DÍVIDA FISCAL — SONEGAÇÃO — AÇÃO PENAL E PROCESSO ADMINISTRATIVO — NOTAS FISCAIS FICTÍCIAS

— O crime de sonegação fiscal é entidade delituosa de natureza penal tributária.

— A utilização de notas fiscais fictícias por si só vem a constituir ilícito penal e de sonegação fiscal.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL NO ESTADO DA GUANABARA

EXPEDIENTE DO PROCURADOR-CHEFE

Em 20 de novembro de 1972

Processo n.º 12.747/70. A baixa viabilidade do atual sistema administrativo e judicial na repressão aos ilícitos criminais de natureza tributária encontra neste processo expressiva comprovação.

2. As razões — e são muitas — e as causas desse despreparo e ineficiência deverão sofrer o indispensável exame em ocasião mais oportuna.

Mas não nos poderemos furtar à colocação de algumas questões, da maior relevância para o deslinde do problema versado nos autos, a começar pela enunciação, pura e simples, de sua origem e desenvolvimento.

3. A fiscalização do Ministério da Fazenda, *em 8 de julho de 1968*, mais de quatro anos passados, portanto, em trabalho de rotina (8 de julho a 9 de agosto) autuou a firma Servix Engenharia S.A. — Empresa Construtora, apreendendo grande quantidade de documentos, na maior parte notas fiscais, destinadas a justificar o pagamento de mercadorias recebidas, de procedência desconhecida.

4. Por infringência à legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, à autuada foi imputada multa no montante de Cr$ 986.854,42, além da exigência de recolher mais Cr$ 79.602,96 (já corrigido até 12 de agosto de 1968), a título de tributo não lançado.

5. A imposição tributária se estribou nos dispositivos legais discriminados na peça autuarial, e se fundamentava na figura, perfeitamente caracterizada, *in casu, do contribuinte substituto.*

6. A espécie, por demais conhecida, dispensaria maiores comentários. Todavia, podendo dar azo a outras modalidades infracionais, como ocorreu na hipótese em foco, algumas considerações se tornam indispensáveis.

7. Verificada a ocorrência do fato gerador, se a pessoa por lei obrigada a proceder ao lançamento e posterior recolhimento do tributo não o fizer, outros contribuintes, originariamente estranhos à satisfação do crédito tributário, nas condições previstas na legislação de regência, assumem a responsabilidade de fazê-lo, e assim se tornam *substitutos.*

8. Relativamente ao Imposto sobre Produtos Industrializados os dispositivos legais disciplinadores da matéria, à época da realização da auditagem referida, se regiam pelos art. 43, item II, letra *b*, 70, 71, 106, §§ 1.º e 2.º, 127, item II, no Decreto n.º 56.791, de 26 de agosto de 1965, correspondentes, ao último RIPI revogado, aos art. 54 item II, 85, 103, 139 e 159, item II, do Decreto n.º 61.514, de 12 de outubro de 1967, substantivamente previstos na Lei

n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, nos artigos 35, item II, letra *b*, 51, 53, 62, § 1.º e 83, item II.

9. No vigente RIPI, baixado com o Decreto n.º 70.162, de 18 de fevereiro de 1972, a figura do contribuinte substituto foi contemplada nos art. 56, item II, 58, item II, 123, 138, 169, 156, item III.

10. E' a *responsabilidade supletiva*, genericamente instituída no Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966), abrangendo crédito tributário de qualquer origem, compreendendo, por definição legal, *imposto* e *multa*.

11. Todavia, além da imposição tributária referida — decorrente de infração aos apontados dispositivos da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados — outra também se caracterizava, com absoluta nitidez, de natureza distinta, relativa ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

12. De referência a esta última categoria de *infração*, não esperou o contribuinte em apreço, como aliás lhe era facultado, que a fiscalização, àquela época adstrita a impostos isolados, por força de limitações legais e administrativas, tomasse a iniciativa de impor a exigibilidade do crédito tributário relativo ao Imposto de Renda, elidindo-a por força de *autodenúncia* espontânea.

