

# REFLEXÕES ACERCA DA JUSTA CAUSA NOS CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL

*Robson Maia Lins*<sup>1</sup>

*Pablo Gurgel Fernandes*<sup>2</sup>

## 1. INTRODUÇÃO

Não é de hoje que o direito pátrio se ocupa de sancionar determinadas classes de ações ou omissões contrárias à ordem tributária, ora conotando-as como infrações fiscais, ora caracterizando-as como crimes tributários, neste último caso para cominar-lhes as mais severas penas previstas no ordenamento jurídico. No último século, experienciou-se uma vasta gama de inovações legislativas que agregaram complexidade aos ramos do Direito Tributário Sancionatório e do Direito Penal Tributário, despertando novas reflexões doutrinárias e acirrando debates judiciais dos mais variados.

---

1. Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Graduado em Direito pela UFRN. Advogado e Professor.

2. Mestrando em Direito Tributário na PUC/SP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Graduado em Direito pela UFRN. Advogado e Professor.

A perspectiva dinâmica dos crimes contra a ordem tributária, por exemplo, mostrou-se um campo fértil para recentes discussões perante os Tribunais Superiores. E neste contexto, pode-se mencionar a busca pela fixação de critérios para a aplicação do princípio da insignificância nos delitos tributários materiais, a definição dos requisitos e limites de influência da adesão a programa de parcelamento fiscal sobre a punibilidade penal-tributária, o determinação do momento consumativo nos crimes de sonegação fiscal, o questionamento da natureza jurídica do crime de descaminho e, mais recentemente, a suposta existência de apropriação indébita pelo inadimplemento de tributos próprios classificados como indiretos.

O sempre renovado surgimento de problematizações, entretantes, não surpreende aqueles que pautam o estudo do fenômeno jurídico pelas lentes do constructivismo lógico-semântico. Afinal, a interpretação das palavras do direito positivo, quase sempre permeadas de ambiguidades e vagezas, costuma gerar dissensos entre seus utentes, sejam eles observadores dos documentos normativos ou participantes da enunciação deste objeto cultural. E quando o homem é conclamado a se valer de signos probatórios para constituir a facticidade jurídica, aí é que os questionamentos tendem a se intensificar.

Nos últimos tempos, a temática da justa causa nos crimes de sonegação fiscal despertou olhares. Isto porque, em um momento histórico no qual se observa a proliferação de inquéritos policiais pautados na mera existência de créditos tributários “definitivamente constituídos” e o advento de denúncias em face de sujeitos de direito que, simplesmente, figuraram como gestores empresariais no período objeto de autuações fiscais, é de bom alvitre investigar, com pendor analítico, os critérios jurídicos que vigoram para fins de constituição do lastro probatório mínimo de materialidade e autoria, indispensável à deflagração e manutenção de uma persecução penal deste jaez.

## 2. A JUSTA CAUSA NO DIREITO PROCESSUAL PENAL

Desde a redação originária do Código de Processo Penal (CPP), já se verificava o emprego da locução “justa causa”, utilizada nas acepções de: (i) motivo plausível para relevar omissões do perito nomeado para auxiliar a Justiça e, por conseguinte, deixar de lhe impor penalidades (arts. 277 e 278); (ii) justificativa razoável para o não comparecimento do réu em júri, sob pena de realização do julgamento à sua revelia (art. 451); (iii) razão aceitável para a ausência de testemunha, sem a qual esta incorreria em multa ou mesmo prisão (art. 453); (iv) hipótese configuradora de coação ilegal, para fins de impetração de *habeas corpus* (art. 648, inciso I); e (v) fundamento legítimo para dilação do prazo fixado ao cumprimento de *exequatur* concedida para carta rogatória (art. 786).

Dentre tais disposições legais, a que mais se aproximava da matéria investigada era aquela prevista no artigo 648, inciso I, do CPP, que, diga-se de passagem, assim prescreve até o presente momento: “Art. 648. A coação considerar-se-á ilegal: I – quando não houver justa causa;”, como se colhe na doutrina pátria.

### 2.1 Segundo a doutrina pátria

Para José Frederico Marques, tratou-se de preceito que buscou efetivar o art. 141, §23, da Constituição do Estados Unidos do Brasil de 1946, que prescrevera a concessão de *habeas corpus* sempre que alguém sofresse ou se encontrasse ameaçado de “sofrer violência ou coação em sua liberdade de locomoção, por ilegalidade ou abuso de poder”.

Apesar de reconhecer a “grande extensão e amplitude”<sup>3</sup> do conceito de “justa causa”, o abalizado doutrinador santista

---

3. MARQUES, José Frederico. *Elementos de direito processual penal*: volume IV. 2. ed. Campinas: Millennium, 2000. P. 477.

não se furtou de investigar o sentido desta expressão, o que fez nos seguintes termos<sup>4</sup>:

Se coação ilegal, por falta de justa causa, fosse apenas a coação sem *justa causa legal*, redundante estaria a redação do texto da lei processual. Necessário é, portanto, que o preceito se entenda como abrangendo a coação *contra jus*, embora o ato coercitivo encontre amparo em regra da lei escrita – o que significa que a coação à liberdade pessoal, mesmo que tenha base em lei, não pode ser mantida e perdurar, porque, sendo iníqua e desarrazoada, acaba por configurar-se como providência, não *secundum jus*, e sim contra a própria lei (*id est*, coação ilegal).

Já no escólio de Edgard Magalhães Noronha<sup>5</sup>,

Não existe justa causa e, portanto, a coação é ilícita se o fato imputado ao preso não é *típico*, não se subsume no *tipo*, ou não é crime – *nullum crimen sine lege*. Justa causa também não ocorre quando, embora tendo o preso praticado crime ou contravenção, está em condições de livrar-se solto, seja por prestar fiança, seja porque a infração é das que se responde ao processo em liberdade. Também inexistente quando se acha extinta a punibilidade do fato; quando é decretada a prisão preventiva sem os requisitos legais; quando também não os observou o auto de flagrante ou não traduz a realidade do ocorrido; quando, não obstante ser cabível a prisão, é ela efetivada em lugar indevido; quando há erro de identidade, isto é, o preso não é a pessoa que delinuiu etc. Nesses e em outros casos não há justa causa, que, aliás, é matéria a ser apreciada no caso concreto. Em conclusão: *justa causa* é o fato cuja ocorrência torna lícita a coação.

Em tais lições, chamam atenção expressões como “coação *contra jus*”, situação “iníqua e desarrazoada”, fato que “não se subsume no *tipo*”, situação que “não traduz a realidade do ocorrido” e “fato cuja ocorrência torna lícita a coação”. Afinal, todas elas, em maior ou menor grau, demandam noções acerca de quatro categorias gerais bem exploradas no

4. MARQUES, José Frederico. *Elementos de direito processual penal*: volume IV. 2. ed. Campinas: Millennium, 2000. P. 29.

5. NORONHA, E. Magalhães. *Curso de direito processual penal*. 24. Ed. São Paulo: Saraiva, 1995. P. 410-411.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

constructivismo lógico-semântico: *norma jurídica, incidência, prova e interpretação.*

Prosseguindo no esquadramento do direito positivo, chega-se à Lei nº 11.719/2008, que, dentre outras inovações, introduziu o art. 395, inciso III, do CPP, para ampliar o rol de fundamentos para rejeição da denúncia ou queixa, de modo a contemplar também a falta de “justa causa para o exercício da ação penal”.

Para Maria Thereza Rocha de Assis Moura<sup>6</sup>, o legislador não teria cuidado de introduzir uma quarta condição da ação penal, mas positivar uma síntese de todas elas, que haveria de ser aferida no caso concreto, mediante exame da existência de fundamentos de fato e de direito para a instauração da ação penal, providência esta que, em seu entendimento, mais se aproximaria do próprio mérito processual.

