

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



34

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

34

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Phoenix e Dialética

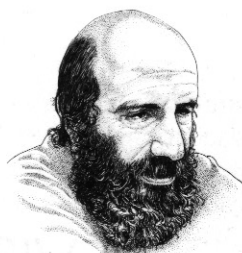
Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(JULHO - 1998)



Thomaz Ianelli
é o autor de *Veleiros*,
obra reproduzida em destaque,
na capa desta edição.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
Fone/fax (011) 5084-4544

SUMÁRIO

Doutrina

- A Semestralidade do PIS - *Aroldo Gomes de Mattos* 7
- A imunidade tributária e seus novos aspectos - *Bernardo Ribeiro de Moraes* 19
- A reunião dos processos fiscais - *Carlos Henrique Abrão* 41
- A formação antidemocrática dos conselhos de contribuintes - *Dirceu Galdino e Heron Arzua* 47
- Supressão ou redução de vários tributos mediante conduta única e a questão do concurso de crimes - *Hugo de Brito Machado* 52
- A Lei 9.532/97 (IR) e as cooperativas - hipótese de incidência como determinação constitucional - *Renato Lopes Becho* 63
- Sobre a base de cálculo dos tributos - o princípio geral de Direito Tributário que informa o § 2º do art. 145 da Constituição Federal - caracterização e aplicabilidade - *Rogério Leite Lobo* 70
- Alterações na rescisória - *Schubert de Farias Machado* 76

Pareceres

- Função privativa da autoridade fiscal de constituir o crédito tributário e declarar a respectiva obrigação - não há sonegação fiscal sem crédito tributário constituído - procedibilidade penal e prejudicialidade - *Ives Gandra da Silva Martins* 85
- A prova no procedimento administrativo tributário - *Paulo de Barros Carvalho* 104
- PIS - correção monetária, base de cálculo, efeitos da resolução do Senado nº 49 etc - *Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional* 117
- Processo Administrativo - depósito administrativo - duplo grau de jurisdição administrativa - ausência de garantia constitucional - *Parecer do Ministério da Previdência e Assistência Social* 141

Supressão ou Redução de Vários Tributos mediante Conduta Única e a Questão do Concurso de Crimes

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Em se tratando de venda de mercadorias, a falsificação de uma nota fiscal, ou o uso de uma nota fiscal que o contribuinte sabe ser falsa, geralmente implica supressão, ou redução de ICMS¹, de Cofins², de Imposto de Renda³ e de CSL⁴, simultaneamente, e em certos casos pode implicar supressão ou redução também do IPI⁵.

Nos casos de empresas prestadoras de serviço, o fato geralmente implica supressão ou redução do ISS⁶ e do imposto sobre a renda, simultaneamente.⁷

Difícilmente a falsificação de uma nota fiscal, seja de venda de mercadorias, seja de prestação de serviços, implica supressão ou redução apenas de um tributo. Geralmente são suprimidos, ou reduzidos, impostos estaduais e federais, ou municipais e federais, além das contribuições sociais sobre o faturamento e sobre o lucro.

Assim, tem notável importância a questão de saber se um fato desse tipo, sendo indiscutivelmente uma única conduta, ou única ação, pode configurar situação de concurso de crimes.

Objetivando o trancamento de ação penal movida pelo Ministério Público Federal, foi impetrado, perante o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, "habeas corpus" alegando-se que o paciente já fora condenado a dois anos e oito



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará e Juiz aposentado do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.

¹ Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, da competência dos Estados.

² Contribuição para o financiamento da seguridade social, incidente sobre o faturamento das empresas em geral, de competência do INSS, indevidamente arrecadada pelo Tesouro Nacional.

³ Imposto federal, cuja base, o lucro da empresa, pode estar sendo reduzida pela omissão de receita.

⁴ Contribuição Social sobre o lucro das empresas, de competência do INSS, indevidamente arrecadada pelo Tesouro Nacional.

⁵ Imposto sobre produtos industrializados, de competência federal, incidente sobre a venda de produtos pela empresa que os industrializou, ou importou do exterior.

⁶ Imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência municipal, incidente sobre a receita bruta das empresas prestadoras de serviço.

⁷ Tanto no caso de ser o imposto de renda calculado sobre o lucro líquido, como em função da receita bruta, esse imposto pode ser afetado pela omissão no lançamento de uma receita de prestação de serviços em virtude da falsificação da nota fiscal respectiva.

meses de reclusão, como incurso no art. 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 combinado com os artigos 11 e 71 do Código Penal, e que a ação penal cujo trancamento era requerido tinha como base as mesmas notas fiscais referidas no processo em que ocorrera a condenação, e a mesma tipificação legal.

