CONSEQÜÊNCIAS PENAIS DO INADIMPLEMENTO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

HUGO DE BRITO MACHADO*

1. Introdução. 2. As razões e os inconvenientes da criminalização. 2.1. As razões. 2.2. Os inconvenientes. 3. Algumas noções de Direito Tributário. 3.1. Espécies de obrigações tributárias. 3.2. O lançamento tributário. 4. Equívocos da jurisprudência. 4.1 Quanto à denominada apropriação indébita de tributo. 4.2. Quanto à condição de procedibilidade. 5. Os dispositivos legais vigentes e os tipos penais. 5.1. Os tipos penais. 5.2. Supressão ou redução de tributo. 5.3. Apropriação indébita. 6. Conclusões e sugestões. 6.1. Conclusões. 6.2. Sugestões.

1. *Introdução*

A questão das CONSEQÜÊNCIAS penais do inadimplemento de obrigações tributárias está a exigir a atenção dos juristas. Tema relativamente novo no direito brasileiro, seu adequado exame impõe o abandono da tradicional departamentalização da Ciência do Direito, que nos parece, aliás, inconveniente sob vários aspectos.

Cuida-se, evidentemente, de uma questão de direito penal, fora, portanto, do âmbito de militância dos tributaristas. Mas o conteúdo das condutas incriminadas concerne ao direito tributário, e seu conhecimento, portanto, está fora do âmbito em que militam os penalistas. Assim, nem aqueles, nem estes, poderão chegar a conclusões seguras a respeito dos crimes contra a ordem tributária, fechados em suas tradicionais especializações.

Por outro lado, tendo em vista que a incriminação de condutas tem por fim melhorar o grau de eficácia das normas cuja violação se pretende evitar, é importante o exame das motivações do legislador para definir como crime o inadimplemento de obrigações tributárias.

Neste pequeno estudo examinaremos, ainda que sumariamente, as razões e os

* Juiz do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Professor Titular de Direito Tributário da UFC.

inconvenientes da criminalização, e recordaremos algumas noções de Direito Tributário, importantes para a adequada abordagem do tema, que começaremos pelos equívocos da jurisprudência, para em seguida passar ao estudo dos dispositivos legais vigentes, tentando sua sistematização, para afinal oferecermos algumas conclusões e sugestões.

2. *As razões e os inconvenientes da criminalização*

2.1. As razões

A doutrina espanhola ensina, com inteira propriedade, que "*La criminalización de la infracción tributaria puede responder a dos planteamientos diferentes: puede ser el fruto de la convicción de que se ha logrado un sistema fiscal, dentro de lo que cabe, justo, merecedor del respeto de todos y de que, por tanto, la infracción tributaria resulta intolerable, o puede ser el producto de la comprobación estadística de que casi todo el mundo defrauda y que, por consiguinte, es preciso desencadenar el terror penal para que la gente satisfaga los tributos.*

El primer planteamiento parece acertado. El segundo inadmisible, porque pretende usar la pena criminal, con fines meramente utilitaristas, para encubrir en definitiva unffracaso del propio sistema fiscal."[1]

Não se pode, a rigor, dizer que o sistema tributário brasileiro é justo. Pelo contrário. Se justa é a tributação proporcional à capacidade econômica, pode-se afirmar que o nosso sistema tributário é injusto.

Por outro lado, o fisco, no Brasil, costuma descumprir os seus deveres para com o contribuinte. Não nos referimos ao Estado, em sua expressão mais ampla, mas ao fisco, ou Estado como arrecadador de tributo. Não nos referimos também às freqüentes edições de leis inconstitucionais, nem às interpretações ampliativas de hipóteses de incidência tributárias. Limitamos nossa observação a situações mais singelas. Na restituição do indébito tributário, no reconhecimento de imunidades e isenções e na outorga de estímulos legalmente previstos, o fisco tem pouco ou nenhum apreço pelos direitos do contribuinte.[2] Não é razoável, pois, esperar-se que este se sinta estimulado ao cumprimento de seus deveres para com aquele. Além disto, todos reclamam a reforma do sistema tributário, o que parece suficiente para demonstrar que ele não é "merecedor del respecto de todos".