Por outro lado, encontra-se a posição de Afrânio Silva Jardim, a compreender a justa causa como sendo a quarta condição para o regular exercício da ação penal e, por conseguinte, filtro para a verificação de eventual abuso deste direito autônomo e abstrato, por si definido como “um lastro mínimo de prova que deve fornecer arrimo à acusação, tendo em vista que a simples instauração do processo penal já atinge o chamado status “dignitatis” do imputado”<sup>7</sup>.

De todo modo, a ausência de justa causa impõe ao Poder Judiciário o dever de não julgar a pretensão condenatória deduzida pelo *dominus litis*, como contra faceta do direito subjetivo que o acusado titulariza de não se sujeitar a uma persecução penal sem motivo de fato suficientemente comprovado para tanto.

Assim, de uma perspectiva científica voltada à prática forense, cabe apenas observar a *cronologia* de aplicação da norma jurídica da justa causa e o *agente competente* enunciador;

---

6. MOURA, Maria Thereza Rocha de Assis. *Justa causa para a ação penal*: doutrina e jurisprudência. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 221-223.

7. JARDIM, Afrânio Silva. *Direito processual penal*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. P.92-93.

que sempre será um órgão do Poder Judiciário (art. 5º, LVII, da CRFB/88): (i) logo no exame de admissibilidade da petição inicial, pelo juízo originário; (ii) após o recebimento da denúncia, mas antes mesmo da apresentação de resposta à acusação, por Tribunal; ou (iii) depois apresentação de resposta à acusação, mas antes do advento de pronunciamento jurisdicional sobre a pretensão condenatória, pelo próprio juízo natural da causa ou Tribunal.

Ao julgar o pedido de condenação, após a fase instrutória, o Poder Judiciário adentrará propriamente ao exame do *meritum causae*, motivo pelo qual a inexistência ou insuficiência probatória ensejarão a edição de pronunciamento absolutório (art. 386, incisos II, V ou VII, do CPP).

## 2.2 Conforme a jurisprudência dos Tribunais Superiores

A infinita riqueza do mundo-do-ser, que jamais deixa de brindar os sentidos com variados aspectos e diversas peculiaridades, ganha relevo à medida em que os atores credenciados pelo subsistema social do direito positivo praticam atos institucionais direcionados à produção de normas jurídicas individuais e concretas. Não por acaso, quanto mais a incidência jurídica se distancia das proposições gerais e abstratas de superior hierarquia, progredindo no encadeamento de linguagens direcionadas à denotação realidade social, maior se torna o feixe de possibilidades para discussões.

Impõe-se, então, agregar ao estudo algumas definições colhidas do Poder Judiciário e, mais precisamente, da jurisprudência dos Tribunais Superiores, não apenas pelas suas competências recursais, senão também pelo fato de, cada vez mais, suas razões de decidir orientarem o desfecho dado pelas Instâncias Ordinárias.

Em recente decisão, a Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça (STJ) tratou da justa causa como “um lastro

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

mínimo de prova, o qual deve ser capaz de demonstrar a pertinência do pedido condenatório”<sup>8</sup>.

Comumente, a despeito de se observar questionamentos deste cariz em sede de ações penais originárias, ventilam-se com maior frequência, perante a Corte Cidadã, discussões a respeito da justa causa através de *habeas corpus*, para os quais, não raro, as Turmas que julgam matéria penal consignam que: (i) “a decisão que recebe a denúncia possui natureza jurídica de despacho, não necessitando fundamentação exauriente por parte do Magistrado quanto aos motivos do seu recebimento”<sup>9</sup>; e (ii) “o trancamento da ação penal por meio do *habeas corpus* é medida excepcional, que somente deve ser adotada quando houver inequívoca comprovação [...] da ausência de indícios de autoria ou de prova sobre a materialidade do delito”<sup>10</sup>.

Na mesma direção, encontra-se o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), que é iterativo ao asseverar que: (i) “Não se exigem, quando do recebimento da denúncia, a cognição e a avaliação exaustiva da prova ou a apreciação exauriente dos argumentos das partes, bastando o exame da validade formal da peça e a verificação da presença de indícios suficientes de autoria e de materialidade”<sup>11</sup>; e (ii) “o trancamento da ação penal, por meio de *habeas corpus*, só é possível quando estiverem comprovadas, de plano, [...] a evidente ausência de justa causa”<sup>12</sup>.

---

8. APn 923/DF, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, CORTE ESPECIAL, julgado em 23/09/2019, DJe 26/09/2019.

9. RHC 114.616/SP, Rel. Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 19/09/2019, DJe 27/09/2019.

10. RHC 113.448/PI, Rel. Ministro RIBEIRO DANTAS, QUINTA TURMA, julgado em 19/09/2019, DJe 24/09/2019.

11. HC 128031, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 01/09/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-188 DIVULG 21-09-2015 PUBLIC 22-09-2015.

12. RHC 169214 ED, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 06/09/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-204 DIVULG 19-09-2019 PUBLIC 20-09-2019.

### 2.3 Ponderações

Nos dizeres de Francesco Carnelutti, “apenas com o surgimento da suspeita, o acusado, a sua família, a sua casa, o seu trabalho são inquiridos, examinados, isso na presença de todo mundo. O indivíduo, dessa maneira, é feito em pedaços”<sup>13</sup>. Eis o porquê de se demandar um respaldo probatório minimamente idôneo, para além de meras suposições e unilaterais afirmações, a legitimar o oferecimento de uma denúncia, seu recebimento e ulterior processamento.

No ponto, deve-se ressaltar que esse conjunto probatório inaugural exigido pela ordem jurídica adjetiva haverá de suscitar interpretações suficientes para conduzir a imaginação humana na reconstituição de um passado de provável ocorrência, em que se possa delimitar, no tempo e no espaço, uma conduta humana comissiva ou omissiva, conotada por um mandamento incriminador vigente. Do contrário, como se afirmar de modo minimamente seguro a plausibilidade do pedido condenatório em detrimento de pessoa determinada?

Quando o Ministério Público lança mão de uma ação penal pública ao largo de cogentes prescrições jurídicas, decerto estará agindo de encontro ao direito positivo e promovendo uma situação de iniquidade, cuja ilicitude reclama correção jurisdicional.

É certo que não se pode exigir uma conclusão peremptória acerca da culpabilidade do acusado logo no início de um processo criminal, até mesmo porque a ela somente se poderia após contraditório e cognição judicial exauriente. Porém, não se pode perder de vista que o recebimento da peça de incoação: (i) de *per si*, traz severas consequências ao réu; (ii) mobiliza o já congestionado mecanismo da Justiça; e (iii) jamais foi alçado à exceção ao dever constitucional de fundamentação (art. 93, inciso IX, da CRFB/88). Tais constatações exigem do “despacho” inaugural mais do que vagas e genéricas frases do tipo: “recebo

---

13. CARNELUTTI, Francesco. *As misérias do processo penal*. Trad. Ricardo Rodrigues Gama. 3. Ed. Campinas: Russell Editores, 2009. P. 54-55.



CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

a peça acusatória por verificar o preenchimento dos requisitos do art. 41 do CPP” e/ou “admito a ação penal por não vislumbrar qualquer das hipóteses do art. 395 do CPP”.

Diante disso, afloram questionamentos como: quantos expedientes desnecessários o Poder Judiciário poderia deixar de praticar? Qual seria o impacto de uma apreciação mais detida da denúncia sobre o atual número de *habeas corpus* impetrados por ausência de justa causa?

Conquanto a jurisprudência dos Tribunais Superiores tenha sedimentado uma interpretação restritiva do citado remédio constitucional, parcela considerável dos trancamentos de ação penal se devem exatamente pela ausência de justa causa, que se evidenciou pela cópia integral dos autos processuais e, portanto, poderia ter sido reconhecida logo na origem.