A Segunda Turma daquele Tribunal, entretanto, denegou a ordem, por entender configurado concurso formal, em julgado que porta a seguinte ementa:⁸

“Processo Penal. Habeas Corpus. Crime de Sonegação de Impostos. Lei nº 8.137/90, artigo 1º, II, ICMS e IPI. Notas Fiscais Frias. Coisa Julgada. Concurso Formal. Unificação das Penas.

1 - O Paciente utilizou as mesmas notas fiscais frias para fraudar o IPI e o ICMS, tendo sido condenado pela sonegação a este último, na Comarca de Farroupilha e já cumprida a pena.
2 - Nova denúncia, agora na Justiça Federal, acusando-o novamente da prática do crime previsto no inciso II do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, por ter fraudado o IPI.

3 - Apesar de se considerar que o Paciente praticou uma só conduta - utilização de notas fiscais frias -, o resultado importou em dois delitos, atingindo duas ordens tributárias diferentes, a estadual e a federal.

4 - Como o Paciente, com a conduta, quis mais de um resultado, há concurso formal e em havendo sentença definitiva em relação à sonegação do ICMS, aplicável a parte final do art.

82 do CPP, no sentido de que a unidade dos processos só se dará ulteriormente, para efeito de soma ou unificação das penas.”

A questão de saber se a falsificação, ou o uso de nota fiscal falsa, sendo uma ação única, configura mais de um delito pelo fato de implicar supressão, ou redução, do ICMS e também do IPI, ganha assim grande importância prática. Suscita, por outro lado, uma outra questão, relativa à competência do Juízo, para o processo e julgamento do crime, ou dos crimes, bem assim as questões conseqüentes, de saber se é válida, ou não, a decisão proferida no Juízo estadual, se competente o federal, e ainda a concernente a via processual adequada para atacar a decisão eventualmente nula já com trânsito em julgado.

É destas questões que nos ocuparemos neste pequeno estudo.

2. O Concurso de Crimes

2.1. As espécies de concurso

Como assevera Balestra, invocando lição de Bernardino Alimena, ao examinar-se a relação que existe entre a ação - que pode ser comissiva ou omissiva - e a lesão jurídica, verifica-se que podem ser formuladas quatro hipóteses: uma ação que causa uma só lesão jurídica; várias ações que causam uma só lesão jurídica; uma ação que origina várias lesões jurídicas; várias ações que ocasionam várias lesões jurídicas.⁹

Descartada a primeira dessas quatro hipóteses, que não configura situação concernente ao tema aqui examinado,

⁸ TRF da 4ª Região, Segunda Turma, HC 97.04.40045-4/RS. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 29, fevereiro de 1998, p. 183

⁹ Carlos Fontán Balestra, Tratado de Derecho Penal, segunda edición, Albeledo-Perrot, Buenos Aires, 1995, tomo III, p. 24. No original: Señala Bernardino Alimena que se si examina la relación que existe entre la acción - que puede ser comisión u omisión - y la lesión jurídica, se verá cómo pueden formularse cuatro hipótesis: una acción que cause una sola lesión jurídica; varias acciones que causen una sola lesión jurídica; una acción que origine varias lesiones jurídicas; varias acciones que ocasionen varias lesiones jurídicas.

tem-se, na ordem indicada, o crime continuado, o concurso formal, ou ideal, e o concurso material, ou real.

No Direito brasileiro, tais figuras estão bem definidas.

Diz-se que há *crime continuado* quando existem várias ações criminosas que configuram a prática repetida de um crime da mesma espécie. Em outras palavras, o crime continuado configura-se quando o agente, mediante mais de uma ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes da mesma espécie e, pelas condições de tempo, lugar, maneira de execução e outras semelhantes, devem os subsequentes ser havidos como continuação do primeiro.¹⁰ Há *concurso formal* quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não.¹¹ E *concurso material*, quando o agente, mediante mais de uma ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não.¹²

Tais situações são freqüentes em se tratando de crimes contra a ordem tributária, e seu estudo, portanto, de grande interesse para os que se ocupam dessa matéria.

No caso objeto do julgamento acima referido, o paciente fora condenado pela Justiça Estadual por crime continuado. Prática de uma só ação, várias vezes. Não se questiona a continuidade delitiva, e dúvida também não pode haver de que, por se tratar de conduta única, não se pode cogitar de concurso material. Resta, porém, a questão de saber se do fato de haverem sido suprimidos, ou reduzidos, o ICMS e também o IPI, tem-se configurado o concurso formal.