Parece que a criminalização do inadimplemento de obrigações tributárias entre nós, infelizmente, representa "el terror penal para que la gente satisfaga los tributos".

1 GONZALO RODRÍGUEZ MOURULLO, Presente y futuro del delito fiscal, Civitas, Madrid, 1974, p. 24/25.

2 Inúmeros exemplos podem ser citados a demonstrar essa assertiva. Mencionaremos alguns, mais conhecidos de todos: a) não restituição do empréstimo compulsório sobre a aquisição de veículos e de combustíveis; b) atrasos freqüentes na restituição do imposto de renda das pessoas físicas que a isto tem direito em face do ajuste anual; c) a oposição de obstáculos injustificáveis ao exercício do direito à compensação estabelecido pelo art. 66, da Lei nº 8.383/91; d) a sistemática recusa à restituição de tributos pagos indevidamente.

2.2. Os inconvenientes

A criminalização do inadimplemento de obrigações tributárias pode ter a vantagem de diminuir as inadimplências, pela intimidação dos obrigados. Tal vantagem, todavia, é efêmera, e termina por ser superada pelos inconvenientes dessa criminalização.

Realmente, a intimidação pode produzir, de início, significativo efeito positivo. Depois, aos poucos os infratores se vão acostumando à idéia de serem réus, conhecendo as armas que podem utilizar nas disputas com o Estado repressor, de sorte que aquele efeito intimidativo vai ficando amortecido.

Por outro lado, a criminalização do inadimplemento de obrigações tributárias tem graves inconvenientes, entre os quais podem ser apontados o direito ao silêncio, universalmente reconhecido ao criminoso; a presunção de inocência, também reconhecida universalmente; a competência privativa do Poder Judiciário para aplicar as sanções penais, e as formalidades processuais destinadas a garantir o direito à liberdade e o direito de defesa dos acusados.

Garante a Constituição Federal o direito ao silêncio[3]. E a doutrina tem sustentado em favor dos acusados o direito de mentir. Segundo PINTO FERREIRA, o acusado tem o direito de não se auto-incriminar, pois o direito que tem de não dizer a verdade é um direito, já reconhecido por Montesquieu, *à la defense naturelle.*[4]

ADA PELLEGRINI GRINOVER ensina: "O réu, sujeito da defesa, não tem obigação nem dever de fornecer elementos de prova que o prejudiquem. Pode calar-se ou até mentir." E ainda: "o retorno ao direito ao silêncio, em todo seu vigor, sem atribuir-lhe nenhuma conseqüência desfavorável, é uma exigência não só de justiça, mas sobretudo de liberdade. O único prejuízo que do silêncio pode advir ao réu é o de não utilizar a faculdade de autodefesa que se lhe abre através do interrogatório. Mas quanto ao uso desta faculdade, o único árbitro de ser a sua consciência, cuja liberdade há de ser garantida em um dos momentos mais dramáticos para a vida de um homem e mais delicado para a tutela de sua dignidade."[5]

Fica difícil, assim, de se justificar esteja o contribuinte obrigado a prestar informações e fornecer documentos, que podem afinal constituir prova de cometimento criminoso.

Garante, também, a Constituição Federal, a presunção de inocência. Em face dessa garantia, é razoável sustentar-se que se presume sejam corretas, até prova em contrário, as informações prestadas pelo contribuinte ao fisco. Não poderia, assim, exigir este do contribuinte qualquer comprovação do que informa, ou declara, porque, como informa, ou declara, sob as penas da lei, não se poderia presumir estivesse praticando crimes.

Garante, ainda, a Constituição Federal, que: ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente;[6] ninguém será considerado culpado

3 Art. 5º, inciso LXIII.

4 PINTO FERREIRA, Comentários à Constituição Brasileira, Saraiva, São Paulo, 1989, 1º vol., p. 179.

5 Citada por CELSO RIBEIRO BASTOS, em Comentários à Constituição do Brasil, São Paulo, 1989, 2º vol., p. 296.

até o trânsito em julgado da sentença penal condenatória.[7] ninguém será preso senão em flagrante delito ou por ordem escrita e fundamentada da autoridade *judiciária* competente.[8] Daí se conclui, e tal entendimento é pacífico, que a sanção penal somente pode ser aplicada pela autoridade judiciária.