### 3. CONSIDERAÇÕES ACERCA DA PROVA NA PERSECUÇÃO PENAL

#### 3.1 As provas e a constituição da realidade jurídica

Paulo de Barros Carvalho costuma afirmar que “o real é irrepetível”<sup>14</sup>. Afinal, todo evento é único e se perde nas dimensões espaço-temporais. Daquilo que aconteceu somente remanescem algumas finitas “pegadas”, a serem colhidas pelo homem, na busca pela reconstituição daquilo que se passou e, frise-se, não tornará jamais.

Ademais deste sempre indiciário caráter das provas, o sistema jurídico, em seu fechamento operativo<sup>15</sup>, ainda impõe certos limites de índole substantiva e procedimental para a

---

14. CARVALHO, Paulo de Barros. *O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador”*: Direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinariedade. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. V. 102. p. 441-456, jan./dez. 2007. P. 444.

15. LUHMANN, Niklas. *O direito da sociedade*. Trad. Saulo Krieger. São Paulo: Martins Fontes, 2016. P. 53, 56 e 59.

constituição dos fatos jurídicos. A saber, a linguagem jurídica competente para relatar certas ocorrências deverá se pautar em provas, mas cujas produções e espécies somente poderão ser aquelas compreendidas dentro de balizas normativas, sob pena de invalidação.

Se o acontecimento é irrepetível, as provas são essencialmente indícios e o direito positivo ainda estipula certos filtros, então a verdade jurídica somente poderá ser formal.

Em um Estado Democrático de Direito (art. 1º, *caput*, e 37, *caput*, da CRFB/88), pautado pelo princípio ontológico da legalidade administrativa, não há margem para que agentes públicos atuem de forma arbitrária, antes de atestarem, no plano da facticidade, a concretização das hipóteses normativas. Do contrário, a lei se tornaria apenas mero detalhe, apêndice coadjuvante, posto que a motivação seria suplantada pelo alvedrio da autoridade competente, dando azo a um contexto em nada democrático.

Nos dizeres de Hans Kelsen<sup>16</sup>,

La esencia del orden jurídico consiste en enlazar a ciertos hechos, como condiciones, determinadas consecuencias. Sin embargo, cuando el orden jurídico, de manera general, enlaza a ciertos hechos, como condiciones, determinadas consecuencias, de manera necesaria debe prescribir también cómo debe comprobarse autenticamente la existencia del hecho condicionante en un caso concreto, para que la consecuencia estatuida pueda ser realizada.

A subsunção, portanto, haverá de ser precedida de apuração e comprovação dos motivos para a prática do ato jurídico. “Ausente a prova jurídica do fato”, afirma Gabriel Ivo<sup>17</sup>, “não há que se falar em incidência”.

---

16. KELSEN, Hans. *Qué és um acto jurídico?* Isonomia, n. 4, Madrid, abril/1996, p. 68.

17. IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006. P. 58.

### 3.2 A verdade no Processo Penal

Não é demais rememorar, uma vez mais, que o direito positivo é um fenômeno comunicacional, essencialmente constituído por linguagem vertida em função prescritiva. Cuidando-se de mensagem remetida com a finalidade de influenciar conduta intersubjetivas, é provável que logre maior eficácia social na medida em que seu conteúdo progrida nas instâncias do processo de positivação, ganhando foros de concretude e individualização.

Muito embora a realidade jurídica se apresente como uma construção humana de caráter artificial e não se submeta aos valores veritativos da lógica alética, a incidência das normas do direito posto não é automática, devendo ser operada segundo hipóteses de incidência vigentes, cujo controle também perpassa pela linguagem das provas.

Nas palavras de Fabiana Del Padre Tomé<sup>18</sup>, “o direito, como sistema que determina o modo pelo qual ocorre sua autorreprodução, exige a prova obtida licitamente como suporte para que se tenha um fato jurídico, como é o caso do fato jurídico tributário”. Por isto, para Winfried Hassemer<sup>19</sup>, o direito processual penal não “descobre”, mas obtém a “verdade fofense” por “caminhos formalizados”.

Não raro, encontra-se na doutrina a definição de direito positivo como sendo o conjunto de normas jurídicas válidas em determinado território e instante temporal. Tal elucidação conceitual, em uma leitura apressada, poderia conferir maior relevo ao desenvolvimento de uma dogmática pautada na perspectiva estática deste objeto cultural. Contudo, a necessidade de demarcar um momento histórico exsurge justamente pelo seu caráter acentuadamente dinâmico. A cada instante,

---

18. TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário: de acordo com o Código de Processo Civil de 2015*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016. P. 79.

19. HASSEMER, Winfried. *Introdução aos fundamentos do direito penal*. Trad. Pablo Rodrigo Alflen da Silva. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2005. P. 213.

por mais ínfimo e despercebido que seja, normas jurídicas (em sentido lato) são editadas e revogadas, fazendo exsurgir um sempre renovado sistema jurídico.

Em âmbito penal, a título ilustrativo, mesmo uma sentença condenatória sobre a qual recaiu o manto da coisa julgada é passível de ser revogada e principalmente por questões probatórias (art. 621 do CPP), tais como: contrariedade à evidência dos autos (inciso I), fundamentação arrimada em documentos falsos (inciso II) e surgimento de novas provas de conteúdo favorável (inciso III).

Durante cada uma das etapas do processo de posituação penal, o direito estabelece exigências específicas, com amplitudes e limitações probatórias peculiares. Em momento pré-processual, com vistas à formação da *opinio delicti*, o titular da ação penal pública (art. 129, inciso I, da CRFB/88) dispõe de variados meios para angariar provas.

Por evidente, as possibilidades de produção probatória do *dominus litis* não são ilimitados. Contudo, atendidos certos pressupostos legais, poderão servir para a constituição de um lastro probatório mínimo de materialidade e autoria, a exemplo da busca e apreensão (art. 5º, inciso XI, da CRFB/88) e da interceptação de comunicações telefônicas, informáticas e telemáticas (art. 5º, inciso XII, da CRFB/88 c/c a Lei nº 9.296/1996), que podem ser determinados no seio de um inquérito policial ou até mesmo em procedimento investigativo encampado pelo Ministério Público, nesta última hipótese, embora polêmica, consoante adoção da teoria dos poderes implícitos pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.727/MG, submetido ao regime da Repercussão Geral.

No momento da denúncia, como já assentado, o que se exige é a presença de elementos probatórios que apontem para uma forte possibilidade de o acusado ter praticado um crime. No inquérito policial e/ou nas peças de informação que acompanham a petição inicial acusatória (art. 46, §1º, do

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

CPP), exige-se a presença da justa causa, assim entendida como a aptidão dos signos probatórios para gerar uma fundada e relevante suspeita em desfavor do réu.

Pela interdefinibilidade dos modais aléticos, a possibilidade (Mp) equivale ( $\equiv$ ) à negação do impossível ( $\neg N \neg p$ ). Possível, como pontua Alfredo Augusto Becker<sup>20</sup>, é tudo aquilo que não é impossível, e isto corresponde a uma “multiplicidade quase infinita”. Todavia, se até mesmo no procedimento instituído para os crimes dolosos contra a vida (art. 5º, inciso XXXVIII, alínea “d”, da CRFB/88), o juiz somente pronunciará o acusado caso esteja “convencido da materialidade do fato e da existência de indícios suficientes de autoria ou de participação” (art. 413, *caput*, do CPP), não há como admitir a validade do princípio do *in dubio pro societate*, ao menos não na acepção de “na dúvida, processar para ver no que dará”.

Recentemente, em uma Ação Penal Originária, o STF consignou que:

[...] 4. Na fase de deliberação quanto à possibilidade de recebimento da denúncia, na qual vigora o princípio do *in dubio pro societate*, afigura-se como suficiente para que se autorize a instauração da ação penal tão somente a existência de indícios suficientes de autoria e materialidade. A inicial acusatória, portanto, deve alicerçar-se em elementos probatórios mínimos que demonstrem a materialidade do fato delituoso e indícios suficientes de autoria, em respeito aos princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, LIV e LV, da Constituição Federal).