No presente estudo, portanto, cuidaremos especialmente do concurso *for-*

mal, enfrentando a questão de saber se este resta configurado pela conduta de quem falsifica nota fiscal, ou usa nota fiscal que sabe ser falsa, e com isto suprime ou reduz vários tributos.

2.2. O concurso formal

2.2.1. Concurso formal homogêneo e heterogêneo

Ocorre o concurso formal, “quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não...”¹³ O concurso formal pode ser *homogêneo*, e *heterogêneo*. “Há concurso formal *homogêneo* quando os crimes se encontram descritos pela mesma figura típica, havendo diversidade de sujeitos passivos. Ex.: atropelamento culposos com morte de duas ou mais pessoas.”¹⁴ Se os dois ou mais crimes encontram-se descritos em normas diferentes, o concurso formal é *heterogêneo*. Exemplo: atropelamento de duas ou mais pessoas, com morte de uma e lesão corporal em outras.

Se alguém, com um só tiro mata duas ou mais pessoas, ou provoca lesão corporal em duas ou mais pessoas, tem-se concurso formal homogêneo. Se mata uma pessoa e provoca em outra, ou em outras, lesão corporal, tem-se concurso formal heterogêneo.

2.2.2. Concurso formal perfeito e imperfeito

Tanto o concurso formal homogêneo, como o concurso formal heterogêneo, podem ser *perfeito*, e *imperfeito*. O concurso formal *perfeito*, ou concurso formal propriamente dito, está descrito na primeira parte do art. 70, do Código

¹⁰ Código Penal, art. 71.

¹¹ Código Penal, art. 70, primeira parte.

¹² Código Penal, art. 69.

¹³ Código Penal, art. 70.

¹⁴ Damásio E. de Jesus, Direito Penal, 17ª edição, Saraiva, São Paulo, 1993, 1º vol., p. 523.

Penal. Configura-se pela ação única, com desígnios não autônomos, vale dizer, intimamente ligados, de certa forma inseparáveis. O *imperfeito*, equivalente ao concurso material, está descrito na parte final do art. 70, configurando-se quando a ação ou omissão é dolosa, e os crimes concorrentes resultam de desígnios autônomos.

No caso de um sujeito que, com um só disparo de revólver, mata duas pessoas, pode configurar-se um concurso formal homogêneo *perfeito*, ou um concurso formal homogêneo *imperfeito*. Ter-se-á um concurso formal *perfeito* se a ação de atirar foi guiada pela vontade de matar apenas uma pessoa. Será concurso formal *imperfeito* se a vontade do agente estava dirigida ao duplo resultado, isto é, se o agente tinha a intenção de matar as duas pessoas.

A diferença entre o concurso formal *perfeito*, e o *imperfeito*, reside simplesmente na intenção do agente. Na unidade, ou na pluralidade de desígnios. Havendo unidade de desígnios, porque não se pode separar a intenção de cometer um, da intenção de cometer o outro crime, a ação segue sendo tratada como única, e o concurso formal se diz perfeito. A pluralidade, ou autonomia de desígnios, “provém de múltipla ideação e determinação da vontade, com diversas individualizações. Assim, os vários eventos não são um só perante a consciência e a vontade, com diversas individualizações.”¹⁵

Embora esteja a exteriorizar-se uma única ação, esta realiza a intenção que poderia estar sendo realizada mediante duas ou mais ações. Externamente, di-

gamos, há apenas uma ação, mas esta corresponde a intenção de realizar ações múltiplas. Daí a parte final do art. 70 do Código que, “não obstante a unidade de conduta do delinquente, trata o caso como concurso material. Não haveria despropósito algum se essa parte integrasse o art. 69, quando se definiu o concurso real.”¹⁶

A rigor, o conceito de concurso formal não passa de um recurso doutrinário para explicar duas situações peculiares, a saber: a) a situação na qual o elemento subjetivo faz com que se deva considerar a existência de duas ou mais ações, e portanto a lei deve cuidar do caso como concurso material; como ficou demonstrado; e b) a situação na qual o bem jurídico atingido é um direito personalíssimo, e portanto o tipo penal que o protege há de ser entendido como um tipo para cada pessoa, como adiante será estudado. Seja como for, um ponto há de ficar bem claro: o que caracteriza o concurso formal é a pluralidade de delitos, cometidos mediante uma só ação, ou omissão.

