para pagar o devido como era detentora de patrimônio suficiente para garantir todo o débito. (2014, Veloso).

2.5.1 Aplicação da Inexigibilidade de Conduta no Caso Concreto

A inexigibilidade de conduta diversa como causa excludente da culpabilidade penal pode ser largamente aplicada. O Superior Tribunal de Justiça noticia Toledo, admitiu em tese, por sua 5ª Turma, a sua alegação, em crime de homicídio, veja abaixo a ementa:

PENAL E PROCESSUAL PENAL. - Inexigibilidade de outra conduta. Causa legal e supralegal de exclusão de culpabilidade, cuja admissibilidade no direito brasileiro já não pode ser negada. - Júri. Homicídio. Defesa alternativa baseada na alegação de não-exigibilidade de conduta diversa. Possibilidade, em tese, desde que se apresentem ao júri quesitos sobre fatos e circunstâncias, não sobre mero conceito jurídico. - Quesitos. Como devem ser formulados. Interpretação do art. 484, III, do CPP, a luz da reforma penal. Recurso especial conhecido e parcialmente provido para extirpar-se do acórdão a proibição de, em novo julgamento, questionar-se o júri sobre a causa de exclusão da culpabilidade em foco. (REsp 2492/RS, Rel. Ministro ASSIS TOLEDO, QUINTA TURMA, julgado em 23.05.1990, DJ 06.08.1990 p. 7347).

Há, por exemplo, a situação dos chamados “sacoleiros”, que, desempregados no Brasil, vêm-se premidos a comprar mercadorias no Paraguai e a aqui revendê-las. Discute-se, igualmente, a aplicação dessa excludente nos chamados crimes de não-recolhimento das contribuições previdenciárias na época própria, quando o agente opta por não fazê-lo para salvar da falência a empresa.

Os Tribunais Regionais Federais têm, em várias oportunidades, absolvido acusados de crimes contra a ordem tributária sob a tese da causa supralegal de exclusão da culpabilidade na modalidade de inexigibilidade de conduta diversa, dadas as circunstâncias.

PENAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. SÓCIO NÃO-DIRIGENTE DA EMPRESA. 1. o sócio não-dirigente da empresa, de cujo capital social participa com apenas 2% não pode ser responsabilizado penalmente pelo não-recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas dos empregados, máxime em 1990, quando houve o bloqueio dos ativos financeiros por força de ordem governamental, hipótese que guarda pertinência com causa supralegal da inexigibilidade de conduta diversa. 2. Apelação provida. (Apelação Criminal n. 0105454/96. Apelante: Justiça Pública. Apelados: Paulo Roberto Fusco e Ane Shirley Damasceno Fusco. Relator: Juiz Fernando Gonçalves. Brasília, 11 de junho de 1996. Diário da Justiça da União, Brasília, DF, p. 68489, 16 set. 1996c).

Caso interessante de aplicação da inexigibilidade de conduta diversa foi julgado definitivamente pela 4ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, em 9 de outubro de 2007, com número de origem 2003.38.00.028306-3/MG, cuja ementa segue abaixo transcrita:

PENAL. NÃO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEI Nº 8.212/91, ART. 95, ALÍNEA "D". LEI Nº. 9.983/2000. ART. 168-A, § 1º, INC. I, DO CÓDIGO PENAL. AUTORIA E MATERIALIDADE COMPROVADAS. DIFICULDADES FINANCEIRAS. ALEGAÇÃO DE INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. ACOLHIMENTO. 1. Constitui a infração descrita no art. 168-A do Código Penal, deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional. 2. O crime de apropriação indébita previdenciária, que é crime omissivo puro, não exige que da omissão resulte dano, bastando, para sua configuração, que o sujeito ativo deixe de repassar à Previdência Social a contribuição recolhida dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional. 3. Autoria e materialidade demonstradas. 4. Acolhimento da tese de inexigibilidade de conduta diversa, como causa supralegal de exclusão da culpabilidade, considerando que a conduta dos réus, apesar de típica, visto que se amolda à figura prevista no art. 168-A do Código Penal, e de não estar albergada por qualquer causa excludente de ilicitude, não é culpável, na medida em que não lhes era exigível portar-se de maneira diversa, em consonância com o ordenamento jurídico. 5. Apelação improvida. (ACR 2003.38.00.028306-3/MG, Rel. Desembargador Federal Hilton Queiroz, Quarta Turma, DJ de 30/10/2007, p. 78).

O processo tramitou, inicialmente pela 9ª Vara da Seção Judiciária de Minas Gerais, com sede em Belo Horizonte, a partir de uma denúncia ofertada pelo MPF contra Maria Helena Nunes Barbosa, Newton Santos Meireles e Ivanhoé Luiz Prado Júnior, sob a acusação da prática da infração ao art. 168-A, caput, do Código Penal, ao fundamento de que os réus, na condição de responsáveis pela gestão financeira da empresa Main Empreendimentos de Enfermagem Ltda, ter-se-iam apropriado indevidamente de valores oriundos de descontos legais, efetivados sobre o salário de seus empregados, e destinados à autarquia previdenciária.