5. Os parâmetros legais para a admissão da acusação estão descritos nos artigos 41 e 395 do Código de Processo Penal. O primeiro, de conteúdo positivo, enumera os requisitos formais da peça acusatória. Com efeito, a denúncia ou queixa que não contém a exposição do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias, além da classificação do crime, impede o exercício da ampla defesa, na medida em que submete o acusado à persecução penal, privando-o do contexto sobre o qual se desenvolverá a relação processual. Já o art. 395 do CPP, de conteúdo negativo,

---

20. BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: LEJUS, 1999. P. 16.

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

estipula que o libelo acusatório não pode incorrer nas impropriedades a que se reporta, quais sejam, a inépcia da denúncia; a falta de pressuposto processual ou condição da ação e a falta de justa causa para o exercício da ação penal. [...].

(AO 2275, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 23/10/2018, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-041 DIVULG 27-02-2019 PUBLIC 28-02-2019)

À primeira vista, na fase de deliberação quanto à possibilidade de recebimento da denúncia, a Corte Suprema aparenta conferir vigência ao princípio do *in dubio pro societate*, mas logo em seguida fala na “existência de indícios suficientes de autoria e materialidade” ou “elementos probatórios mínimos que demonstrem a materialidade do fato delituoso e indícios suficientes de autoria”. Ora, o adjetivo suficiente serve justamente para traçar uma diferença específica entre um conjunto probatório que não permita afirmar minimamente a existência de autoria e materialidade e outra classe de acervo probante que implique a conclusão pela presença de materialidade e autoria.

Desse modo, a denúncia deverá vir acompanhada de elementos que comprovem mais do que uma mera possibilidade delitiva, tal como, *mutatis mutandis*, a Contabilidade exige ao distinguir provisões de passivos contingentes segundo a graduação do campo das possibilidades.

E tal posicionamento, inclusive, faz-se presente na doutrina estrangeira, como se infere em Claus Roxin<sup>21</sup>:

[...] el fiscal, a menos que se trate de un delito de acción privada [...] está obligado a *promover la acción*, cuando “las investigaciones ofrecen motivos suficientes para la promoción de la acción pública”, es decir, cuando existe una sospecha suficiente sobre la comisión del hecho punible [...]. La opinión dominante interpreta esto en el sentido de que existe una obligación de acusar cuando, probablemente, el tribunal llegará a una condena.

---

21. ROXIN, Claus. *Derecho procesal penal*. 1. ed. Buenos Aires: Editores Del Puerto, 2003. P. 336.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Já no momento de uma condenação criminal, o Estado-Juiz deverá fundamentar seu pronunciamento na existência de provas que lhe confirmam a certeza necessária para relatar, como verdade jurídica, a ocorrência de um fato cujo desvalor impôs ao Poder Legislativo sua prévia criminalização, comandando-lhe as mais severas sanções existentes no direito posto.

Então, embora para alguns a distinção seja sutil, impõe-se afirmar a justa causa de uma denúncia quando a significação dos signos probatórios colacionados pela acusação permitam qualificar como *provável* a existência de materialidade e autoria, ao passo que a suficiência das provas para a condenação somente se verificará quando os elementos constantes dos autos possibilitem enunciar como *necessária* a prática do crime punido.

#### 4. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA PENAL DA SONEGAÇÃO FISCAL

Ainda no início da década de 70, como resultado de sua pesquisa doutoral, Paulo de Barros Carvalho<sup>22</sup> propôs à comunidade científica o estudo do tributo a partir das proposições e critérios constitutivos da estrutura bimembre da endonorma tributária, que posteriormente passou a ser designada como Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT).

Nas décadas seguintes, o estudo analítico do direito tributário foi ganhando espaço e encontrou na RMIT o ponto de partida para novas reflexões, reafirmando assim o postulado da homogeneidade sintática das normas jurídicas.

Em âmbito acadêmico, diversos trabalhos passaram a ordenar o exame da incidência de diversas normas jurídicas segundo a estruturação lógica proposta pelo insigne doutrinador paulista, como não é difícil perceber em temas como responsabilidade, não-cumulatividade, competência, sanções pecuniárias e até mesmo crimes contra a ordem tributária,

---

22. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

neste último caso a partir da atilada proposta de Aurora Tomazini de Carvalho<sup>23</sup>.

Longe de se tratar de mero instrumento científico, a RMIT também passou a se fazer presente em decisões de Tribunais Superiores e até em instrumentos secundários editados pela Receita Federal do Brasil, dada sua ingente serventia para a análise da incidência jurídica.

E para a investigação ora desenvolvida, a construção da Regra-Matriz de Incidência Penal (RMIP) será relevante, posto que auxiliará na elucidação daquilo que deve ser considerado no momento de exame da justa causa nos crimes de sonegação fiscal.

#### **4.1 Texto, Norma e Interpretação:**

Uma primeira premissa essencial para fins de construção da Regra-Matriz de Incidência Penal é a distinção entre norma jurídica em sentido lato, que corresponde ao plano da literalidade textual, e norma jurídica em sentido estrito, enquanto produto interpretativo logicamente ordenado dos enunciados prescritivos do direito posto. Nesta perspectiva, as palavras com as quais o jurista se depara ao ler documentos normativos afiguram-se apenas como o ponto de partida de uma trajetória intelectual que antecederá o momento de aplicação do direito positivo.

Em segundo lugar, quando se afirma que as normas jurídicas em sentido estrito são sintaticamente homogêneas, quer-se com isto dizer que todas elas ostentarão uma mesma estrutura bimembre, a de um juízo hipotético, composta de uma proposição antecedente, também denominada de hipótese, descritor, pressuposto, prátase ou suposto, e de uma proposição consequente, por vezes referida como prescritor, tese, mandamento, estatuição ou apódose. Ambas se conectam por

---

23. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Direito penal tributário: uma análise lógica, semântica e jurisprudencial*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.



CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

meio de um operador condicional, presente em pensamentos do tipo “Se A, então B”.

Ocorre que não se pode formalizar a estrutura da norma jurídica *stricto sensu* simplesmente da forma  $H \rightarrow C$ , pois no direito não vigora o princípio da causalidade natural. A linguagem jurídica é produzida para incidir sobre a realidade, imputando artificialmente consequências. Faz-se necessário, então, distinguir o juízo deôntico mediante a seguinte formulação:  $D(H \rightarrow C)$ . É dizer, se a hipótese de incidência prescrita for concretizada, então *deve ser* a constituição de uma relação jurídica entre dois ou mais sujeitos sobre determinado objeto, estatuinto-se condutas modalizadas em obrigatório (O), proibido (V) ou permitido (P).

No Código de Hamurabi<sup>24</sup>, por exemplo, já se encontravam prescrições como a seguinte: “55. Se alguém abrir seus canais para aguar sua plantação, mas se descuidar e a água inundar o campo de seu vizinho, ele deve pagar a seu vizinho a perda de seu milho”.

Como objeto cultural que é, o direito positivo acompanhou as evoluções sociais, tornando-se mais complexo, ao ponto de não mais ser possível encontrar todas as respostas jurídicas em artigos específicos ou diplomas normativos isolados. Em verdade, cada vez mais exige-se interpretação sistemática da ordem jurídica, análise das relações de coordenação e subordinação que suas mensagens nutrem reciprocamente, a fim de construir o melhor sentido normativo. Também por isto, afirma-se que inexistente correlação biunívoca entre texto normativo e norma jurídica em sentido estrito.

Não raras vezes, (i) lança-se mão da famosa interpretação conforme para se chegar a uma significação constitucional, (ii) invoca-se uma definição do Direito Privado para precisar o conceito de uma expressão que o Constituinte se utilizou

---

24. HAMURABI, Rei da Babilônia. *Código de Hammurabi: escrito em cerca de 1780 a.C.* Trad. Leonard William King. São Paulo: Madras, 2005. P. 48.

ao outorgar competência impositiva à determinada pessoa política de direito constitucional ou, ainda, (iii) procede-se à consulta vários veículos introdutórios para compreender a tributação de determinado signo presuntivo de riqueza, numa intertextualidade finita, porém indeterminada.