13. Em 5 de dezembro de 1968, a autuada dirigiu um requerimento ao Secretário da Receita Federal (Proc. 173.284), solicitando retificação das Declarações de Rendimentos da Servix Engenharia S.A. relativas aos exercícios financeiros de 1966 e 1967.

"a fim de serem tributadas, como se lucros fossem, as parcelas constantes do auto de infração e apreensão lavrado pelos agentes fiscais do IPI, conforme documentação anexa xerocópia, pleiteando que, na forma do art. 11, do Decreto-lei n.º 352, de 1968, V. Exa. haja por bem autorizar o recolhimento do débito em 36 (trinta e seis) parcelas mensais, mediante as garantias válidas que forem julgadas necessárias."

14. Retificadas as Declarações de Rendimentos, acusaram um imposto suplementar da ordem de Cr$ 49.307,70 e Cr$ 434.566,00, correspondentes aos exercícios de 1966 e 1967, respectivamente.

15. O pedido de parcelamento, regularmente instruído, mereceu deferimento da autoridade administrativa competente, o Sr. Superintendente Regional da Receita Federal (7.ª Região), que acolheu os pareceres emitidos a respeito, sobre a procedência da iniciativa do contribuinte à ação do Fisco, bem como em relação ao enquadramento técnico e jurídico da pretensão.

16. Neste ponto deveria se encerrar a questão fiscal da empresa, por força da composição amigável da obrigação tributária relativa ao Imposto de Renda.

17. Contudo, esse mesmo parcelamento haveria de servir para confundir autoridades administrativas, policiais e judiciárias, *retardando* e tumultuando a regular apuração da responsabilidade penal de quem de direito, como se passará a expor nos itens subseqüentes.

18. Duas são as *questões tributárias* existentes no caso em apreço: exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados, multas e acréscimos (a), o pagamento de Imposto de Renda Suplementar, como decorrência de crédito constituído por autodenúncia do próprio contribuinte (b), a ser liquidado mediante *parcelamento concedido*.

19. A última questão, em nenhum momento posta em dúvida pelo contribuinte, foi, contudo, pelo mesmo transformada em verdadeiro "cavalo-de-batalha" na tentativa de elidir a primeira, destruindo, em conseqüência, a imputação relativa ao Imposto sobre Produtos Industrializados.

20. A discussão em torno da tese sustentada pela Servix Engenharia S.A., toda ela construída no sentido de invalidar a ação fiscal (IPI), na área administrativa, sofreu total revés, tendo sido confirmada a procedência do auto de infração (IPI) pela autoridade judicante singular (Delegado da Receita Federal).

21. Contra a decisão desfavorável, não recorreu a autuada, tempestivamente, pois deixou de preencher requisitos exigidos pela legislação vigente à época do fato, particularmente quanto à garantia de instância, quando então era condição recursal.

22. Outros aspectos, todavia, em especial a liberação da garantia de instância, como requisito à interposição do recurso administrativo contra decisões de primeira instância, de conformidade com lei posterior ao fato (Decreto-lei n.º 822, de 5 de setembro de 1969), ensejaram a impetração de uma segurança, onde se pleiteava, alternativamente: a) desinscrever a dívida ativa originária do crédito tributário apurado pela antiga fiscalização do Imposto sobre Produtos Industrializados e, também de remessas do Processo Fiscal à superior instância administrativa (2.º Conselho de Contribuintes); e, b) excluí-la dos efeitos decorrentes de sua inclusão no denominado "rol de remissos" (contribuintes relapsos).

23. O douto Juízo da 5.ª Vara Federal destes estado houve por bem conceder o *writ*, tornando sem efeito a inscrição da dívida (IPI), assim como excluindo a impetrante da relação de devedores remissos, datando a respeitável sentença de *22 de setembro de 1970*.