Estas e outras garantias constitucionais da liberdade, a legislação processual, a doutrina jurídica e a própria cultura, criam obstáculos inúmeros à aplicação da sanção penal, diversamente do que ocorre com a sanção administrativa fiscal, que pode ser imposta por um funcionário do Poder Executivo, em processo relativamente simples, desde que assegurada a oportunidade de defesa do contribuinte.[9]

Certamente, em face de tais inconvenientes é que, segundo ROTHMANN, existe uma tendência universal de descriminalização do ilícito fiscal.[10]

3. *Algumas noções de Direito Tributário*

3.1. Espécies de obrigações tributárias

Como é sabido, o Código Tributário Nacional refere-se a duas espécies de obrigações tributárias: a principal e a acessória.

Sobre o assunto já escrevemos:

"A obrigação principal, no dizer do CTN, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1º). Tem *sempre* conteúdo patrimonial. Já a obrigação acessória, segundo o CTN, decorre da *legislação* tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º).

Na obrigação principal a prestação é a entrega de dinheiro ao Estado. Já na obrigação acessória as prestações positivas a que alude o Código compreendem um fazer, um não fazer, ou um tolerar, como, por exemplo: (a) emitir uma nota fiscal, escriturar um livro, inscrever-se no cadastro de contribuintes (fazer); (b) não receber mercadorias desacompanhadas da documentação legalmente exigida (não fazer); e (c) admitir o exame de livros e documentos pelo fiscal (tolerar)."[11]

O objetivo das obrigações acessórias é viabilizar o controle dos fatos relevantes para o surgimento de obrigações principais. São "acessórias", posto que só existem em razão de outras, ditas principais.

6 Art. 5º, inciso LIII.

7 Art. 5º, inciso LVII.

8 Art. 5º, inciso LXI.

9 No processo penal é indispensável a presença de advogado para atuar na defesa do réu. Há, aliás, quem sustente ser necessária a defesa efetiva, não sendo bastante a simples presença do advogado, nem a formulação débil, evidentemente inábil, de defesa. No processo administrativo fiscal não se exige, como condição de validade, a presença de advogado, nem a efetiva defesa do contribuinte. Basta que tenha este tido oportunidade para defender-se. Este, pelo menos, é o entendimento até agora prevalente.

10 GERD W. ROTHMANN, A Extinção da Punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária, em Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário, Volume de Apoio, p. 42.

11 HUGO DE BRITO MACHADO, Curso de Direito Tributário, 9ª edição, Malheiros, São Paulo, 1994, p. 88/90.

3.2. O lançamento tributário

Nos termos do CTN "compete privativamente a autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária 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."[12]

É através do lançamento tributário que se faz a constatação da ocorrência do fato que, nos termos da lei, faz nascer o dever de pagar tributo. Constatada a ocorrência de um fato tributável, ou o inadimplemento de uma obrigação acessória, é cabível o lançamento, vale dizer, a constituição do crédito tributário.

Nenhuma autoridade que não seja a responsável pela Administração Tributária pode dizer que alguém é devedor de tributo. Por outro lado, a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional da autoridade administrativa. Assim, se esta não efetua o lançamento tributário, sendo este cabível, deve ser responsabilizada por sua falta. Inadmissível, porém, que outra autoridade, por mais importante que seja, pratique aquela atividade.

E sem a afirmação da existência de tributo devido, é impossível, no plano estritamente jurídico, a afirmação do inadimplemento de obrigação tributária.

4. *Equívocos da jurisprudência*

4.1. Quanto à apropriação indébita de tributo

Penso que a jurisprudência cometeu um equívoco quando admitiu que o não recolhimento de tributo pode configurar apropriação indébita independentemente do dolo específico.