O certo, em todo caso, é que os mandamentos penais incriminadores deverão emanar de instrumentos primários, leis em sentido formal, por imperativo da legalidade penal, positivada como direito fundamental de *status negativus* (art. 5º, inciso XXXIX, da CRFB/88).

A limitação do Poder do Estado, segundo Karl Loewenstein<sup>25</sup>, é um dos traços característicos do constitucionalismo moderno.

## 4.2 A Hipótese de Incidência Penal

Hans Kelsen<sup>26</sup> já afirmava, ao menos desde sua obra mais famosa, que os acontecimentos qualificados juridicamente como lícitos ou ilícitos processavam-se no tempo e no espaço. Sob esta óptica, ao prescrever que “não há crime sem lei anterior que o defina” (art. 5º, inciso XXXIX, da CRFB/88), o Constituinte Originário atribuiu ao Poder Legislativo o dever de definir os critérios necessários e suficientes para a configuração de um delito, cogente encargo que perpassa não apenas pela conotação do núcleo da conduta humana digna de reprimenda criminal (critério material), mas também pelos predicados indispensáveis à identificação de sua localização no espaço (critério espacial) e delimitação do instante da ocorrência (critério temporal).

Com certa frequência, a doutrina penalista analisa a descrição abstrata do crime a partir do *preceito primário*, que corresponderia à primeira parte do dispositivo legal que tipifica o delito. Porém, a utilização da expressão “hipótese de

25. LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la constitución*. Trad. Alfredo Gallego Anabitar. 2. ed. Barcelona: Editorial Ariel, 1976. P. 29.

26. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009. P. 4 e 13.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

incidência penal” aparenta maior adequação científica, na medida em que possibilita distinguir “texto” e “norma” e exige, quase sempre, buscar a construção de seus critérios a partir da interpretação outros enunciados prescritivos vigentes.

De uma perspectiva pragmática, as duas principais funções da hipótese de incidência penal são: i) servir de azimute jurídico para a atuação institucional dos partícipes da fase pré-processual da persecução penal; e ii) funcionar como moldura normativa para a afirmação ou negação do ilícito penal pelo Poder Judiciário.

No primeiro caso, orientará desde a instauração de uma investigação, passando pela produção probatória – direcionada à apuração de justa causa –, conclusão administrativa e eventual oferecimento de denúncia. Já no segundo momento, ofertará os predicados que o Órgão Jurisdicional deverá observar no momento de concluir pela (in)existência de provas (suficientes) para conferir certeza ao relato de um fato criminoso que motive a condenação postulada.

Quando se estuda a matéria da independência das instâncias, uma das primeiras constatações que surge é a de que um mesmo fato pode ser valorado por mais de um ramo didaticamente autônomo do direito positivo e, por isto mesmo, ocasionar variadas consequências perante esferas diversas. Assim sendo, somente pela hipótese de incidência criminal não será possível qualificar determinado relato como sendo de um evento criminoso. Porém, poderá servir de indício para, em uma análise sistemática – que considere também eventuais outras normas delimitadoras do *jus puniendi* estatal, tais como proposições especiais acerca da suspensão e/ou extinção da punibilidade – identificar qual(is) são os bens jurídicos efetivamente tutelados pelo Direito Penal.

Uma peculiaridade do Direito Penal em relação aos demais ramos do sistema jurídico que cuidam de sancionar certas classes de condutas violadoras de deveres é a de que sempre se exigirá uma nota subjetiva para a caracterização

do ilícito, que de ordinário será o elemento subjetivo dolo e, excepcionalmente, nos casos em que a lei expressamente assentar, também a modalidade culposa (art. 18 do CP). E no ponto, convém adiantar que, atualmente, inexistente crime tributário culposo. Ante a inexistência de previsão legal expressa, somente se admite sua modalidade dolosa. Negligência, imprudência e/ou imperícia não são suficientes para mobilizar a *ultima ratio* do monopólio estatal do uso da força.

A homogeneidade sintática, já referida anteriormente, diz respeito à compostura bimembre do juízo condicional, que, por vezes, aqui também é referida como norma jurídica em sentido estrito. Nada impede, entretanto, que eventualmente sejam acrescidos, suprimidos, complementados e/ou reduzidos certos critérios de suas proposições. De ordinário, por exemplo, as infrações à legislação tributária são constatadas objetivamente (art. 136 do CTN). Todavia, em algumas ocasiões o legislador acrescenta o elemento subjetivo para qualificar a infração e cominar penalidade mais severa, como se constata a partir do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996.

Tecidas tais considerações propedêuticas, calha partir da proposição descritora da RMIT para construir a RMIP, acrescentando ao seu Critério Material (CM) um Elemento Subjetivo (es). Assim, além de um Verbo pessoal, de predicação incompleta e no infinitivo (v), acompanhado de um Complemento (c), o Critério Material da Hipótese de Incidência Penal (HIP) terá um elemento subjetivo (es). Em linguagem formalizada, teremos:  $HIP \equiv [CM(v \cdot c \cdot es) \cdot CE \cdot CT]$ .

Relembre-se que o verbo será pessoal justamente por pressupor um agente para praticar a ação ou omissão tipificada. Ele estará no infinitivo em virtude da própria vocação prospectiva do direito, que visa influir no futuro. O complemento servirá ao preciso delineamento do fato que será penalmente relevante. E a nota subjetiva reafirma o caráter sempre subjetivo da responsabilidade penal.

A respeito do Critério Temporal, o legislador penal fixou o “momento da ação ou omissão, ainda que outro seja o momento do resultado” (art. 4º do CP). E no que atine ao Critério Espacial, o art. 6º do CP reputou por praticado o crime “no lugar em que ocorreu a ação ou a omissão, no todo ou em parte, bem como onde se produziu ou deveria produzir-se o resultado”.

Desse modo, a diferença específica da HIP, para fins do exame da justa causa nos crimes de sonegação fiscal, ficará a cargo dos preceitos primários pertinentes.

### 4.3 O Consequente da Norma Penal Incriminadora

O princípio constitucional da legalidade em matéria penal também espraia seu âmbito de proteção à matéria de penalidade. Afinal, o Constituinte Originário também prescreveu a inexistência de “pena sem prévia cominação legal” (art. 5º, inciso XXXIX, da CRFB/88). Logo, o ponto de partida para a construção do prescritor da Norma Penal Incriminadora (NIP) também será um instrumento primário, editado pelos representantes que o povo elegeu para o Congresso Nacional, reafirmando o necessário caráter democrático em matéria sancionatória (art. 1º, *caput*, e *parágrafo único*, da CRFB/88).

O consequente normativo da NIP, que não se confunde com o *preceito secundário* referido pelos penalistas – muito embora tenha sua construção em boa medida arrimada nele –, terá a finalidade de fornecer, em linhas gerais, todos os elementos para a imputação da relação jurídica punitiva entre o agente (a) e o Estado (e) (Critério Pessoal), inclusive para qualificar (q) e mensurar (m) a reprimenda estatal (Critério Sancionador), que o homem médio receberá como negativas. Uma vez mais, as peculiaridades deste ramo didadicamente autônomo do sistema jurídico imporão adaptações aos critérios da Regra-Matriz, cujo Consequente Penal Incriminador (CPI) restará traduzido em linguagem formal deste modo:  $CPI \equiv [CP(a \cdot e) \cdot CS(q \cdot m)]$ .

Outra função do conseqüente é justamente a de definir a espécie jurídica da norma, que será considerada penal incriminadora se cominar “pena de reclusão ou de detenção, quer isoladamente, quer alternativa ou cumulativamente com a pena de multa” (art. 1º do Decreto-Lei nº 3.941/1941).