Examinando a denúncia, decidiu o magistrado absolver o acusado Ivanhoé Luiz Prado Júnior com base no inc. IV do art. 386 do CPP, por não haver, nos autos, comprovação da autoria, uma vez que não praticava nenhum ato de gerência na administração financeira da empresa, o mesmo fazendo em relação à Maria Helena Nunes Barbosa e Newton Santos Meireles, estes em razão da circunstância exculpante de inexigibilidade de conduta diversa, com escora no inciso V do art. 386 do CPP.

Em seu recurso, pediu o MP a reforma da sentença, a fim de que os réus fossem condenados, sustentando que a apropriação indébita previdenciária foi cometida reiteradamente, durante vinte e seis meses, e que a dificuldade da empresa não poderia ser

arguida como justificativa para a retenção dos valores, pois esses pertenciam à terceira pessoa, no caso ao INSS. Argumentou ainda que os acusados utilizaram recursos públicos na manutenção da empresa, tornando a conduta injustificável.

Disse mais que ainda que as dificuldades financeiras estivessem definitivamente provadas nos autos, não haveria base jurídica para admiti-las como causa de justificação da conduta, por não se tratar de retenção de valores pertencentes à empresa, mas sim de terceiros, empregados e do Poder Público.

Por fim, a acusação se utilizou de um argumento de cunho sociológico, segundo o qual o crime previsto no art. 168-A do CP tem por objetivo inibir a omissão do recolhimento de contribuições previdenciárias, que financiam a Seguridade Social, atendendo a parcela mais humilde da população brasileira, o que tornaria o não recolhimento de tributos um dos crimes mais graves do ordenamento jurídico brasileiro.

A defesa alegou que a empresa era uma escola de enfermagem e os acusados eram empregados dela quando pertencia à Associação dos Amigos do Hospital Mário Pena, que lhes propôs a transferência da titularidade como quitação dos créditos trabalhistas, até porque não estaria havendo retorno financeiro à entidade mantenedora. Os acusados juntaram aos autos documentos fornecidos pelo SPC – Sistema de Proteção ao Crédito – dando conta do registro da inadimplência dos alunos no valor de R\$ 34.293,08, sendo que para corroborar tais alegações, foram ouvidas duas testemunhas, que confirmaram o fato.

Disse a defesa que, em razão do alto índice de inadimplência, os acusados passaram a atrasar os pagamentos, motivando o protesto de títulos e a propositura de diversas ações trabalhistas contra a empresa. Na tentativa, infrutífera, de regularizar a situação financeira da escola, os empresários fizeram empréstimos, venderam bens e tentaram reduzir os custos do negócio, até chegar ao ponto de se verem ameaçados de despejo dos imóveis alugados, por falta de pagamento.

A 4ª Turma do TRF da 1ª Região não reformou a sentença que absolveu os apelados, confirmando a tese adotada pelo juiz de primeira instância: presença de circunstância exculpante, na modalidade de inexigibilidade de conduta diversa, não obstante, demonstradas, nos autos do processo, a materialidade e a autoria delitiva. O Tribunal entendeu que a exigibilidade de conduta diversa, elemento da culpabilidade, tem por fundamento a possibilidade de punição somente às condutas que poderiam ter sido evitadas, de sorte que, nas circunstâncias do fato, o agente tenha a alternativa de realizar, em vez do comportamento criminoso, um que seja de acordo com o ordenamento jurídico.

No julgamento, ficou assentado que os acusados não seriam culpáveis, por inexigibilidade de conduta diversa, já que não havia possibilidade de se lhes exigir atitude diferente da que praticaram. Hilton Queiroz afirmou no seu voto, que considerando a situação injusta, em face de um caso concreto, de condenar-se unicamente porque o fato não foi previsto pelo legislador, surgiu a possibilidade de aplicação das causas supralegais de exclusão da culpabilidade, que não são previstas na legislação penal.

No caso analisado, a dificuldade financeira alegada pelos réus foi comprovada por documentos e testemunhas: contratos de locação das instalações físicas da empresa, protestos de títulos, ações trabalhistas movidas contra a empresa, lista de alunos inadimplentes da escola, etc. Diante das provas, o órgão julgador reconheceu que a conduta dos réus, apesar de típica, haja vista que se amolda à figura prevista no art. 168-A do CP, e de não albergada por qualquer causa excludente de ilicitude, não foi culpável, na medida em que, em consonância com o ordenamento jurídico, não lhes era exigível portar-se de maneira diversa da que o fizeram.