Realmente, o antigo TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS, por seu Plenário, rejeitou a argüição de inconstitucionalidade do dispositivo do Decreto-lei nº 326/67, que definiu como apropriação indébita o não recolhimento de tributo, ao argumento de que "o *caput* da referida regra legal não criou novo tipo penal, limitando-se a proibir que o contribuinte empregue o produto do imposto em fim outro que não seja o recolhimento aos cofres da União e cujo descumprimento reúne em si os elementos do crime definido no art. 168 do estatuto"[13]. Depois, todavia, chegou a afirmar, por sua 2ª Turma, que a configuração da apropriação indébita do IPI não exige o dolo específico porque, não obstante o art. 2º, do Decreto-lei nº 326/67, tenha utilizado a rubrica do art. 168 do Código Penal, "criou um delito de formato próprio, com tipicidade determinada."[14]

12 Código Tributário Nacional, art. 142.

13 Rec. Crim. nº 544 — SC, Rel. Ministro Antonio Torreão Braz, julgado em 11.12.79, mv., Tribunal Pleno, RTRF nº 82, p. 1/14.

14 ACr nº 4/589 — PE, julgada em 8.6.82, Rel. Min. José Cândido, RTFR nº 93, p. 127.

A evidência do equívoco dispensa comentários.

4.2. Quanto à condição de procedibilidade

Tem entendido a jurisprudência que a conclusão do procedimento administrativo não constitui condição de procedibilidade para a ação penal nos denominados crimes fiscais. Em outras palavras, a propositura da ação penal seria independente da conclusão do processo administrativo de apuração e exigência do crédito tributário. Ou processo de lançamento do tributo.

É possível, assim, que em certos casos alguém seja condenado pelo cometimento do crime de supressão ou redução de tributo, ou de apropriação indébita, embora a autoridade da Administração Tributária, a única competente para dizer se ocorreu fato gerador de obrigação tributária, chegue depois à conclusão de que não há tributo devido. O equívoco é evidente.

5. *Os dispositivos legais vigentes e os tipos penais*

5.1. Os tipos penais

Os dispositivos das Leis nºs 4.357/64 e 4.729/65, e do Decreto-lei nº 326/67, que cuidavam de crimes fiscais, estão revogados.[15] Vigoram, atualmente, as Leis nºs 8.137/90 e 8.212/91.

Em face desses diplomas legais, pode-se falar de dois tipos de crime, a saber: a) supressão ou redução de tributo, ou sonegação fiscal, como antes era denominado; e b) apropriação indébita de tributo.

Limitaremos nosso estudo apenas a esses dois tipos, que nos parecem os mais importantes.

5.2. Supressão ou redução de tributo

Esse tipo penal está definido no artigo 1º da Lei nº 8.137/90, assim:

"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

15 Cf. MARCO AURÉLIO GRECO, Notas à legislação sobre crimes fiscais, em Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário, Volume de Apoio, p. 50.

equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Elemento nuclear do tipo é a supressão, ou redução do tributo. Sem tributo devido, que a conduta do agente tenha por fim suprimir, ou reduzir, não se configura o crime.

GERD W. ROTHMANN, em excelente estudo a respeito da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, demonstra, com inteira propriedade, a diferença entre o tipo penal que se encontrava descrito na Lei nº 4.729/65, e o descrito na Lei nº 8.137/90, e afirma, com razão, que na primeira tinha-se crime de mera conduta, cuja consumação independia de resultado, enquanto nesta última tem-se crime de dano.[16]

Assim, qualquer das condutas descritas nos diversos incisos do art. 1º configura o crime de supressão ou redução de tributo, desde que alcance o resultado, isto é, a supressão, ou a redução de tributo devido.

É importante notar que a lei, na descrição do tipo penal, faz qualquer referência ao prazo para o pagamento do tributo. Assim, é razoável entender-se não consumado o crime pelo simples decurso do prazo para pagamento, fixado na legislação tributária. Se, mesmo depois desse prazo, o contribuinte efetua espontaneamente o pagamento do tributo, o crime não se consuma.