Uma terceira serventia ao Conseqüente Penal Incriminador (CPI) é a de servir como termômetro para medir o grau de lesividade e reprovabilidade sociais da conduta conotada pela HIP. Afinal, como já ponderava Cesare Beccaria, as penas devem ser proporcionais aos delitos.

Quando se fala em preceito secundário, faz-se alusão ao trecho do dispositivo legal que prescreve, em termos gerais, as balizas da penalidade a ser aplicada para uma classe de situações desvaloradas. Contudo, a compreensão exata das espécies de pena e das regras de dosimetria também demandarão incursão em outras disposições legais.

Para o estudo da justa causa em matéria de sonegação fiscal, a maior relevância reside no Critério Pessoal do CPI, e especificamente na Classe de Sujeitos Passivos aos quais poderão ser atribuídas sanções de índole criminal.

Em certos casos, o legislador limita as possibilidades de sujeição passiva penal circunscrevendo a autoria a um espectro reduzido, especificando pessoas, ocasião em que estar-se-á diante dos chamados “crimes próprios”, a exemplo dos “crimes funcionais”. Não é, porém, o que ocorre na seara pesquisada, como se interpreta do artigo 11, *caput*, da Lei nº 8.137/1990, *in verbis*: “Art. 11. Quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade”.

Para figurar como Sujeito Passivo (sp) da relação jurídica criminal da sonegação e, assim, ser constituído como destinatário do dever jurídico de cumprir determinada pena, basta que o agente não se enquadre em qualquer das causas de inimputabilidade penal (arts. 26, *caput*, 27 e 28, §1º, do CP).

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Portanto, a República Federativa do Brasil, na qualidade de Sujeito Ativo (sa) da relação jurídico-sancionatória, deverá – pelo princípio da obrigatoriedade do exercício da ação penal pública – pleitear a condenação de qualquer sujeito de direito penalmente imputável, bastando para tanto que tenha concorrido para o crime tributário definido em lei. É irrelevante perquirir acerca de características outras que o legislador não enunciou, tais como ocupação, formação e classe social.

#### 4.4 A Sonegação Fiscal

Construídas as fórmulas lógicas das proposições da RMIP, mediante emprego de variáveis e constantes, a fim de se chegar à representação mínima – porém, completa – de toda e qualquer mensagem deontica incriminadora, cabe substituir os signos que compõem tal estrutura pelas significações da criminalização estudada, o que demanda interpretação do direito positivo.

Na legislação pátria, encontra-se mais de uma definição posta para a expressão “sonegação”. O art. 71 da Lei nº 4.502/1964, por exemplo, elucida seu conceito para fins de configuração de uma das hipóteses alternativas para a multa tributária qualificada (art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996).

Em âmbito penal, por seu turno, tal função coube por décadas à Lei nº 4.729/1965, que foi sucedida pela Lei nº 8.137/1990, em cujo art. 1º a sonegação fiscal encontra-se atualmente tipificada, nas palavras seguintes:

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;

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

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.

Mediante a Lei nº 9.983/2000, acrescentou-se também o art. 337-A ao CP, para criminalizar a “Sonegação de Contribuição Previdenciária” nos seguintes termos:

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;

III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias;

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

[...]

Para alguns, o descaminho (art. 334, *caput*, do CP) ainda configuraria uma modalidade especial de sonegação fiscal. Mas, atualmente, o Poder Judiciário vem se inclinando a considerá-lo crime formal, a despeito de aplicar-lhe o princípio da insignificância em função do valor do tributo cujo pagamento se iludiu.



CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

E este panorama normativo ganha maiores possibilidades de reflexão quando se observa o econômico teor da Súmula Vinculante nº 24 do STF, que assim prescreveu: “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Por um acaso, o inciso V do art. 1º da Lei nº 8.137/1990 também não conotaria uma ação-meio para a configuração de um delito material? Seria isonômico e proporcional estender a penalidade de reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, acrescida de multa, para a mera falta de atendimento da exigência da autoridade fiscal, ainda que isto não tenha ocasionado nenhuma supressão ou redução de tributo (*parágrafo único*)? A exigência de lançamento definitivo se imporá para a consumação da sonegação de contribuição previdenciária, em todas as suas hipóteses possíveis (art. 337-A, incisos I a III, do CP)? Em um contexto de privatização da gestão tributária, bem analisada por Estevão Horvath<sup>27</sup>, nos tributos originalmente submetidos ao regime de lançamento por homologação a sonegação não dependeria sempre de omissão de informações ou prestação de declarações falsas ao Fisco?

Tecidas tais colocações e levantados os questionamentos pertinentes, o progresso da pesquisa agora reclama a desformalização das proposições e critérios representativos da sintaxe da Norma Penal Incriminadora, para que se construa a RMIP da Sonegação Fiscal: *SE* suprimir ou reduzir Tributo (verbo), mediante uma das comissões previstas em lei penal para a produção do resultado naturalístico (complemento), dolosamente (elemento subjetivo), no local (Critério Espacial) e instantâneo (Critério Temporal) de prática da ação ou omissão, *ENTÃO DEVE-SER* a relação jurídica penal na qual o Estado (sujeito ativo) tem o direito subjetivo de exigir do agente imputável (sujeito passivo) uma pena de reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, acrescida de multa (Critério Penal).

---

27. HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolançamento”*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 102-110.

## 5. A JUSTA CAUSA NOS CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL

Nicola Framarino Dei Malatesta<sup>28</sup> conseguiu, como poucos, sintetizar os elementos que necessitariam ser provados para que “um crime seja atribuído como fato certo a um imputado”. A saber: i) “Que se deu um fato criminoso: objetividade criminosa”; ii) “Que este evento foi causado pela ação do imputado ou outros sobre os quais influiu a vontade do imputado: subjetividade exterior criminosa”; e iii) “Que esta ação ou influência sobre a ação foi animada de intenção criminosa: subjetividade interior criminosa”.

Combinando os ensinamentos do respeitado jurista italiano às premissas lógico-semânticas firmadas ao longo do estudo, ter-se-á: i) *materialidade* pela conjunção entre a objetividade criminosa e subjetividade interior criminosa, representadas justamente pela satisfação dos critérios da HIP; e ii) *autoria* atrelada à subjetividade exterior criminosa, que corresponde à sujeição passiva criminal, compreendida pelo CIP.

### 5.1. A Materialidade e a Súmula Vinculante nº 24 do STF

Nos termos do artigo 14, inciso I, do CP, diz-se que o crime – enquanto evento, ocorrência real – está “consumado, quando nele se reúnem todos os elementos de sua definição legal;”. Isto é, a consumação somente se verificará no momento em que for possível narrar o evento de modo a concretizar todos os critérios abstratos que integram a hipótese normativa incriminadora.

Em um primeiro momento, a noção de independência das instâncias poderia induzir a consciência de que a verificação da ocorrência do crime de sonegação fiscal incumbiria aos próprios participantes de uma persecução penal,

---

28. MALATESTA, Nicola Framarino dei. *A lógica das provas em matéria criminal*. Trad. J. Alves de Sá. Campinas: Servanda Editora, 2013. P. 185.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

prescindindo de esferas outras do direito positivo. Contudo, a visão conglobada do sistema normativo levou o Supremo Tribunal Federal a sedimentar que a formalização inadequada do crédito tributário não poderia ser constatada simplesmente pela autoridade policial, *parquet* ou mesmo Poder Judiciário, mediante verificação da conduta pessoal e dolosa que a ensejou, senão apenas de forma conjugada, após a autoridade administrativa respectiva, privativamente competente, realizar o lançamento para constituir o crédito tributário, consoante prescreve o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

A Corte Suprema assentou que compete com exclusividade à Administração Tributária apurar a ocorrência do fato imponível, precisar a matéria tributável e calcular a prestação pecuniária devida para estabelecer, a bem da verdade, que não se poderia sequer falar em consumação antes do “lançamento definitivo do tributo”, condicionando o acionamento da própria seara penal ao prévio exaurimento da instância administrativa, quando preclusa a discussão do crédito tributário perante o Fisco.