A inexigibilidade é uma causa geral de exclusão da culpabilidade aplicável àqueles fatos não abrangidos pelas causas de exculpação previstas na lei. Para isso, é preciso comprovar que, no caso concreto, o sujeito não pôde atuar conforme a norma, a fim de que seja eximido da responsabilidade penal, sem necessidade de uma previsão legal específica.

Não compondo as normas de Direito Penal tributário um conjunto de disposições independentes de tal forma que exijam um novo e isolado Direito Penal, com regras próprias, é de se concluir que as suas regras gerais aplicam-se àquele. Essa característica permite classificar o Direito Penal tributário como um ramo do Direito Penal ou, em outras palavras, como uma forma de Direito Penal especial. Assim, as normas gerais aplicam-se a ele, entre elas aquela a que se refere à culpabilidade e, em consequência, à inexigibilidade de conduta diversa.

A inexigibilidade de conduta diversa se faz presente na situação das empresas e pessoas físicas obrigadas a não recolher o tributo devido, a fim de salvar o negócio e a si próprio da bancarrota e da insolvência. Não se trata, como se pode confundir, de perdão de dívida, já que esta remanesce executável a qualquer tempo, dentro do prazo prescricional da cobrança.

Quando se diz da absolvição dos acusados pela exclusão da culpabilidade, fala-se no Direito Penal como a *ultima ratio*, ou seja, o instrumento que somente deve ser utilizado para os casos graves de violação de bens jurídicos e não para cobrança de dívidas, de sorte que a ameaça de prisão a empresários em dificuldade financeira os obriga a contrair empréstimos,

vender bens de familiares, entre outras atitudes tomadas, sem deixar de sublinhar que nem todos têm condições de contratar um bom advogado para proceder às suas defesas e enfrentar um processo penal demorado e estigmatizante.

Daí se conclui que, para a aplicação da inexigibilidade nos crimes contra a ordem tributária é preciso a presença de três circunstâncias, a saber: 1) a existência de uma situação de conflito com a prova de que a saúde financeira da empresa é precária ao ponto de encontrar-se em estágio de falência ou pré-falência; 2) a opção feita pelo não recolhimento do tributo tenha sido efetivamente no sentido de preservação da empresa e não para lazer ou aumento de patrimônio dos sócios; 3) a precariedade dos recursos seja motivada pela situação econômica do país ou por fato estranho à responsabilidade dos sócios e não por gastos perdulários e má administração. (2014, Veloso).

CAPÍTULO 3 - A IMPORTÂNCIA DA EMPRESA NO DIREITO BRASILEIRO

3.1 Objetivo do Direito Empresarial

No Brasil, os bens e serviços é algo que necessitamos para viver, ou seja, atendem as nossas necessidades de vestuário, alimentação, saúde, educação, lazer, etc. Nesse sentido é necessária, portanto, as organizações econômicas especializadas para negociar no mercado. Quem estrutura essas organizações são pessoas vocacionadas à tarefa de combinar determinados componentes (os fatores de produção) e muito estimulados pela possibilidade de ganhar dinheiro, surge a figura do empresário.

Para Coelho, a atividade do empresário pode ser vista como a de articular os fatores de produção, que no sistema capitalista são quatro: capital, mão de obra, insumo e tecnologia. Quando alguém com vocação para essa atividade identifica a chance de lucrar, atendendo à demanda de quantidade considerável de pessoas – quer dizer, um necessidade, utilidade ou simples desejo de vários homens e mulheres, na tentativa de aproveitar tal oportunidade, ele deve estruturar uma organização que produza a mercadoria ou serviço correspondente, ou que os traga aos consumidores. (COELHO, 2011, pag. 21-2)

Quanto à estrutura, a produção ou circulação de bens ou serviços, significa reunir recursos financeiros (capital), humanos (mão de obra), materiais (insumo) e tecnológicos que viabilizem oferece-los ao mercado consumidor com preços e qualidade competitivos. (COELHO, 2011, pag. 22)

Fica evidente que para o produto chegar ao mercado, não é tarefa fácil, ou seja, a pessoa se propõe a fazê-la com afincos, e ainda tem que ter competência para realizá-la, o que normalmente se aprende naturalmente, pela própria experiência de vida, sem que haja necessariamente estudo específico. Ainda, está totalmente sujeito ao risco do negócio, arcando com todos os encargos e da livre concorrência. Outros fatores, como mudanças políticas, ou econômicas no Brasil ou no exterior podem favorecer para o insucesso e fracasso da empresa, ou seja, alheios à vontade do empresário. Nesses casos, todas as expectativas de ganho se frustram e tudo aquilo que foi investido se perdem. Por isso, é grande o número de empresários que se enquadram nessa característica, pois são capazes de mensurar os baixos e altos da atividade empresarial, ou seja, determinante para o sucesso do negócio e conseqüentemente para geração de novos empregos.