Realmente, seria absurdo admitir que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade pela infração tributária,[17] mas é irrelevante no âmbito penal. Na verdade, a denúncia espontânea da infração impede que o tipo penal se complete.

O tipo penal do art. 1º, da Lei nº 8.137, somente se consuma com o lançamento tributário definitivo.

5.3. Apropriação indébita

A Lei nº 8.137, de 27 de novembro de 1990, depois de definir, em seu art. 1º, o crime de supressão ou redução de tributo, que diz ser crime contra a ordem tributária, em seu art. 2º diz que constitui crime da mesma natureza "deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado na condição de sujeito passivo da obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos."

A Lei nº 8.212/91, em seu art. 95, define várias condutas, casuisticamente. Todas elas já definidas na Lei nº 8.137/90. Se entendermos que no art. 95, da Lei nº 8.212/91, pretendeu o legislador criminalizar o simples fato do não recolhimento das contribuições sociais, independentemente de fraude, ou da vontade de apropriar-se dos

16 GERD W. ROTHMANN, A Extinção da Punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária, em Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário, Volume de Apoio, p. 42/43.

17 Estabelece o art. 138, do CTN:

A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito de importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único: Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração."

valores correspondentes, teremos de concluir que foi criminalizado o simples inadimplemento de dívida tributária, neste caso com flagrante violação de garantia constitucional.

Realmente, a Constituição Federal estabelece que "não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel."[18]

Como ensina CELSO RIBEIRO BASTOS, nos tempos modernos já não se aceita mais prisão do devedor inadimplente, sendo cabível, em seu lugar, a execução do patrimônio do responsável por dívida.[19]

Não se diga que a vedação constitucional, porque se reporta apenas à prisão civil, não se opõe à lei ordinária que define como crime o inadimplemento de dívida, para repressão com pena prisional. Não é assim. A lei ordinária que define como crime o simples inadimplemento de uma dívida, e comina para o que nele incorre pena prisional, conflita com a norma da Constituição que proíbe a prisão por dívida. Há, na verdade, evidente antinomia entre a norma da Constituição que proíbe a prisão por dívida, e aquela, da lei ordinária, que define como crime o inadimplemento de dívida, para viabilizar, dessa forma, a aplicação da pena prisional ao devedor inadimplente.

Toda norma jurídica alberga valor, cuja presença permite que se estabeleça a coerência do sistema jurídico. Na proteção de cada bem jurídico, de cada bem da vida, tem-se de evitar a incongruência. Por isto, doutrina USERA, "La sistematicidad em el ámbito constitucional alcanza su mayor relieve en la necessaria ponderación de bienes igualmente protegidos."[20]

O sistema jurídico, considerados os valores que alberga, é necessariamente coerente. Suas eventuais antinomias devem ser eliminadas, e quando em conflito se encontram normas de diversa hierarquia a eliminação se faz sem qualquer dificuldade, porque "o juiz, quando se encontrar frente a um conflito entre uma norma superior e uma norma inferior, será levado a aplicar a norma superior."[21]

É certo que estamos falando de inadimplência de dívida, e não de práticas fraudulentas. "O que o bom senso repele é responder a liberdade individual pelo pagamento de dívidas, salvo em caso de fraude. A liberdade poderá responder pela fraude, e não pela dívida em si."[22]

Não se diga que o não pagamento do IPI, ou do Imposto de Renda retido na fonte, ou de contribuições de seguridade social descontadas de empregados, corresponde à apropriação indébita, definida no art. 168, do Código Penal. O contribuinte não se apropria, porque o dinheiro lhe pertence, e não ao fisco, que é simplesmente credor.

18 Art. 5º, inciso LXVII.

19 Comentários à Constituição do Brasil, Saraiva, São Paulo, 1989, 2º vol, p. 304.

20 RAÚL CANOSA USERA, Interpretacion Constitucional y Formula Politica, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1988, p. 215.