A constatação dessa pluralidade de delitos, entretanto, exige especial atenção. Como adverte Silva Correia, “o número de tipos legais que um certo comportamento preenche só pode, muitas vezes, fixar-se depois de atenta e cuidadosa interpretação da lei penal.”¹⁷

Postos de lado desdobramentos dessa importante questão, porque irrelevantes nos limites do presente estudo, duas hipóteses destacam-se com decisiva importância para a compreensão da questão do concurso formal, no âmbito

¹⁵ Roberto Lyra, Comentários ao Código Penal, Forense, Rio de Janeiro, 1958, vol. II, p. 437.

¹⁶ E. Magalhães Noronha, Direito Penal, 29ª edição, Saraiva, São Paulo, 1991, p. 263

Eduardo Henriques da Silva Correia, A Teoria do Concurso em Direito Criminal, Almedina, Coimbra, 1996, p. 121.

¹⁷ Eduardo Henriques da Silva Correia, A Teoria do Concurso em Direito Criminal, Almedina, Coimbra, 1996, p. 121.

dos crimes contra a ordem tributária. Uma, a do concurso aparente, que se resolve pelo princípio da especialidade do tipo. Outra, a que concerne à proteção penal dos direitos personalíssimos.

2.2.3. Concurso formal e especialidade do tipo

Em certas situações pode parecer que a ação ou omissão, uma só, preenche dois tipos diferentes. É o que ocorre, por exemplo, com o *fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, ação ou omissão*, descrita no art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, que compõe tanto o tipo penal previsto naquele dispositivo¹⁸, como o tipo penal da falsidade ideológica, previsto no art. 299 do Código Penal.¹⁹

É fácil de se ver que o tipo falsidade ideológica, descrito no art. 299 do Código Penal, é bem mais genérico do que o tipo previsto no art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90. Assim, pelo princípio da especialidade, considera-se ocorrido somente o tipo mais específico, no caso o da fraude fiscal.

Enquanto a pena para a falsidade ideológica é de 1 a 5 anos de reclusão, a pena para a fraude fiscal é de detenção de 6 meses a 2 anos. Isto quer dizer que a lei específica, a pretexto de combater a fraude fiscal, terminou favorecendo os sonegadores. De todo modo, o que importa é saber que o tipo específico prevalece sempre sobre o tipo genérico. Assim, não se há de cogitar de concurso, mas de crime único. No dizer de Sil-

va Correia, “sempre que uma determinada expressão de vida realiza um tipo especial de delito, não pode merecer dúvidas que este tem de ser aplicável, já que só ele esgota a valoração jurídica da situação.”²⁰

2.2.4. Concurso formal e os direitos personalíssimos

Situação peculiar caracteriza-se quando a norma penal tem por fim proteger direitos personalíssimos. “Os tipos legais descritos em tais disposições desdobram-se, assim, em tantos outros quantos os possíveis indivíduos aos quais se estende a proteção da lei.”²¹

Assim, a ação de matar alguém, descrita no art. 121, do Código Penal, há de ser entendida como matar determinada pessoa, porque a vida é um direito personalíssimo. Quem mata duas ou mais pessoas, pratica dois ou mais crimes, ainda que mediante ação única. Da mesma forma, quem com uma única palavra, ou frase, agride a honra de outrem, violando direito personalíssimo, está a cometer tantos crimes quantas sejam as pessoas atingidas.

Isto explica porque matar mais de uma pessoa, ainda que mediante uma ação única, comete dois ou mais homicídios, enquanto quem furta, mediante ação única, objetos vários, ainda que pertencentes a várias pessoas, comete um único crime, e não mais de um crime em concurso formal.

Repassadas estas noções, veremos a seguir se é possível, especificamente em

¹⁸ O tipo previsto no art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, está assim descrito: “fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo.”

¹⁹ O art. 299 do Código Penal define assim a falsidade ideológica: “Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.”

²⁰ Eduardo Henriques da Silva Correia, *A Teoria do Concurso em Direito Criminal*, Almedina, Coimbra, 1996, p. 129.

²¹ Eduardo Henriques da Silva Correia, *A Teoria do Concurso em Direito Criminal*, Almedina, Coimbra, 1996, p. 123.

relação ao crime previsto no art. 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, considerar-se configurado o concurso formal imperfeito, como fez o julgado em referência, para depois examinarmos a questão atinente à competência do Juízo.