Assim, Bulgarelli, aponta:

O que caracteriza, em termos pragmáticos, a empresa, não é a própria organização em si, mas a forma de produzir organizadamente, o que não é o mesmo que organização da atividade de produção. Em termos históricos, por exemplo, é incontestável que a perspectiva pela qual se deve ver a empresa é justamente a da evolução das técnicas de produção, portanto, forma de produzir que de rudimentar familiar e artesanal, passou a ser mecanizada ou maquinizada, com mão de obra alheia e com maior grau de organização, já que esta última sempre existiu e existe em qualquer tipo de trabalho. (BULGARELLI, 1991, p. 59).

Já para Requião, o que importa é a característica de organização, pois envolve certo grau de sofisticação da produção ou circulação de bens ou serviços, senão vejamos:

O empresário assim organiza a sua atividade, coordenando os seus bens (capital) com o trabalho aliciado de outrem. Eis a organização. Mas essa organização, em si, o que é? Constitui apenas um complexo de bens e um conjunto de pessoal inativo. Esses elementos – bens e pessoal – não se juntam por si; é necessário que sobre eles, devidamente organizados, atue o empresário, dinamizando a organização, imprimindo-lhes atividade que levará à produção. Tanto o capital do empresário como o pessoal que irá trabalhar nada mais são isoladamente do que bens e pessoas. A empresa somente nasce quando se inicia a atividade sob a orientação do empresário. Dessa explicação surge nítida a idéia de que a empresa é essa organização dos fatores de produção exercida, posta a funcionar, pelo empresário. Desaparecendo o exercício da atividade organizada do empresário, desaparece, ipso facto, a empresa. (REQUIÃO, 1995, p. 57)

Sendo assim, embora a organização seja tida como elemento imprescindível ao conceito de empresa, nem sempre isso configurará a sua existência, pois o Código Civil, no parágrafo único do artigo 966, excluiu do âmbito empresarial aqueles que exerçam profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

3.2 Conceito de Empresa

Atualmente não existe uma definição legal de empresa, para Negrão o que existe é uma definição para seu titular, ou seja, o empresário, explica que os doutrinadores buscam definir a empresa a partir de conceito jurídico, com base no âmbito do Direito. (NEGRÃO, 2011, pag. 64).

Entre esses doutrinadores, destaca-se Alberto Asquini, com sua teoria poliédrica de empresa, que mereceu profundo e completo estudo de juristas brasileiros, onde apresenta quatro perfis, ou ideias, a partir do sistema adotado pela lei italiana, o qual considera ser diversos os perfis jurídicos encarado pelo fenômeno econômico da empresa.

O primeiro aspecto, denominado perfil subjetivo, é considerado a partir da definição do art. 2.082 do Código Civil italiano, onde vislumbra o aspecto subjetivo de que exerce a empresa, ou seja, o empresário, que é definido como o sujeito, seja pessoa física ou jurídica, que, em nome próprio, exerce atividade econômica organizada, incluindo a organização do trabalho alheio e do capital próprio e alheio, objetivando operar para o mercado e não para o próprio consumo, sendo de forma profissional, isto é, não ocasionalmente.

O perfil funcional é destacado a partir de referências dadas pelos artigos 2.084, 2.085, 2.196, 2.198, 2.203, 2.204, etc., do Código Civil Italiano, nos quais se emprega a palavra empresa sob o aspecto funcional ou dinâmico, ou, como definido pelo próprio autor: “a empresa aparece como aquela força em movimento que é a atividade empresarial dirigida para um determinado escopo produtivo”. A palavra “atividade” no texto empregada possui natureza jurídica própria.

Por fim, no que diz respeito ao perfil objetivo ou patrimonial, este faz referência à empresa como patrimônio *aziendal*, ou seja, o exercício da atividade empresarial (perfil funcional) pelo empresário (perfil subjetivo) exige um instrumento eficaz para a obtenção de seu fim. Denominando-se como estabelecimento empresarial, também denominado *azienda* ou *fundo aziendal*, definido como complexo de bens móveis e imóveis, corpóreos ou incorpóreos, utilizado pelo empresário para o exercício de sua atividade empresarial. Portanto, o estabelecimento é, por definição, objeto de direito. (ASQUINI, 1996, pag.104, p. 113-4).

Entretanto, para exercer atividade empresarial é preciso preencher alguns requisitos trazidos pelo Código Civil, no seu art. 104, onde prevê: “Art. 104. A validade do negócio jurídico requer: I - agente capaz; II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável; III - forma prescrita ou não defesa em lei”. (BRASIL, 2002)

Como se nota, muito embora os doutrinadores busquem encontrar uma definição para empresa, acabam sempre se voltando a figura do empresário, que é figura importante para o exercício empresarial, ou seja, figura imprescindível para o exercício dessa atividade.