21 NORBERTO BOBBIO, Teoria do Ordenamento Jurídico, 4ª edição, Editora Universidade de Brasília, 1994, p. 111.

22 A. DE SAMPAIO DÓRIA, Direito Constitucional, Max Limonad, São Paulo, 1960, vol. 4º, p. 683.

Por outro lado, escriturando livros e documentos, regularmente, deixa evidente a ausência do dolo específico, indispensável à configuração do tipo nos termos do art. 168 do Código Penal.

No Imposto sobre Produtos Industrializados, o sujeito passivo da relação obrigacional tributária é o comerciante, o industrial, ou o produtor, nos termos do art. 51 do Código Tributário Nacional. O que este receber de quem adquire seus produtos é o *preço* destes. Há, entre o comerciante, industrial ou produtor, e seu cliente, que lhe compra os produtos, uma relação jurídica de direito comercial, que não se confunde com a relação jurídica de tributação. Tanto assim é que se o comprador não paga, nem por isto deixa o contribuinte de ser devedor do tributo.

6. *Conclusões e sugestões*

6.1. Conclusões

Do que foi exposto, podem ser extraídas as seguintes conclusões:

1ª) A criminalização do inadimplemento de obrigações tributárias tem mais inconvenientes do que vantagens, especialmente em face das garantias constitucionais concernentes ao direito penal.

2ª) É imperiosa a necessidade de distinguir-se aquele que frauda, daquele que, embora inadimplente, porque não paga o tributo, cumpre regularmente todas as obrigações tributárias acessórias. O primeiro comete crime. O segundo é apenas devedor do tributo. Não deve, nem pode, em face do art. 5º, inciso LXVII, da vigente Constituição Federal, ser considerado autor de crime ao qual seja cominada pena de prisão.

3ª) Com efeito, se do ponto de vista administrativo tributário pode ser considerado mais importante o cumprimento da obrigação principal (o pagamento do tributo), do ponto de vista jurídico penal é muito mais importante o cumprimento das obrigações acessórias (prestação de informações corretas, emissão de documentos, escrituração de livros e acatamento da fiscalização).

4ª) Não obstante, o crime de supressão ou redução de tributo, cujo tipo está definido no art. 1º, da Lei nº 8.137, é crime de resultado. Somente se configura com o não pagamento de tributo devido.

5ª) Ao definir o crime de apropriação indébita, o art. 95, da Lei nº 8.212/91, descreveu condutas já capituláveis nos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137, não tendo, a rigor, inovado nesse particular, nada significando o casuísmo de que se valeu.

6ª) Ver o art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, e o art. 95 da Lei nº 8.212/91, a criminalização do simples inadimplemento do dever de pagar tributo, e colocar tais normas em conflito com a Constituição Federal.

6.2. Sugestões

Para melhorar a eficácia das normas tributárias, sugerimos as seguintes providências:

1ª) Elevação das multas a serem aplicadas na via administrativa.

2ª) Incremento da fiscalização tributária.

3ª) Alteração do art. 185, do CTN, que define a presunção de fraude na alienação de bens pelo contribuinte, ampliando-se tal presunção, de sorte a que se aplique desde o início da constituição do crédito tributário. Esse dispositivo do CTN poderá passar a ter a seguinte redação:

"*Presume-se fraudulenta a alienação de bens ou rendas por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, desde que iniciado o lançamento respectivo.*"

4ª) Criminalizar, especificamente, cominando penas mais severas, que as cominadas para as fraudes em geral, a conduta consistente em:

"*eximir-se, a si próprio ou à pessoa jurídica que integra, ou dirige, de responsabilidade dívida tributária, mediante alienação fraudulenta de bens, ou qualquer outra fraude.*"

E se for considerada importante, mesmo assim, a criminalização do denominado ilícito tributário:

5ª) Aprovação de lei que defina de forma mais adequada esse ilícito, evitando-se o casuísmo, e permitindo distinguir-se a prática fraudulenta do simples inadimplemento do dever de pagar. O dispositivo legal poderá ter a seguinte redação:

"*Deixar de pagar tributo, ocultando, total ou parcialmente, fato tributável, deixando de cumprir obrigação tributária acessória, manipulando fatos relevantes na determinação do valor do tributo, ou utilizando qualquer meio fraudulento para impedir a feitura de lançamento*".