3. A Integração do Tipo pela Ação e pelo Resultado

3.1. Os tipos na Lei nº 8.137/90

A Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, define duas espécies de *crimes contra a ordem tributária*, a saber: a) os crimes praticados por particulares (arts. 1º e 2º), e b) os crimes praticados por funcionários públicos (art. 3º). A primeira dessas espécies está subdividida em duas subespécies: o crime substancial, ou de resultado (art. 1º), e os crimes de mera conduta (art. 2º).

Embora em alguns dos demais tipos também se possa constatar situação idêntica, onde o dano decorrente da ação delituosa pode afetar simultaneamente o interesse de mais de uma entidade pública, para o presente estudo basta o exame da primeira das duas subespécies acima indicadas. Vejamos, pois, como se integra o tipo nessa subespécie de crime contra a ordem tributária.

3.2. O tipo supressão ou redução de tributo

Estabelece a Lei nº 8.137/90:

“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 natu-

reza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo a 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, relativo a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.”

Nesse crime, tem-se um tipo penal cujo núcleo consiste no resultado, supressão ou redução do tributo, mas é integrado também pela ação praticada em busca daquele resultado, que pode ser uma das descritas em seus cinco incisos.

Tomemos como exemplo o fato de um contribuinte fornecer a um cliente seu, relativamente a uma venda de mercadorias efetivamente realizada, uma nota fiscal de venda a consumidor, em modelo simplificado, quando de acordo com a legislação deveria fornecer uma nota fiscal de venda do modelo destinado às vendas a revendedores. Em tal caso, pode ocorrer que nenhum tributo deixe de ser recolhido. Não obstante emitida a nota fiscal em desobediência à legislação, a venda é regularmente escriturada, tanto pelo vendedor, como pelo comprador, e são pagos normalmente os tributos devidos na operação. O tipo penal, neste caso, não se completa. Deu-se a ação meio, mas o fim não foi alcançado. Não há crime, portanto.

Pode ainda ocorrer que um contribuinte faça uma venda, emita o documento correspondente e o escriture regularmente, mas não pague o imposto

devido. Também neste caso o crime não se perfaz, à míngua da ação meio. O imposto não foi pago mas o fato tributável está regularmente registrado e o fisco, constatada a omissão no cumprimento daquela obrigação principal, fará a cobrança respectiva. Não há crime.

3.3. Ação meio única com resultado múltiplo

Pode ocorrer que uma única ação meio tenha como resultado a supressão ou a redução de um só, ou de vários tributos. No caso da emissão, por uma empresa industrial, de uma nota fiscal de venda de produto seu com preço menor do que o efetivamente praticado, é possível que se tenha como resultado a redução do ICMS, do IPI, da Cofins, e da CSL. Isto não quer dizer que vários crimes estejam configurados. O crime é um só. O crime previsto no art. 1º, inciso V, da Lei nº 8.137/90.

Pode parecer, como pareceu ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que o fato de haver sido reduzido tributo estadual, e federal, configuraria dois delitos. Na verdade, porém, assim não é, como adiante será demonstrado.

4. A Não Configuração do Concurso

4.1. Inocorrência de concurso material

Configura-se o concurso *material*, nos termos do art. 69 do Código Penal, quando o agente, *mediante mais de uma ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não* ... Em outras palavras, o concurso *material* configura-se “quando o agente comete mais de um

crime mediante duas ou mais ações, como v.g., se hoje furta, para dias após estuprar e um mês depois matar uma pessoa, praticando os delitos dos arts. 155, 213 e 121.”²² O concurso material pressupõe pluralidade de condutas,²³ e pluralidade de delitos, vale dizer, pluralidade de qualificações jurídicas. Se há pluralidade de condutas, mas estas estão qualificadas em uma só norma, são elementos do mesmo tipo penal, ou são meios diferentes para chegar o agente ao mesmo fim, não se há de falar em concurso.²⁴

Não se venha argumentar que tendo havido supressão, ou redução, de ICMS e de IPI, deram-se duas ações. “Os termos ação e omissão devem ser tomados no sentido de conduta. Suponha-se que agente subtraia uma dúzia de frutas do pomar do vizinho. Cometeu doze atos, mas uma só conduta ou fato. Responde por um só crime de furto. Para que haja concurso material é preciso que o sujeito execute duas ou mais condutas (fatos), realizando dois ou mais crimes”.²⁵

4.2. Inocorrência de concurso formal

4.2.1. O entendimento do julgado em exame

Aos eminentes Juízes, prolotores do julgado acima referido, pareceu presente o concurso formal imperfeito. Como está expresso no item 3, da ementa daquele julgado, eles entenderam que:

“Apesar de se considerar que o paciente praticou uma só conduta - utilização de notas fiscais frias - o resultado importou em dois delitos, atingindo duas ordens tributárias diferentes, a estadual e a federal.”