3.2.1 Conceito de Empresário

A Lei define empresário, como o profissional que exerce atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços, parece até redundância, pois, é facilmente confundido com o conceito de empresa, como vimos anteriormente, mas não há como desvincular uma da outra. Ocorre, porém, que aqui se destaca a noção de profissionalismo, que nada mais é do que a atividade associada ao profissional. A doutrina, porém, destaca três pontos importantes para sua caracterização. A primeira diz respeito à habitualidade, ou seja, não pode ser considerado profissional aquele que realiza tarefas de forma esporádica. Por conseguinte, não pode ser considerado empresário quem eventualmente organiza a produção de certa mercadoria, mesmo quando destinada ao mercado.

O segundo ponto diz respeito a pessoalidade do profissional, onde o empresário no exercício de sua atividade necessita da contratação de empregados, isto é, os empregados são quem realmente materializam essa tarefa, produzindo ou fazendo circular os bens e serviços. Neste aspecto a pessoalidade está exatamente diferenciando o empresário do empregado, pois, enquanto o empresário exerce a atividade empresarial pessoalmente, o empregado, quando produz ou circula os bens ou serviços, fazem-no em nome do empregador.

A doutrina, sobre a discussão do conceito de profissionalismo no que diz respeito a esses dois casos anteriormente citados, destaca que não são os mais importantes. Entretanto, o terceiro aspecto, no caso o monopólio das informações que o empresário detém sobre o produto e o serviço objeto de sua empresa deve ser tratado com maior consideração, pois o empresário é um profissional, e as informações no que diz respeito aos bens ou serviços, em especial aqueles como a validade, utilização, qualidade, matérias primas utilizadas, riscos, etc, costumam ser de seu inteiro conhecimento.

Outras são as características próprias do empresário, como a atividade, onde este é o que exerce a atividade econômica organizada. O importante de se destacar aqui é no tocante a linguagem cotidiana, ou mesmo nos meios jurídicos, a expressão “empresa” é bastante utilizado por diferentes significados impróprios. Não se pode dizer “a empresa faliu”, pois não se confunde com o sujeito que a explora, o empresário. O correto seria dizer “o estabelecimento empresarial faliu!”. Por fim, também é equivocado o uso da expressão como sinônimo de sociedade.

3. 3 Sobre a Função Social da Empresa Privada

Antes de discorrer especificamente sobre a função social da empresa privada, é necessário abordar a função social da propriedade, da qual aquela deriva.

Neste caminho, a noção de função da propriedade relaciona-se com a capacidade produtiva da propriedade, ou seja, sua função produtiva. Trata-se do poder de dar ao objeto da propriedade destino determinado, de vinculá-lo a certo objetivo.

A propriedade foi certamente o instituto que mais se ligou à expressão função social no direito constitucional brasileiro. Na concepção clássica, o interesse do proprietário/possuidor era oponível contra todos os quais intentassem molestá-lo, independentemente de qualquer tipo de abuso ou malversação desse direito. (GAMA, 2007, p. 33).

Mais tarde, chegou-se à conclusão de que nem todos os interesses dos titulares sobre os bens deveriam ser resguardados.

Assim, conforme Buzaid (1958, p. 77), a propriedade deixou de ser o direito subjetivo do indivíduo e passou a ser a função social do detentor dos capitais mobiliários ou imobiliários, desde que seja adequadamente utilizados. A indisponibilidade e a vontade do proprietário poderão ser desconsideradas se não atender ao fim social.

Não se trata da teoria das invalidades propriamente, mas se reconhece a existência de outros interesses legítimos contrapostos aos do titular original do direito, permitindo que o título seja questionado, gere penalidades ou, em alguns casos, seja transferido.

No entanto, a função social não legitima qualquer tipo de interesse alheio ou supostamente em conformidade com a sociedade como base para algum tipo de intervenção estatal. Ao contrário, o direito à propriedade é resguardado da mesma maneira que a função social.

Feitas tais considerações e voltando especificamente para a função social da empresa, importa reconhecer que quando o empresário promove a organização da atividade para produção bens, o faz com a finalidade de lucro. Em consequência, consiste o objeto da empresa, ou seja, o exercício da atividade econômica de produção ou distribuição de bens ou serviços, à verificação do objetivo final de apuração e distribuição de lucros.

Comparato (1990, p.60), ao esclarecer o que se concebe por função social da empresa, ensina que:

A empresa atua para atender não somente os interesses dos sócios, mas também os da coletividade, e que função, em direito, é um poder de agir

sobre a esfera jurídica alheia, no interesse de outrem, jamais em proveito do próprio titular. Algumas vezes, interessados no exercício da função são pessoas indeterminadas e, portanto, não legitimadas a exercer pretensões pessoais e exclusivas contra o titular do poder. É nessas hipóteses, precisamente, que se deve falar em função social ou coletiva. (...) em se tratando de bens de produção, o poder-dever do proprietário de dar à coisa uma destinação compatível com o interesse da coletividade transmuda-se, quando tais bens são incorporados a uma exploração empresarial, em poder-dever do titular do controle de dirigir a empresa para a realização dos interesses coletivos.

