

LOVATTO, Alecio Adão. Crimes tributários: aspectos criminais e processuais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000. 198 p.

RECENSIÓN

Wellington Soares da Costa

Instituto Nacional do Seguro Social, Brasil
wellington.costa@previdencia.gov.br

O livro é composto por dezoito capítulos, com a disposição a seguir comentada. A **Introdução** está nas pp. 11-14.

A lei penal tributária no tempo é o tema do primeiro capítulo (p. 15-18). Aplica-se a lei que vige durante a ocorrência da conduta tipificada criminalmente (princípio *tempus regit actum*), a não ser que uma lei posterior seja mais favorável, abolindo a conduta do rol de crimes ou beneficiando de alguma forma o réu (casos de *abolitio criminis* e *novatio legis in melius*, respectivamente).

Sobre o conflito de leis no tempo, assinala o autor que, aos casos de crime continuado, deve ser aplicada a lei posterior, ainda que não se trate de lei mais benigna. A esse respeito, são citados Nelson Hungria e Álvaro Mayrink da Costa, além de ser feita uma citação direta do Prof. Manoel Pedro Pimentel, o qual, por sua vez, cita César Hernandez e Pillitu. Todos esses autores expressam o mesmo entendimento que Alecio Adão Lovatto.

O segundo capítulo tem como título **Conflito aparente de normas** (p. 19-21). Prefere o autor analisar tal questão sob a ótica da aplicação da lei penal, contrariamente a outros estudiosos, cuja análise se faz a partir da tipicidade. De qualquer forma, é pacífico o entendimento de que a lei especial predomina sobre a geral.

Quanto à tributação de ilícitos penais, afirma-se a sua permissibilidade, porque “Posterga-se o princípio da moralidade que estaria realçado na exoneração tributária dos rendimentos oriundos de atividade criminosa em prol do princípio de isonomia fiscal, conforme o STF” (p. 20) – caso contrário, o agente da conduta ilícita teria uma vantagem adicional, segundo o Min. Sepúlveda Pertence, citado às pp. 20-21.

Intitula-se **A lei penal no espaço** o capítulo de nº 3 (p. 23-24). Fica registrada a necessidade de uma legislação penal tributária harmônica entre os países integrantes do Mercosul, à maneira do que ocorre na Comunidade Européia de conformidade ao preceituado pelo Tratado de Maastrich no Art. 209. Assim, a proposta feita pelo autor é no sentido de esses países adotarem tanto o princípio da territorialidade quanto o da competência universal.

O capítulo 4 trata do assunto **A lei tributária e a lei penal tributária** (p. 25). Rápidas considerações são feitas.

As teorias da natureza do ilícito tributário (p. 27-30) constituem o estudo abordado no capítulo 5. Procedem-se a ligeiros comentários de três teorias: penalista, administrativista e tributarista. A conclusão: “a natureza dos crimes contra a ordem tributária, no direito brasileiro, é penal, constituindo-se num ramo especial do direito penal, o direito penal tributário” (p. 30).

O **Concurso de pessoas** é estudado no capítulo 6 (p. 31-43), falando-se, inicialmente, das teorias formal-objetiva, material-objetiva e final-objetiva, bem como da teoria do domínio do fato. Percebe-se a importância da abordagem propiciada pela última teoria elencada (teoria do domínio do fato), haja vista a especificidade dos crimes tributários, o que fica evidenciado através de um exemplo ilustrado às pp. 33-35, ficando registrado, também, que o sócio-quotista, desde que não exerça atividades gerenciais, não pode ser presumido culpado pela prática de ilícito penal pelo simples fato de apresentar-se como sócio.

Em razão da já citada especificidade dos crimes tributários, Alecio critica o conceito de autoria colateral em termos de sua aplicabilidade aos assuntos pertinentes à sonegação fiscal: “Cada

agente vai agir sozinho, ou em co-autoria, mas não haverá outro agente que queira sonegar um tributo que é devido por outro sujeito passivo da obrigação tributária sem que para isto haja consciência de cooperação” (p. 37).

Em relação à situação do contador, leciona Alecio que, se o mesmo “se omite, quando tem o dever de evitar o resultado, torna-se ele cúmplice por omissão. Mas se ele foi contratado com a finalidade de, através de seu conhecimento, dificultar a descoberta do fato, realizá-lo de forma mais proveitosa, sua situação passa a ser de co-autor” (p. 38).

Também no capítulo 6, fica evidenciado ser necessário responsabilizar penalmente a pessoa jurídica nos crimes tributários (o ordenamento jurídico brasileiro prevê apenas a responsabilidade no âmbito tributário).

A materialidade nos crimes contra a ordem tributária é discutida às pp. 45-56, discorrendo o autor sobre: auto de exame do corpo de delito (auto de infração cuja lavratura é da competência de autoridade fazendária); notas fiscais “calçada”, paralela e de firma inexistente; crédito inexistente. De início, observa-se que nem sempre a materialidade dos crimes tributários é revelada pela perícia contábil e que o mencionado auto de infração, por si só, é insuficiente como prova. O capítulo é concluído com a assertiva de que se faz necessária a quebra do sigilo bancário para fins de investigação da materialidade desses crimes, pois o sigilo bancário, “que tem por finalidade a proteção do cidadão, não pode ser causa a acobertar a criminalidade” (p. 56) – a esse propósito, ver a transcrição feita de um trecho do capítulo 18 no final desta resenha.