²² E. Magalhães Noronha, Direito Penal, 29ª edição, Saraiva, São Paulo, 1991, p. 262.

²³ Paulo José da Costa Jr., Curso de Direito Penal, 2ª edição, Saraiva, São Paulo, 1992, vol. 1, p. 181.

²⁴ É o caso, por exemplo, de uma pessoa que atira em outra, e também contra a mesma vítima desferir golpes de faca. Tanto o tiro, como as facadas, são meios utilizados para alcançar o mesmo fim, que é a morte da vítima.

²⁵ Damásio E. de Jesus, Direito Penal, 17ª edição, Saraiva, São Paulo, 1993, 1º vol., p. 521.

E o eminente Juiz Jardim de Camargo, ilustre relator do caso, argumentou em seu voto que

“... o Brasil se constitui em uma república federativa, com organização política-administrativa compreendendo a União, os Estados e o Distrito Federal, e os Municípios, todos autônomos (art. 18, I, CF). Assim, temos os 03 níveis de governo, cada qual com a sua competência para tributar, o que implica na ordem tributária federal, estadual e municipal. Em tese, a utilização de notas fiscais frias, pelo Paciente, atingiu 02 ordens tributárias: a federal, pela sonegação do IPI; e a estadual, pela sonegação do ICMS. Portanto, ainda que se considere que a conduta foi uma só (utilização de notas fiscais frias), o resultado importou em 02 delitos: sonegação de IPI e sonegação de ICMS.”

Concluiu, então, aquele eminente magistrado, ter havido “*concurso formal, previsto na parte final do art. 70 do Código Penal, uma vez que o Paciente quis mais de um resultado ...*”. Concurso formal impróprio, portanto, equivalente ao concurso material, em que se tem duas ou mais ações delituosas e dois ou mais crimes.

4.2.2. Reparos ao entendimento do julgado em exame

Não obstante o respeito que nos merecem os eminentes prolores do julgado em exame, o entendimento por eles adotado está a merecer reparos.

Como ensinam Wendy e Russo, reportando-se a um panorama legislativo

exatamente igual ao nosso, um dos temas mais polêmicos em relação aos ilícitos tributários é o referido à concorrência ou cumulação de sanções, centrado na necessidade de conciliar-se, de um lado a compreensão do sistema repressivo como um todo harmônico, coerente e razoável, e de outro nos institutos penais do “*non bis in idem*”, do concurso de delitos e concurso aparente de leis. Por isto mesmo advertem aqueles professores da Faculdade de Direito de Buenos Aires, “o trabalho do analista deve ser, nessa problemática, mais cuidadoso que de costume, posto que, sem trair a relativa objetividade de sua investigação, deve apresentar uma visão homogênea de um conjunto normativo composto, muitas vezes, de reiterações e superposições produzidas por textos legais de distintas inspirações, introduzidos por meio de reformas parciais ou de regimes autônomos nem sempre compatíveis.”²⁶

O adequado equacionamento da questão exige que se considere, em primeiro lugar, a especificidade do tipo definido pelo art. 1º, da Lei nº 8.137/90, e que se tenha em conta que o ponto de partida para tanto é o conceito de unidade de *ação*, e de *delito*.²⁷

Embora não se esteja a discutir neste caso a unidade da ação, posto que esta foi admitida expressamente pelos eminentes Juízes, convém esclarecer que ela não corresponde a unidade de movimento corporal do agente. Pode estar integrada por vários atos, unidos, estes, pelo fim, que é a prática da supressão, ou da redução do tributo.

²⁶ Lilian Gurfinkel de Wendy e Eduardo Ángel Russo, *Ilícitos tributários*, 3ª edición, Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 269. No original: *La labor del analista debe ser en esta problemática más cuidadosa que de costumbre, puesto que, sin traicionar la relativa objetividad de su investigación, debe presentar una visión homogénea de una normativa compuesta, muchas veces, de reiteraciones y superposiciones producidas por textos legales de distinta inspiración, introducidos por la vía de reformas parciales o de regímenes autónomos no siempre compatibles.*

²⁷ Cf. Francisco Muñoz Conde, *Teoría General del Delito*, 2ª edición, Tirant lo blanch, Valencia, 1991, p. 193.

Seja como for, tem-se que no caso considerou-se haver uma ação única. Resta saber se dela decorreram dois delitos, com ou sem desígnios autônomos.