24. No momento, a matéria está sendo objeto de julgamento, na instância *ad quem*, quando se confirmará — ou não — o r. julgado de primeira instância.

25. A primeira das questões tributárias suscitadas, como se pode depreender dos itens anteriores, se solucionou por força do *parcelamento*, onde o imposto suplementar do Imposto de Renda sofreu regular liquidação.

26. Vimos, assim, que a matéria, aparentemente complexa, em realidade não apresentaria nenhum aspecto particularmen problemático, se tivesse sido considerada no exato grau de oportunidade quanto à apreciação, por autoridades administrativas, policiais e judiciárias, com rigorosa separação de seus componentes.

27. Antes de tudo, cumpriria destacar a *questão* penal, absolutamente distinta da *tributária* quanto aos seus conceitos, natureza, forma, efeitos, extensão e procedimentos.

28. A *questão penal, a latere* dos eventos de natureza *tributária* (IPI e IR), foi levantada com a representação de fls. 9, *usque* 18, da lavra do Agente Fiscal de Tributos Federais (antigo Agente Fiscal de Rendas Internas) Palmiro de Oliveira Filho, *datada de* 1.º *de agosto de* 1969.

29. A *representação*, dirigida contra o Sr. Guilherme Diácovo e Servix Engenharia S. A., foi, na linguagem do próprio autor, assim sumarizada:

"na execução das obras do Tunel Rebouças, no trecho "Cosme Velho-Lagoa", e de outras como "Jenumirim-Xavantes", Servix Engenharia S. A. utilizou materiais de construção, como cimento e ferro, de origem desconhecida, sem comprovação do pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados e sem documentação hábil, beneficiando-se da origem de tais produtos, mas lançando-os nas obras a preços correntes, e para documentar essas despesas utilizou-se de notas frias emitidas por pessoa inidônea, que não vendeu o material porque, comprovadamente, não o tinha para vender. *São as chamadas "notas frias"* (destaque nosso) (cf. fls. 9, item 2, na peça representatória).

30. Vislumbrou aquela *representação* contra as pessoas mencionadas a figura do crime de *sonegação fiscal,* assim como de *falsidade ideológica,* enquadrando-as nas capitulações previstas no art. 1.º, item II, da Lei n.º 4.729, de 14 de julho de 1965 e art. 2.º, itens IV e V, do Ato Complementar n.º 42, de 27 de janeiro de 1969, por enriquecimento ilícito:

31. De todo prematuro, pelo menos por enquanto, o apreciar-se o enquadramento legal ensaiado pela *representação.* Tampouco, também não resulta oportuna, ainda, análise sobre o conteúdo jurídico do fato. Prosseguiremos, na rigorosa linha lógica de enunciação do fenômeno, como já fizemos em relação às questões tributárias, e do rastreio do seu desenvolvimento, buscando as soluções que encontraram perante o estado.

32. Na esfera policial, a matéria foi submetida à 2.ª Delegacia Policial, onde se formou o Inquérito n.º 462/69, cujo desfecho se pode encontrar no Relatório de *4 de dezembro de 1969,* da lavra do ilustre Delegado, Sr. José Gomes Sobrinho.

33. A celeridade processual, até aqui, foi razoavelmente observada, em se considerando o lapso transcorrido entre a data da *representação — 1.º de agosto de 1969* — e a do encerramento da peça inquisitorial.

34. Todavia, inúmeras razões, entre as quais a precariedade do sistema de comunicação *Administração Pública versus Polícia Judiciária,* concorreram para o comprometimento da eficiência de todo o aparato repressivo-social do estado, que se mostrou deficiente e moroso na apuração dos ilícitos criminais apontados mela fiscalização do Ministério da Fazenda.

35. A instrução policial padeceu de absoluta falta de elementos mais consistentes a respeito dos fatos supostamente delituosos e, por isso, foi conduzida a conclusões manifestamente absurdas, como se verá.