Em um sistema capitalista de produção, o enfoque da empresa tem sido a eficiência lucrativa, admitindo-se que, em busca do lucro, o sistema empresarial como um todo exerça a tarefa necessária de produzir ou distribuir bens e de prestar serviços no espaço de um mercado concorrencial.

Resta evidente que, na consecução da atividade empresarial, diversos fatores se interligam; a função social da empresa, enquanto atividade organizada, justifica a imposição de certas obrigações e de certas responsabilidades além da própria disciplina jurídica da empresa, que em si, já constitui uma limitação em termos de liberdade de iniciativa. Daí as opções legislativas que impõem obrigações e responsabilidades ao empresário, como agente da atividade empresarial e, portanto, centro de imputabilidade, não só em relação exclusivamente aos credores, como também aos trabalhadores, aos consumidores e à comunidade, quando não à própria economia do país. Nessa ótica, não excluem, todavia, a perspectiva dos interesses egoísticos que estão na base da iniciativa empresarial e que lhe constituem o móvel e em decorrência do qual se pode falar em risco e apropriação dos frutos dela decorrentes.

Noutra borda, salienta-se que, embora o Direito Empresarial submeta-se ao regime jurídico privado; é inconteste que a empresa desempenha papel de relevância na sociedade, já que proporciona diversas conveniências à população e ao Estado, tais como a circulação de riquezas e a produção de mercadorias.

Na lição de Diniz (1994), o direito consiste em atingir os fins sociais, de forma que sua compreensão encontrar-se-á nesses objetivos. A ordem jurídica, como um todo, é um conjunto de normas que busca viabilizar a sociabilidade humana (FERRAZ JÚNIOR, 1994). A empresa, como instituto regulado pelo Direito, não deve ficar à margem das finalidades sociais que justificam a existência daquele e das situações por ele regulamentadas.

Em decorrência do princípio da dignidade da pessoa humana, o qual foi erigido como fundamento da República Federativa do Brasil, como será sublinhado, todo instituto jurídico

está impregnado pela função social, a fim de que se alcance a edificação de uma sociedade livre, justa e solidária, objetivo fundamental do Estado brasileiro. Nesse sentido, deve-se entender por função social a obtenção de um resultado das atividades humanas em prol de toda a coletividade.

A empresa, como importante agente social dotado de acentuado poder sócio-econômico, não pode deixar de receber referida inspiração constitucional, adequando as normas concernentes à mesma ordem jurídica vigente, como forma de cumprir a sua finalidade de instituto jurídico.

Ao tratar sobre a função social do contrato, Ferreira (2004) ensina que a liberdade de empresa também está condicionada pelos limites da função social:

A exemplo da função social do contrato (art. 421 do Código Civil), a liberdade da empresa no exercício de suas atividades está condicionada, ainda, pelos limites da função social, expressando, paradoxalmente, para o setor empresarial, possibilidade de novas ações, exigidas pelo mesmo mercado, acostumado ao melhor lucro pelo menor custo. O direito de empresa, em face do reconhecimento das mazelas da globalização e do neoliberalismo, recepciona os cânones constitucionais referidos, como meio assecuratório e possibilidades de frear as atividades nefastas de um mercado excessivamente capitalista. (FERREIRA, 2004, p.36)

Valendo-se ainda dos estudos de Ferreira (2004, p. 36), esta indica alguns princípios que são norteadores da função social da empresa, a saber: o princípio da dignidade empresarial, da moralidade empresarial, da boa-fé empresarial e o princípio da função ética da empresa. Desta forma, para que a empresa atenda a função social, deve cumprir com todos os princípios citados.

A seu turno, ao definir o que é a função social da empresa, Tomasevicius (2003, p. 39) parte da análise jurídica do dever e do poder jurídico, salientando que:

Assim, o conceito de função social seria uma reestruturação dessas duas categorias jurídicas que, unidas, servem de instrumento para que se produzam determinados efeitos jurídicos, exigíveis através da atuação estatal, e significa o exercício de um direito subjetivo, de tal modo que se atenda ao interesse público, não apenas no sentido de não impor restrições ao exercício desse direito, mas também no sentido de acarretar uma vantagem" positiva e concreta para a sociedade. Dessa forma, entende-se a idéia de que a propriedade obriga ou que há um poder-dever de o indivíduo atender ao interesse público no exercício de seu direito subjetivo.

Além disso, devem ser destacados os ensinamentos de Arnoldi e Michelan (2000, p. 88), quando esclarecem que:

A empresa, tal qual a concebemos hoje, não é mais uma mera produtora ou transformadora de bens que coloca no mercado. É, antes de tudo, um poder. Representa uma força socioeconômico-financeira determinada, com uma enorme potencialidade de emprego e expansão que pode influenciar, de forma decisiva, o local em que se encontra.