4.2.3. Inocorrência de concurso formal próprio ou impróprio

Segundo o julgado em exame, teria havido uma ação, com dois resultados, buscados por dois desígnios distintos, autônomos (CP, art. 70, segunda parte). O agente teria utilizado notas fiscais frias, com o propósito de suprimir, ou reduzir, o ICMS, pelo que já fora condenado pela Justiça estadual. E com o propósito autônomo, de suprimir ou reduzir também o IPI, pelo que deveria prosseguir, na Justiça Federal, a ação penal correspondente.

Na verdade, porém, quem falsifica nota fiscal, ou usa nota fiscal sabidamente falsa, preocupa-se exclusivamente em reduzir sua carga tributária, que considera exagerada. Não se preocupa em saber se está suprimindo, ou reduzindo, dois, três, ou mais tributos.

Geralmente está suprimindo pelo menos dois impostos. Ou um imposto e uma ou duas contribuições sociais.

Seja como for, relevante é notar-se que o concurso formal, previsto no art. 70, do Código Penal, exige a presença de *ação única*, e de *dois crimes* como resultado desta. Em outras palavras, no concurso formal "há uma ação e vários resultados puníveis, uma ação que realiza dois ou mais tipos penais que não se excluem entre si, como acontece se alguém, com uma pedrada, rompe o vidro de uma vitrina e fere ou mata outrem que está por detrás dela, ou com um só tiro mata ou fere diferentes pessoas."²⁸

Será *próprio*, se a vontade do agente era dirigida apenas para um dos crimes. Quebrar a vitrine, por exemplo, e *impróprio* se haviam desígnios autônomos, vale dizer, se a agente, no exemplo em tela, queria quebrar a vitrine e ferir ou matar alguém, fatos que configuram crimes independentes, o de dano, e o de lesões corporais, ou de homicídio.

Na hipótese do art. 1º, da Lei nº 8.137/90, não se pode dizer que a supressão, ou redução, do ICMS, seja *um crime*, e a supressão, ou redução, do IPI, seja *outro crime*. A supressão, de um como do outro, desses dois impostos, só é crime quando realizada por meio de uma das ações descritas nos incisos daquele artigo. Não se pode desvincular o meio, vale dizer, no caso, a falsificação ou o uso de nota fiscal falsa, do resultado supressão ou redução do imposto. Não é correto, portanto, afirmar-se que da ação única resultaram dois crimes.

Repita-se que o *crime*, o *tipo penal*, no caso, não é *sonegação do ICMS*, nem *sonegação do IPI*, como afirma o julgado em exame. O crime é a supressão ou redução de tributo ou contribuição social mediante uma ou mais das condutas meios descritas nos vários incisos do art. 1º, da Lei nº 8.137/90.

A situação é em tudo idêntica à que ocorre no crime de *descaminho*, cujo tipo consiste em *importar ou exportar mercadoria elidindo, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria*.²⁹ Ocorre que o fato da entrada de mercadorias no território nacional gera obrigação tributária no âmbito do imposto de importação, do imposto sobre produtos industrializa-

²⁸ Anfbal Bruno, Direito Penal, Forense, Rio de Janeiro, 1959, p. 291.

²⁹ Código Penal, art. 334.

dos, dois impostos federais, e ainda no âmbito do ICMS, imposto estadual. Não obstante, jamais alguém cogitou da configuração, no caso, de dois crimes distintos. O descaminho é um crime só. É irrelevante se mais de um direito, ou imposto, é devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo da mercadoria importada, ou exportada irregularmente.

Da mesma forma, é irrelevante saber se de qualquer das condutas descritas em qualquer dos incisos do art. 1º, da Lei nº 8.137/90, resulta a supressão, ou a redução, de um ou de mais de um tributo.

Repita-se que somente em se tratando de norma penal destinada à proteção de direitos personalíssimos é que se entende existentes tantos tipos quantas sejam as pessoas afetadas pela ação delitosa. No caso de crimes contra a ordem tributária, ainda mesmo que se admita a existência de uma ordem tributária federal, e outra federal, como fez o acórdão em comento, de modo nenhum se pode considerar o direito ao tributo como um direito personalíssimo, de sorte que no caso o tipo penal, tanto o previsto no artigo 1º da Lei nº 8.137/90, está configurado como um único crime, não sendo razoável falar-se de concurso.