36. A digna autoridade policial processante, em verdade, acabou se tornando mais uma vítima da legislação penal-tributária e tributária-penal, sucumbindo ante a imponência de uma legislação extravagente, ainda não sistematizada, confundindo situações e institutos os mais elementares para os iniciados nesta novíssima ciência, porém inacessíveis ou de dificílima acessibilidade a não-especialistas. O resultado disso tudo será exposto em seguida.

37. Concluiu a ilustre autoridade policial *pela existência de extinção da punibilidade,* estribando-se: a) na liquidação do débito, por força do parcelamento concedido (art. 2.º, da Lei n.º 4.729, de 14 de julho de 1965) e, b) que o débito fiscal foi autorizado com fundamento no Decreto-lei n.º 352, de 17 de junho de 1968), o qual, segundo o ínclito prolator do Relatório, tem força de anistia fiscal, eximindo, em conseqüência, o infrator, de qualquer *sanção fiscal* (expressões grifadas no original), *de qualquer natureza* (fls. 3 do Relatório).

38. A mais perfunctória análise desse Relatório revelaria, *in primo oculis,* sua absoluta imprestabilidade.

39. De início, partiu de *pressuposto falso*: liquidação do débito fiscal, *lato sensu,* quando, em verdade, como já se evidenciou enfaticamente, o único acordo de pagamento (parcelamento) diz respeito, tão-somente, a débito do Imposto de Renda, estando o relativo ao Imposto sobre Produtos Industrializados (Cr$ 1.065.807,03, em 6 de janeiro de 1970), em fase de cobrança judicial, sobrestada por força de *writ* concedido para os estritos fins de reapreciação da matéria na área administrativa última (2.º Conselho de Contribuintes).

40. De outra parte, causa espanto que aquela digníssima autoridade policial pro-

cessante haja concluído pela operância de *anistia*, pelo fato de o referido parcelamento ter sido concedido com base no Decreto-lei n.º 352, de 17 de julho de 1968, alterado pelo Decreto-lei n.º 623, de 11 de junho de 1969, sujeitando o contribuinte aos benefícios previstos no art. 4.º do Ato Complementar n.º 42, de 27 de janeiro de 1969.

41. Confundiu-se, assim, *anistia* com *parcelamento*, quando aquela, se de natureza tributária, obviamente, é forma de exclusão do crédito tributário (art. 175, II, Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 — Código Tributário Nacional), enquanto que esta, por evidente, se refere a uma forma escalonada de pagamento. E, o que é sobremodo grave, se confundiu anistia fiscal com anistia penal.

42. Os autos do referido inquérito, com tal Relatório, foram distribuídos à 14.ª Vara Criminal do Estado da Guanabara, cujo titular, fundamentada e acertadamente, declinou de sua competência em favor da Justiça Federal, por se tratar de "crime de sonegação fiscal do Imposto sobre Produtos Industrializados, de competência federal, consoante o art. 21 da Constituição Federal, relativo, inclusive, a fornecimento de material a outros estados da federação" (cf. despacho de *17 de dezembro de 1969*) .

43. De passagem, registre-se que o atento magistrado, Dr. Raul de San Tiago Dantas Barbosa Quental, fez questão de consignar, embora desnecessariamente, o fato de versar a matéria ilícito de sonegação fiscal do Imposto sobre Produtos Industrializados, *e não, do Imposto de Renda*, como impropriamente relatado pela instrução do Inquérito.

44. A marcha do procedimento para apuração da questionada responsabilidade criminal, no caso vertente, embora prejudicada com a remessa dos autos, por distribuição, a juízo incompetente, apesar disso, seguia os regulares trâmites.

45. Entretanto, de 17 de dezembro de 1969 para diante e até a presente data, o caos processual passou a imperar livremente.