Tratou-se de entendimento inicialmente construído no *Habeas Corpus* n.º 77.002-8/RJ, mediante divergência encampada pelo Ministro Nelson Jobim, mas que naquela oportunidade não chegou a ser objeto de apreciação majoritária, por se ter verificado a perda superveniente do objeto, ante o advento de provimentos jurisdicionais absolutórios nas duas ações penais que se intentava trancar mediante a impetração do *writ*. Foi apenas por ocasião da apreciação do *Habeas Corpus* n.º 81.611-8/DF, da relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, que por maioria tal entendimento foi sedimentado.

Não se superou propriamente a interpretação que prevaleceu no julgamento da ADI n.º 1.571/DF, ocasião na qual o Supremo Tribunal Federal assentou que o art. 83 da Lei n.º 9.430/1996 não teria a aptidão de coarctar o exercício ministerial da ação penal pública (art. 129, inciso I, da CRFB/88), mas apenas prescrever à Administração Tributária Federal a feitura da representação fiscal para fins penais ao cabo do

processo administrativo, ainda que prescindível à atuação do *dominus litis*. O que se fez foi construir fundamentos outros para estabelecer a necessidade de prévio lançamento tributário e exaurimento da discussão administrativa para a deflagração da esfera penal.

Ao enunciar no tipo penal o vocábulo “tributo”, o legislador promoveu o fenômeno que o ministro Cezar Peluso, naquele julgado mais recente (HC 81.611-8/DF), denominou de “superposição de espaços normativos”, pela utilização de elemento já valorado pelo Direito Tributário, qual seja, a existência de prestação pecuniária devida, que somente exsurge para o mundo jurídico após a edição de linguagem competente pela Administração Tributária e, por isso mesmo, jamais poderia ser substituída por procedimento criminal.

Velou-se, desse modo, pela estrita legalidade penal, ao se reconhecer, mediante concretização do postulado da intertextualidade da mensagem legislada, que o ordenamento jurídico reservara àquela instância tecnicamente habilitada para tanto o exclusivo dever-poder potestativo de constituir o devedor e o débito tributários quando houver omissão do particular, mediante lançamento de ofício.

Ocorre que a referida “constituição definitiva” do crédito tributário compõe apenas um dos critérios da HIP, motivo pelo qual é condição necessária – porém, não suficiente – para a configuração da sonegação fiscal. Condição suficiente para a materialidade delitiva em comento é a congregação de todos os critérios da HIP, que para além da “supressão” ou “redução” de “tributo”, ainda contempla alguma das ações-meio positivadas, o elemento subjetivo dolo e as coordenadas espaciotemporais.

Nas precisas palavras de Delia Teresa Echave, María Eugenia Urquijo e Ricardo A. Guibourg<sup>29</sup>:

---

29. ECHAVE, Delia Teresa. URQUIJO, María Eugenia. GUIBOURG, Ricardo A. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2008. P. 61.

## CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

El hecho  $p$  es condición suficiente de  $q$  cuando conocer la verdad de “ $p$ ” permite afirmar la verdad de “ $q$ ”. Dado un enunciado condicional que supongamos verdadero (por ejemplo, “si el perro mueve la cola, está contento”), la verdad del antecedente es condición *suficiente* de la verdad del consecuente: si vemos que la cola se agita, podremos afirmar que su canino propietario está contento (y lo afirmaremos con la *misma confianza* con que hayamos aceptado la premisa condicional sobre el significado de dicho movimiento).

En cambio, el hecho  $q$  es condición necesaria de  $p$  si conocer la falsedad de “ $q$ ” nos permite asegurar la falsedad de “ $p$ ”. En el mismo ejemplo, el consecuente resulta condición necesaria del antecedente: si sabemos que el perro *no* está contento podremos afirmar que *no* mueve la cola aunque el bicho esté a nuestras espaldas. En efecto, si la moviera estaría contento, y estamos persuadidos de que no lo está.

Logo, a justa causa penal em matéria de sonegação fiscal, no que atine à faceta da materialidade, não pode se limitar à mera comprovação de um crédito tributário exigível, originado de um lançamento de ofício. A HIP da sonegação fiscal não é “ser autuado pela Administração Tributária” ou “dever tributo à Fazenda Pública.”

### 5.2 A Autoria e a Teoria do Domínio do Fato

Com relativa frequência, após receber uma representação fiscal para fins penais, o Ministério Público requisita a instauração de inquérito policial, para investigar a ocorrência criminosa. E dentre as medidas comumente adotadas pela autoridade policial, encontra-se a de oficiar a Junta Comercial, para que forneça os atos constitutivos da pessoa jurídica contribuinte eventuais aditivos e/ou atas subsequentes, buscando identificar quais seriam os gestores no período dos fatos geradores autuados, que muitas vezes são indiciados pela autoridade policial.

Quando denunciados, por vezes o *parquet* justifica suas autorias com base em argumentos como: “Tício, na qualidade de administrador da sociedade empresária XPTO, sonegou

contribuição previdenciária”, “Caio, como diretor da companhia Y, foi responsável pela prática do delito tipificado no art. 1º, inciso I, da Lei no 8.137/1990” ou “Não é crível que Mévio, por estar presente no dia-a-dia das operações empresariais e receber distribuição de lucros, teria deixado de tomar ciência da prática de atos que resultaram numa indevida redução da carga tributária”.

Dessa forma, ao invés de buscar descortinar a estrutura organizacional da entidade e identificar, de forma pormenorizada, os papéis desempenhados por cada uma das pessoas naturais ligadas à pessoa jurídica e seus padrões, o titular da ação penal pública incondicionada finda por presumir a ilicitude com base em fatos objetivamente lícitos, como são: empreender, tornar-se sócio, assumir posto de gestão e empregar alguém. Justamente por isto é que o STF vem proclamando a inaplicabilidade da teoria do domínio do fato em matéria de delitos societários, como se extrai de elucidativo voto do Ministro Ricardo Lewandowski, por ocasião do julgamento do *Habeas Corpus* nº 136.250/PE, no qual assentou que tal construção teórica de Claus Roxin, em princípio, aplicar-se-ia apenas e tão somente para situações excepcionais, que envolvessem estruturas hierarquizadas concebidas para atuar *contra legem*.

Não se pode perder de vista, no ponto, que (i) a sonegação fiscal não é crime próprio (art. 11, *caput*, da Lei no 8.137/1990); e (ii) o direito pátrio confere existência autônoma e personalidade própria às pessoas jurídicas, distinguindo-as inclusive daquelas das pessoas físicas que integram seu quadro societário (art. 20, *caput*, da Lei nº 3.071/1916, art. 10 do Decreto nº 3.708/1919, art. 135 do CTN, arts. 1º e 158 da Lei nº 6.404/1976, art. 4º, inciso V, da Lei nº 6.830/1980, arts. 50, 1.022, 1.023 e 1.024 da Lei nº 10.406/2002 e arts. 133 a 137 da Lei nº 13.105/2015).

Importante, para fins de caracterização da justa causa quanto à autoria, é a constituição de um conjunto probatório mínimo que apontem para a prática pessoal e dolosa – por qualquer sujeito de direito imputável – de uma ou mais condutas cujos conceitos sejam subsumíveis à HIP. A Sujeição

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Passiva Criminal, em matéria de sonegação fiscal, reclama apenas uma comissão humana, e não um atributo pessoal da vida privada do agente.

Se a materialidade pudesse ser confundida com a mera existência de crédito tributário “definitivamente constituído” e a autoria se resumisse à figura de um “gestor”, por aquilo que ele é, pelo cargo que desempenha, o processo penal nem mesmo precisaria de instrução. Com a certeza preexistente de uma condenação, o Estado-Juiz somente teria a atribuição de realizar a dosimetria da pena e cuidar de sua execução coativa.