5. A Questão da Competência do Juízo

5.1. A competência da Justiça Federal

Compete à Justiça Federal o processo e julgamento dos que praticam crimes em detrimento de bens, serviços ou interesses da União.³⁰

Se do fato em apreciação - falsificação ou uso de notas fiscais falsas - decorreu a supressão do ICMS, e também do IPI, indubitosa é a competência da

Justiça Federal, como indubitosa é a absoluta incompetência da Justiça do Estado, para o respectivo processo e julgamento.

O fato de ter havido também, em decorrência do mesmo fato, detrimento para o Estado, com a supressão, ou redução, de um imposto de sua competência, vale dizer, o ICMS, não faz competente a Justiça Estadual. A presença do possível detrimento a interesses da União desloca, indiscutivelmente, para a Justiça Federal, a competência para o correspondente processo e julgamento. Assim tem entendido pacificamente a jurisprudência.

Da competência da Justiça Estadual será tão somente o processo e julgamento de autor de crime previsto na Lei nº 8.137/90, se da conduta descrita em um dos incisos de seu art. 1º, tiver decorrido a supressão, ou a redução, apenas de tributo estadual, ou municipal.

5.2. Nulidade do julgamento da Justiça Estadual

Tendo decorrido da conduta ilícita detrimento para o fisco estadual, e também para o fisco federal, não podia o Ministério Público do Estado oferecer a denúncia. Tinha de remeter o caso ao Ministério Público Federal, competente para patrocinar a ação penal correspondente, perante a Justiça Federal.

Não se diga que o Ministério Público Estadual não sabia das implicações do fato relativamente ao IPI. Tinha de saber, porque se ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que a desconhece, muito menos dessa escusa se pode valer o Ministério Público. Nem se diga que desconhecia o fato. A nota fiscal que o acusado falsificou, ou usou sabendo

³⁰ Constituição Federal de 1988, art. 109, inciso IV.

ser falsa, seguramente contém registro, tanto do ICMS, como do IPI, de sorte que o fato está noticiado nos autos da ação penal movida perante a Justiça Estadual.

Oferecida a denúncia, como foi, o Juiz estadual tinha de se declarar incompetente, em face da competência da Justiça Federal. Como o caso é de incompetência absoluta do Juízo estadual, essa decisão independia de provocação das partes. Não adotada, a sentença a final proferida pelo Juiz estadual é absolutamente nula.

Em se tratando de concurso formal de crimes, seja na modalidade de concurso formal *próprio*, seja na modalidade de concurso formal *impróprio*, é imprescindível que se preserve a unidade do processo, e de julgador, especialmente em se tratando de crimes submetidos a jurisdições diversas, uma Estadual e a outra Federal. Vale, entre nós, a lição dos professores da Faculdade de Direito e Ciências Sociais da Universidade de Buenos Aires, a dizer que, "*como se requiere un pronunciamiento único que decida en el caso concreto sobre la existencia ou no del concurso ideal, no puede sino haver también un único procedimiento y un único juzgador*".³¹

5.3. Revisão criminal ou "habeas corpus" e ação de indenização

O caso comporta, portanto, pedido de revisão criminal, para o desfazimento do julgado condenatório proferido pela Justiça Estadual. Afinal, uma conde-

nação criminal, proferida por Juízo incompetente, contraria o direito fundamental ao devido processo legal, que inclui o direito de somente ser processado e julgado pelo órgão estatal competente. Pode ser considerada uma condenação injusta, independentemente de seu mérito, eis que afronta direta e flagrantemente o art. 5º, inciso LIII, da Constituição Federal. Dúvida, pois, não pode haver, de que o julgado da Justiça estadual é nulo.

Cabível, pois, a revisão criminal. "A nulidade do processo, conquanto não indicada no art. 621 do CPP, pode ser declarada em sede revisional, como se deduz da parte final do art. 626 da lei processual penal vigente."³²

Cabível, outrossim, é o pedido de "habeas corpus", que pode ser formulado junto ao Superior Tribunal de Justiça, com objeto duplo: o trancamento da ação penal na Justiça Federal, em face da coisa julgada e da inexistência de concurso de crimes, posto que o fato é na verdade um só, e também o anulamento do julgado já proferido pela Justiça estadual.

5.4. Ação de indenização

Julgada procedente a revisão criminal, ou acolhido o pedido de habeas corpus, é razoável cogitar-se, também, de ação de indenização, contra o Estado do Rio Grande do Sul, para obter deste reparação dos danos, materiais e morais, que podem ter da condenação decorrido.

³¹ Lilian Gurfinkel de Wendy e Eduardo Ángel Russo, *Ilícitos Tributários*, 3ª edición, Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 272.

³² Sérgio de Oliveira Médici, *Revisão Criminal*, Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 164.