46. Na 4.ª Vara Federal, para onde a matéria foi remetida, aberta vista para o ilustre representante do Ministério Público Federal, foi lançada a seguinte promoção:

"MM. Juiz. Preliminarmente, esclareço a V. Exa. que o presente processo encontra-se em nosso poder há tanto tempo, porque, pouco tempo após recebê-lo, pedimos à Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado da Guanabara um pronunciamento sobre a regularidade do processo fiscal e o resultado final, eis que existe recurso administrativo. Entretanto, até agora não obtivemos resposta e, para não retardarmos ainda mais a solução da questão requeremos a V. Exa., a baixa do processo à Polícia Federal a fim de que seja ouvido o Sr. Guilherme Diácovo, fls. 49 e 56 e as pessoas por ele referidas bem como apurar o que for necessário em relação à emissão das *'notas frias'*."

Isto, em 18 de junho de 1970.

47. Na Polícia Federal, o inquérito tomou o número 808, e foi apensado, em 10 de julho de 1970, ao de n.º 718. Nessa serventia policial, o processo acresceu a douta promoção, da lavra do Sr. Procurador da República, Dr. Sylvio de Piro, cujo teor merece transcrição, para melhor compreensibilidade do assunto:

"MM. Juiz. Requeiro baixa do inquérito em diligência a fim de que a digna autoridade policial providencie junto ao Ministério da Fazenda, em *caráter urgente*, as informações com referência ao requerimento protocolado naquele Ministério sob o número 173.284, apurando inclusive eventual conclusão (fls. 103 v.). Outrossim, é imprescindível, na espécie, o pronunciamento da Fazenda em definitivo, quanto à sonegação fiscal de que trata o presente inquérito, devendo, pois, a D.O. solicitar cópia da decisão do processo fiscal correspondente,

bem como sua posição atual, *tendo em vista o mencionado parcelamento do débito.* Em 6.05.71" (grifos nossos).

48. Duas considerações, de início, resultam oportunas: em primeiro lugar decorrido mais de um ano, não providenciou o Sr. Escrivão encarregado do inquérito em foco nenhuma medida que objetivasse atender a promoção supra, do ilustre representante do Ministério Público Federal; por último vê-se que o assombroso Relatório, originário da 2.ª Vara Criminal do Estado da Guanabara, continua produzindo seus deletérios efeitos, pois, mais uma vez, a questão é deslocada para o problema do *parcelamento,* matéria relacionada exclusivamente com o Imposto de Renda, quando, em verdade, repita-se mais uma vez, em relação ao débito do Imposto sobre Produtos Industrializados, nenhuma composição amigável operou, resultando, assim, absolutamente inútil qualquer informação a respeito do andamento do processo fiscal relativo a este último tributo.

49. Em outras palavras, seja qual for o deslinde final conferido ao débito por IPI, em nada alterará o encaminhamento da ação penal, como será explicitado com maior minudência nos itens subseqüentes.

50. O *crime de sonegação fiscal* é entidade delituosa de natureza *penal-tributária.* Doutrinariamente, até certo ponto, se caracteriza como uma *norma penal em branco.*

51. Trata-se de ilícito criminal do *gênero tributário,* como *espécie* de outras do mesmo ramo, a exemplo de contrabando ou descaminho (art. 334, do Código Penal) e da apropriação indébita tributária (Decreto-lei n.º 326, de 8 de maio de 1967, e art. 168, do Código Penal).

52. Diz-se, até certo ponto, se configurar o crime de sonegação fiscal como uma *norma em branco,* por materializar em situações definidas na lei tributária como necessárias e suficientes à ocorrência do ilícito fiscal. O caso por excelência, da tipicidade pura da norma penal-tributária, é o da *sonegação* de tributos. Para se caracterizar a infração, torna-se mister, antes, o saber se havia *tributo* a recolher, pressuposto fático indispensável à violação penal.