Da culpabilidade é o título do capítulo 8 (p. 57-64). São estudadas a consciência da ilicitude, o erro de tipo e de proibição, as discriminantes putativas e a coação irresistível. Sobre a hipótese (de discriminante putativa) de o agente entender encontrar-se em estado de necessidade, vale a pena serem citadas as afirmações feitas na nota de rodapé nº 53 (p. 63):

“Há decisões judiciais absolvendo o denunciado por tal situação, entendendo como de inexigibilidade de conduta diversa. Se não há dinheiro para pagar as duas obrigações: salário do trabalhador e o valor descontado de INSS, se a própria lei privilegia o crédito trabalhista em detrimento dos demais créditos, inclusive o tributário, seria absurdo exigir que o empregador retardasse o pagamento do salário por não ter, em caixa, o dinheiro para pagar, também, o INSS. Comprovada a situação fática, é perfeitamente admissível o entendimento de que o agente agiu em conformidade com a norma legal de opção preferencial pelo crédito trabalhista. Ademais, perfeitamente possível o entendimento de ausência de tipicidade, porquanto ninguém deixa de recolher aquilo que inexistente, ou seja, faltou o dolo de *deixar de recolher*. Aliás, convém não olvidar da necessidade da presença do dolo.”

9. Tipicidade (p. 65-123). O extenso capítulo trata dos vários tipos penais tributários. As notas de rodapé (são mais de trinta) enriquecem bastante a análise feita por Alecio.

O livro ainda aborda os seguintes temas:

- **concurso de crimes** (capítulo 10, p. 125-127);
- **consumação e tentativa** (capítulo 11, p. 129-131);
- **das penas e suas circunstâncias** (capítulo 12, p. 133-140) – o autor analisa a pena privativa de liberdade, as causas de aumento ou diminuição da pena, as minorantes, as circunstâncias agravantes e atenuantes, as penas alternativas;
- **da elisão e da evasão** (capítulo 13, p. 141-148);
- **extinção da punibilidade** (capítulo 14, p. 149-164);
- **prisão preventiva** (capítulo 15, p. 165-168), sendo estudadas as hipóteses nas quais ela pode ocorrer;
- **procedibilidade** (capítulo 16, p. 169-179);
- **medidas cautelares** (capítulo 17, p. 181-185).

O capítulo 18 (p. 187-189) trata do **Sigilo bancário. Garantia constitucional**. Observa-se que:

“É preciso ter presente que a tutela jurídica da intimidade constitui – qualquer que seja a dimensão em que se projete – uma das expressões mais significativas em que se pluralizam os

direitos da personalidade. Trata-se de valor constitucionalmente assegurado (CF, art. 5º, X), cuja proteção normativa busca erigir e reservar, em *favor do indivíduo* – e contra a ação expansiva do arbítrio do Estado – uma esfera de autonomia intangível e indevassável pela atividade persecutória do Poder Público.

O direito à inviolabilidade dessa franquia individual – que constitui um dos núcleos básicos em que se desenvolve, em nosso País, o regime das liberdades públicas – ostenta, no entanto, um caráter meramente relativo. Não assume e nem se reveste de natureza absoluta. Cede, por isso mesmo, às exigências impostas pela *preponderância* axiológica e jurídico-social do interesse público.

[...]

A quebra do sigilo bancário – ato que se reveste de extrema gravidade jurídica e cuja prática pressupõe, *necessariamente, a competência* do órgão judiciário que a determina – só deve ser decretada, e sempre em caráter de absoluta excepcionalidade, quando existentes *fundados* elementos de suspeita que se apóiem em indícios idôneos, reveladores de possível autoridade prática delituosa por parte daquele que sofre a investigação penal realizada pelo Estado [...].

A relevância do direito ao sigilo bancário – que traduz, na concreção do seu alcance, uma das projeções realizadoras do direito à intimidade – impõe, por isso mesmo, cautela e prudência ao órgão *competente* do Poder Judiciário na determinação da ruptura da esfera de privacidade individual, que o ordenamento jurídico, em norma de salvaguarda, pretendeu submeter à cláusula tutelar de reserva constitucional (CF, art. 5, X).’ [...]” (p. 187-188)

Sobre isso, também pode ser feita a citação do entendimento do STJ: “[...] ‘O sigilo bancário não é um direito absoluto, quando demonstradas fundadas razões, podendo ser desvendado por requisição do Ministério Público em medidas e procedimentos administrativos, inquéritos e ações, mediante requisição submetida ao poder judiciário.’” (nota de rodapé nº 169, p. 189).

É feita referência ao sigilo bancário no capítulo 7, p. 56.

A **Bibliografia** encontra-se nas pp. 191-193 e o **Índice Analítico**, pp. 195-198.

O livro é uma boa fonte de estudo para juristas e todos os que se interessam pelo tema “crimes tributários”.