**6. SÍNTESE CONCLUSIVA:**

- a) A locução “justa causa” é expressão plurívoca, que suscita variadas acepções, mas que perpassam pelas noções elementares de *norma jurídica*, *incidência*, *prova* e *interpretação*;
- b) Como norma jurídica, a justa causa pode ser expressada da seguinte forma: *SE* não existir um lastro probatório mínimo de materialidade e autoria, *ENTÃO DEVE-SER* o direito subjetivo do acusado não se sujeitar à persecução penal e o dever jurídico de o Poder Judiciário não julgar o mérito da pretensão condenatória propugnada na denúncia;
- c) Quanto mais se avança no processo de positivação, maiores tendem a ser as possibilidades de discussão jurídica;
- d) parcela considerável dos trancamentos de ação penal se devem exatamente pela ausência de justa causa, que se evidenciou pela cópia integral dos autos processuais e, portanto, poderia ter sido reconhecida logo na origem;
- e) Se os eventos são irrepetíveis, as provas são essencialmente indícios e o direito positivo ainda estipula

certos requisitos de cariz substantivo e índole adjetiva, então a verdade jurídica será sempre formal;

- f) Em um Estado Democrático de Direito não há margem para que agentes públicos pratiquem atos institucionais antes de atestarem, no plano da facticidade, a concretização das hipóteses normativas. É dizer, a subsunção haverá de ser precedida de apuração e comprovação dos motivos para a prática do ato jurídico;
- g) No momento da denúncia, exige-se a presença de elementos probatórios que apontem para uma forte possibilidade de o acusado ter praticado um crime. Os signos probatórios devem ser aptos a gerar uma fundada e relevante suspeita delitiva em desfavor do réu;
- h) Deve-se traçar uma diferença específica entre um conjunto probatório que não permita afirmar minimamente a existência de autoria e materialidade e outra classe de acervo probante que implique a conclusão pela presença de materialidade e autoria;
- i) Afirma-se a justa causa de uma denúncia quando a significação dos signos probatórios colacionados pela acusação permitam qualificar como *provável* a existência de materialidade e autoria, ao passo que a suficiência das provas para a condenação somente se verificará quando os elementos constantes dos autos possibilitarem enunciar como *necessária* a prática do crime punido;
- j) A construção da Regra-Matriz de Incidência Penal (RMIP) apresenta-se como relevante recurso para elucidar aquilo que deve ser considerado no momento de exame da justa causa nos crimes de sonegação fiscal;
- k) Hipótese de Incidência Penal (HIP) não se confunde com *preceito primário*, assim como o Consequente Incriminador Penal (CIP) não corresponde ao *preceito secundário*;



CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

- l) Parte-se proposição descritora da Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) para construir a RMIP, acrescentando ao seu Critério Material (CM) um Elemento Subjetivo (es). Assim, além de um Verbo pessoal, de predicação incompleta e no infinitivo (v), acompanhado de um Complemento (c), o Critério Material da Hipótese de Incidência Penal (HIP) terá um elemento subjetivo (es). Em linguagem formalizada, então, teremos:  $HIP \equiv [CM(v \cdot c \cdot es) \cdot CE \cdot CT]$ ;
- m) As peculiaridade do ramo didadicamente autônomo do direito penal impõe adaptações nos critérios da proposição prescritora da RMIT, motivo pelo qual o CPI restará traduzido em linguagem formal deste modo:  $CPI \equiv [CP(a \cdot e) \cdot CS(q \cdot m)]$ , no qual o Critério Pessoal (CP) será composto pela conjunção das classes de Agente (a) e o Estado (e), ao passo que o Critério Sancionador (CS) corresponderá à soma dos subcritérios qualitativo (q) e mensurador (m);
- n) Assim podemos desformalizar a RMIP da Sonegação Fiscal: *SE* suprimir ou reduzir Tributo (verbo), mediante uma das comissões previstas em lei penal para a produção do resultado naturalístico (complemento), dolosamente (elemento subjetivo), no local (Critério Espacial) e instante (Critério Temporal) de prática da ação ou omissão, *ENTÃO DEVE-SER* a relação jurídica penal na qual o Estado (sujeito ativo) tem o direito subjetivo de exigir do agente imputável (sujeito passivo) uma pena de reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, acrescida de multa (Critério Sancionador);
- o) Ter-se-á: (i) *materialidade* pela combinação entre a objetividade criminosa e subjetividade interior criminosa, representadas justamente pela satisfação dos critérios da HIP; e ii) *autoria* atrelada à subjetividade exterior criminosa, que corresponde à sujeição passiva criminal, conotada pelo CIP;

- p) A dita “constituição definitiva” do crédito tributário compõe apenas um dos critérios da HIP, motivo pelo qual é condição necessária – porém, não suficiente – para a configuração da sonegação fiscal. Condição suficiente para a materialidade delitiva em comento é a congregação de todos os critérios da HIP, que para além da “supressão” ou “redução” de “tributo”, ainda contempla alguma das ações-meio positivadas, o elemento subjetivo dolo e as coordenadas espaciotemporais;
- q) Para fins de caracterização da justa causa quanto à autoria, é importante a constituição de um conjunto probatório mínimo que apontem para a prática pessoal e dolosa – por qualquer sujeito de direito imputável – de uma ou mais condutas cujos conceitos sejam subsumíveis à HIP. A Sujeição Passiva Criminal, em matéria de sonegação fiscal, reclama apenas uma comissão humana, e não um atributo pessoal da vida privada do agente;
- r) Se a materialidade pudesse ser confundida com a mera existência de crédito tributário “definitivamente constituído” e a autoria se resumisse à figura de um “gestor”, por aquilo que ele é, pelo cargo que desempenha, o processo penal nem mesmo precisaria de instrução. Com a certeza preexistente de uma condenação, o Estado-Juiz somente teria a atribuição de realizar a dosimetria da pena e cuidar de sua execução coativa.

## 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: LEJUS, 1999.

CARNELUTTI, Francesco. *As misérias do processo penal*. Trad. Ricardo Rodrigues Gama. 3. Ed. Campinas: Russell Editores, 2009.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

CARVALHO, Paulo de Barros. *O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador”*: Direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinariedade. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. V. 102. p. 441-456, jan./dez. 2007.

\_\_\_\_\_, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Direito penal tributário: uma análise lógica, semântica e jurisprudencial*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

ECHAVE, Delia Teresa. URQUIJO, María Eugenia. GUIBOURG, Ricardo A. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2008.

IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

HAMURABI, Rei da Babilônia. *Código de Hammurabi: escrito em cerca de 1780 a.C.* Trad. Leonard William King. São Paulo: Madras, 2005.

HASSEMER, Winfried. *Introdução aos fundamentos do direito penal*. Trad. Pablo Rodrigo Alflen da Silva. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2005.

HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolançamento”*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

JARDIM, Afrânio Silva. *Direito processual penal*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

\_\_\_\_\_, Hans. *Qué és um acto jurídico?* Revista Isonomia, n. 4, Madrid, abril/1996.

LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la constitución*. Trad. Alfredo Gallego Anabitarte. 2. ed. Barcelona: Editorial Ariel, 1976.

LUHMANN, Niklas. *O direito da sociedade*. Trad. Saulo Krieger. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

MALATESTA, Nicola Framarino dei. *A lógica das provas em matéria criminal*. Trad. J. Alves de Sá. Campinas: Servanda Editora, 2013.

MARQUES, José Fredrico. *Elementos de direito processual penal*: volume IV. 2. ed. Campinas: Millennium, 2000.

MOURA, Maria Thereza Rocha de Assis. *Justa causa para a ação penal: doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

NORONHA, E. Magalhães. *Curso de direito processual penal*. 24. Ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

ROXIN, Claus. *Derecho procesal penal*. 1. ed. Buenos Aires: Editores Del Puerto, 2003.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário: de acordo com o Código de Processo Civil de 2015*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.