Fica claro, portanto, que compreender a função social da empresa privada significa assimilar que o empresário, além de um poder sobre a propriedade, tem um dever correspondente para com toda a sociedade de usa-la de forma a lhe dar a melhor destinação sob o ponto de vista dos interesses sociais, como a dignificação do homem, o desenvolvimento nacional, a proteção do Estado, a erradicação da pobreza e das desigualdades, ou seja, cumprir com o bem comum de uma sociedade situada no tempo e no espaço.

Em virtude da função de relevante interesse social que a empresa desempenha no Brasil, é que este trabalho propõe a extinção da punibilidade para o empresário quando restar demonstrada a insuficiência financeira com ausência de má-fé. Todavia, há de alertar, por fim, que a tese da função social das empresas não pode ser utilizada com intento de servir de disfarce retórico para o abandono pelo Estado, da política social, para dar cabo à propalada estabilidade monetária e ao equilíbrio das finanças públicas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve a pretensão de analisar os aspectos relativos aos crimes contra a ordem tributária apontando para a necessidade da extinção da punibilidade nos casos de justa causa do empresário em cuja empresa já comprovado déficit financeiro, pelo não cumprimento das obrigações tributárias.

Em linhas preliminares, foi abordado neste trabalho o aspecto tributário, desde o nascimento da obrigação até o lançamento e suas respectivas formas de cobrança. Neste, foi possível constatar que a empresa é massacrada com tamanha quantidade de tributos ao qual o empresário está sujeito.

Prova disso é o impostômetro, aqui mencionado que registra a quantidade de impostos pagos pelos contribuintes nas esferas federal, estadual e municipal, que recentemente chegou à marca de R\$ 1 trilhão de tributos pagos. O montante de tributos arrecadado seria suficiente para construir cerca de 28 milhões de casas populares ou mais de 72 milhões de salas de aula equipada.

Por outro lado, a lei determina que o não pagamento do tributo pela empresa é passível de crime contra a ordem tributária, mas para sua configuração é necessário o dolo, já que os artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90 exigem o dolo específico, ou seja, a vontade livre e consciente do agente, com finalidade dirigida ao resultado da supressão ou redução do crédito tributário.

Entretanto, não podemos nos esquecer de que a própria lei prevê algumas situações de extinção da punibilidade, como nos casos de inimputabilidade, imputabilidade, erro de tipo, caso fortuito ou força maior e outros tantos. Nota-se que nesses casos o bem tutelado é protegido para que não venha sofrer sanção abusiva e de difícil reparação.

Nesse sentido, a empresa tem papel importantíssimo no Brasil, pois dela nasce a máquina para sustentar a nação, não poderia, portanto, um empresário honesto, que está passando por dificuldades financeiras, incorrer neste crime. Afinal, não é um criminoso, simplesmente não consegue honrar com suas obrigações em razão de inúmeros fatores que não favorecem a atividade empresarial, entre eles, óbvio, a imensa carga tributária.

A discussão não se pauta no sentido de não pagar os tributos devidos a União, Estados ou Município, haja vista que a empresa obteve lucro em razão da atividade empresarial. 55

Na verdade o que se pretende nesse trabalho, é excluir a punibilidade nos casos de justa causa, quando através da contabilidade ficar comprovado que a empresa sofreu déficit financeiro.

Por fim, este trabalho contribuiu para ampliar o debate sobre o afastamento de crime na hipótese em que se comprove déficit financeiro. Até porque, ficou evidente nesta pesquisa que a empresa exerce uma função além do lucro, exercendo também a função social, o que significa dizer que o empresário não pode ser penalizado em situações em que deu causa, hipótese em que desestimularia a atividade empresarial no Brasil.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ARNOLDO, Paulo Roberto Colombo; MICHELAN, Taís Cristina de Camargo. **Função Social da Empresa**. **Direito-USF**, São Paulo, v.17, p. 87-90, jul./dez. 2000.

ASQUINI, Alberto. **Profili dell'Impresa**, Revista del Diritto Commerciale, v 41, I, 1943, trad. Fábio Konder Comparato, Revista de Direito Mercantil, São Paulo, Revista dos Tribunais: 1996.

ATALIBA, Geraldo. **Direito Tributário Brasileiro**. 4. ed. São Paulo: RT, 1990.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALISEU, Garcia. **Instituições de Direito Penal - Vol. 1 Tomo I - 7ª Ed.** São Paulo: Saraiva, 2008.