53. Mas, contudo, não há como confundir *sonegação de tributos* com "crime de sonegação fiscal". Aquele se adstringe à única hipótese possível: falta de recolhimento do tributo, e, como tal, é uma típica *norma penal em branco.*

54. O "crime de sonegação fiscal", porém, engendra preceito bem mais amplo, compreendendo não apenas a pura e simples falta de recolhimento do crédito tributário, como também situações outras, a saber: prestar informação falsa, inserir elementos inexatos, omitir rendimentos ou operações, alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública, fornecer ou emitir documentos graciosos e outras hipóteses (Lei n.º 4.729, de 14 de julho de 1965).

55. Ora, a utilização de *notas fiscais* fictícias ("notas frias"), por si só, vem a constituir ilícito penal e, *in casu,* o de *sonegação fiscal,* porquanto implica, sempre, na redução do *quantum* tributário, seja na área do próprio Imposto sobre Produtos Industrializados (*aproveitamento* do respectivo crédito tributário), seja no campo específico do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

56. *En passant,* saliente-se que o douto e ilustrado membro do Ministério Público Federal ateve-se, tão-somente, ao exame da situação relativa a um dos implicados, a Servix Engenharia S.A., deixando de levar em conta a figura do emitente, Nova América Materiais de Construção Ltda., e assim mesmo, vinculando-se exclusivamente à sorte

de um processo fiscal (IPI) ou, pior ainda, ao resultado do parcelamento concedido (IR). A falsidade ideológica (ou, talvez, falsificação de documento), apontada na *representação* do mencionado agente-fiscal, se perdeu no tempo e no volume dos autos, não tendo sido, sequer, apreciada, pelo indigente Relatório da digna autoridade policial processante (2.ª DD).

57. Disso tudo resultou fato inconteste: paralisação e impotência da *ação penal,* como instrumento de apuração dos ilícitos praticados contra o fisco.

58. Ponto pacífico, parece-nos, é a questão de não sobrestar o processo fiscal a ação penal porquanto são autônomos, diferem quanto à natureza, fins, objeto e resultado, quer face ao direito positivo, quer em relação à doutrina jurídica.

59. No caso dos autos, mais se destaca a independência desses procedimentos, administrativo e penal, quando se percebe claramente que a simples emissão de *notas frias,* implicando, ou não, na prática, em efetiva sonegação de tributo, seja por indevido aproveitamento de crédito tributário fictício, seja pela redução da base imponível do Imposto de Renda, sempre haverá de caracterizar, de *per se,* o ilícito penal-tributário. A mesma coisa de relação a quem lhes der curso, utilizando-as.

60. Com esses esclarecimentos e demais informações sobre o andamento da matéria, no âmbito da administração fazendária, opinamos no sentido de, *data venia,* seja oferecida denúncia, desde logo, para tanto solicitando as indispensáveis e doutas providências do digno representante do Ministério Público Federal, como de direito.

E' o nosso parecer, S.M.J.

À consideração do Sr. Procurador-Chefe.

Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado da Guanabara, em 14 de novembro de 1972. *Alberto Nogueira.*

Subscrevo, integralmente, as considerações e conclusões do brilhante parecer.

2. A configuração do crime de sonegação fiscal é, na espécie, de cristalina evidência.

3. Nesses casos, aliás, pode o Ministério Público Federal, *ex vi legis,* oferecer denúncia desde logo, sendo dispensável o inquérito policial, que, por isso mesmo, sobrecarrega, desnecessariamente, a Polícia Federal.

4. Outrossim, o inquérito procedido pela 2.ª Delegacia de Polícia, ao apreciar as questões de direito penal-tributário, labora nas mais incríveis confusões.

5. Impõe-se, sem dúvida, como demonstrado, à saciedade, o prosseguimento da ação penal.

6. Oficie-se ao Ministério Público Federal.

Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado da Guanabara, em 20 de novembro de 1972. *Cid Heráclito de Queiroz,* Procurador-Chefe.