BATALHA, Wilson de Souza Campos. **Estatuto da Microempresa: Comentários**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal**. volume 1: parte geral. 13. ed. Atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Senado Federal. Texto constitucional promulgado em 05 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nºs 1/92 a 40/2003 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão nº 1 a 6/94. Curitiba: Imprensa Oficial do Paraná, 2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 2.492/RS. Recorrente: Paulo Alaor Andreoli Pereira. Recorrido: Ministério Público Federal. Relator: Ministro Francisco de Assis Toledo. Brasília, 23 de maio de 1990. Diário da Justiça da União, Brasília, DF, p. 7347, 6 ago. 1990b.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação Criminal n. 0105454/96. Apelante: Justiça Pública. Apelados: Paulo Roberto Fusco e Ane Shirley Damasceno Fusco.

Relator: Juiz Fernando Gonçalves. Brasília, 11 de junho de 1996. Diário da Justiça da União, Brasília, DF, p. 68489, 16 set. 1996c.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação Criminal n. 2003.38.00.028306-3/MG, Rel. Desembargador Federal Hilton Queiroz, Quarta Turma, Brasília, 9 de outubro de 2007. Diário da Justiça da União, Brasília, DF, p.78, de 30 out. 2007c.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação Criminal n. 2001.38.00.011318-9/MG, Rel. Desembargador Federal Tourinho Neto, Terceira Turma, Brasília, 3 de março de 2008. Diário da Justiça Eletrônico da Justiça Federal, Brasília, DF, p. 117, de 14 mar. 2008.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação Criminal n. 2004.83.00.021320-7, Rel. Desembargador Federal Lázaro Guimarães, Rev. Margarida Cantarelli, Quarta Turma, Recife, 12 de setembro de 2006. Diário da Justiça, Brasília, DF, p. 1116, de 13 out. 2006b.

BULGARELLI, Waldírio. **Tratado de direito empresarial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

BUZAID, Alfredo. **Da Ação Renovatória**. São Paulo: Saraiva, 1958.

COMPARATO, Fábio Konder. **A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial – Direito de Empresa**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CORREA, Antonio. **Dos Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1994.

DELMANTO, Fábio M. de Almeida. **Código Penal Comentado**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

DIAS, Jorge de Figueiredo. **Liberdade culpa direito penal**. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1995.

DINIZ, Maria Helena. **Código Civil Anotado**. São Paulo: Saraiva, 1995.

DOBROWOLSKI, Sílvio. **Novas considerações sobre o crime de omissão de recolhimento de tributos e contribuições**. Revista de Informação Legislativa, ano 35, n. 139, jul./set., 1998.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2007

FERRAZ JR., Tércio Sampaio e tal. **Constituição de 1988: legitimidade, vigência e eficácia, supremacia**. São Paulo: Atlas, 1989.

FERREIRA, Jussara Suzi Assis Borges Nasser. **Função Social e Função ética da Empresa. Argumentum**: Revista de Direito da Universidade de Marília, Marília, v. 4, p. 36, 2004.

GAMA, Guilherme Calmon Nogueira. **Função Social no Direito Civil**. São Paulo: Atlas, 2007.

IMPOSTÔMETRO. **R\$ 1 trilhão para o desenvolvimento**. Disponível em: <www.impostometro.com.br/posts/r-1-trilhao-para-o-desenvolvimento>. Acesso em: 15 set. 2014.

JAKOBS, Günther. **Derecho penal: parte general**. 2. ed. Madri: Marcial Pons, 1997.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, tradução de João Baptista Machado. 3. ed. Arménio Amado: Coimbra, 1974.

LUNELLI, Reinaldo Luiz. **O Real Objetivo da Contabilidade**. Disponível em: <www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/real-objetivo-da-contabilidade.htm>. Acesso em: 10 set. 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas

MARQUES, José Frederico. **Elementos de Direito Processual Penal - Volume I** – 3. Ed. Campinas: Millennium, 2009.

MARTINS, Sérgio Pinto, **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Atlas. 2005.

MAXIMILIANUS, Claudio Américo Fuhrer. **Resumo de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MIRABETE, JulioFabrini. **Manual de Direito Penal**1. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

MONTEIRO, Samuel. **Crimes Fiscais e Abuso de Autoridade**. São Paulo: Hemaus, 1993.

NEGRÃO, Ricardo. **Manual de Direito Comercial de Empresa e Teoria Geral da Empresa e Direito Societário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. v. 1, 22.ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, Plácido de. **Vocabulário Jurídico**. 26. ed. São Paulo: Forense, 2009.

TOMASEVICIUS FILHO, Eduardo. **A Função Social da Empresa**. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 92, p. 33-50, abr. 2003.

VAZ, Carlos. **Evasão Tributária**. 1ª ed. São Paulo, Forense, 1987.

VELOSO, Roberto Carvalho. **Aplicação da Inexigibilidade de Conduta Diversa nos Crimes Tributários**. Artigo Publicado em 09/2014.
http://jus.com.br/artigos/31626/aplicacao-da-inexigibilidade-de-conduta-diversa-nos-crimes-tributarios#_ftn3

ZAFARONI, Eugênio Raúl. **Direito Penal Brasileiro. Volume 1 – Parte Geral**. 9 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.