

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

124

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars 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
Duble Express

Impressão
Gráfica Palas Athena

(JANEIRO - 2006)



Luís Castañón
é o autor da obra reproduzida
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário,
inclusive exemplar com o
Índice Cumulativo dos nºs 1 a 99.
Complete sua coleção.

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.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina**Angelina Mariz de Oliveira - Tributação das doações**

1. Aspectos constitucionais. 2. Tributação das doações a partir de 1988. 3. Regulamentação complementar. 4. Entendimento do Superior Tribunal de Justiça. 5. Determinação do fato gerador do imposto sobre doações. 6. Entendimentos divergentes. 7. O fato gerador em algumas leis estaduais. 8. Transferências patrimoniais que não são tributadas pelo imposto sobre doações. 9. Doações condicionais. 10. Doações pela simples entrega do bem. 11. Doações sucessivas. 12. Promessa de doação. 13. Sujeição passiva. 14. A responsabilidade de terceiros é solidária ou sucessiva?

7

Atílio Dengo - Irretroatividade tributária e modo de aplicação das regras jurídicas

1 - Introdução. 2 - A irretroatividade tributária na Constituição Federal. 3 - A jurisprudência do STF. 4 - O princípio constitucional da segurança jurídica. 5 - Irretroatividade e modo de aplicação das regras jurídicas. 6 - Conclusão.

26

Dalton Luiz Dallazem - Contribuições sociais - empresas de transporte - diárias para viagens dos empregados

36

Eduardo Maneira - Considerações sobre o art. 166 do CTN e a não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins

42

Fernando Netto Boiteux - Recurso especial da União contra decisão do Conselho de Contribuintes que julga recurso de ofício - possibilidade

I - A previsão regimental do recurso de ofício e do recurso especial. II - A decisão no processo administrativo e no judicial. III - A decisão sujeita a recurso *ex officio*. IV - Origem e evolução do recurso *ex officio*. V - Recurso de ofício e contraditório. VI - A eficácia da decisão de primeira instância. VII - Processo administrativo e duplo grau de jurisdição. VIII - Liquidez e certeza do crédito tributário sujeito a recurso. IX - Recurso *ex officio* e preclusão. X - Os atos complexos e o processo administrativo fiscal. XI - A motivação das decisões e o recurso *ex officio*. XII - Conclusão.

48

Hugo de Brito Machado - Tipificação penal do desvio de incentivos fiscais

1. Introdução. 2. Sonegação fiscal e o princípio da especialidade. 3. Os dispositivos legais em aparente conflito. 4. Inocorrência de crime contra o sistema financeiro. 5. Caracterização de crime contra a ordem tributária. 6. Prévio exaurimento da via administrativa. 7. Extinção da punibilidade pelo pagamento. 8. Conclusões.

61

Sacha Calmon Navarro Coelho e Igor Mauler Santiago - A tributação dos serviços telefônicos pré-pagos

1. Intróito. 2. Vedação à difusão, via compra e venda, de cartões indutivos. 3. O ICMS. 4. O PIS, a Cofins, o Fust e o Funttel. 5. O ISS. 6. A contribuição social sobre folha de pagamentos (retenção de 11% para o INSS). 7. Considerações finais.

69

Zelmo Denari - Breves considerações à margem da capacidade contributiva

1. Introdução. 2. Conceito de capacidade contributiva. 3. Equalização da carga tributária. 4. Progressividade fiscal. 5. Extrafiscalidade a serviço da natureza. 6. Sanções tributárias e capacidade contributiva.

76

Tipificação Penal do Desvio de Incentivos Fiscais

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Um problema grave relacionado com os incentivos fiscais em geral é a fraude. Sempre que o Estado pratica intervenção no domínio econômico por indução, enseja práticas fraudulentas daqueles que pretendem as vantagens da conduta que o Estado pretende induzir, sem efetivamente realizar aquela conduta.

No sistema de incentivos fiscais destinados a promover o desenvolvimento econômico regional, esse problema se manifestou de diversas formas. Muitas empresas instalaram-se no Nordeste, ou na Amazônia, com o objetivo de auferir as vantagens dos incentivos fiscais legalmente estabelecidos para a promoção do desenvolvimento dessas regiões. E muitas foram as fraudes praticadas, destacando-se entre elas o desvio dos recursos financeiros decorrentes dos incentivos fiscais, que terminavam não sendo aplicados no projeto aprovado pelo órgão incumbido da respectiva administração.

De algum tempo para cá o Ministério Público Federal resolveu atuar na repressão de tais ilícitos e muitas ações penais já foram promovidas contra diretores de empresas que desviaram recursos dos citados incentivos fiscais para outras aplicações, certamente mais rentáveis. Não há, todavia, uniformidade de entendimento no que diz respeito à capitulação legal do ilícito penal de que se cuida. Há quem afirme tratar-se de estelionato, invocando o art. 3º, da Lei nº 7.134, de 26 de outubro de 1983. Há quem prefira capitular tal ilícito como crime contra o sistema financeiro, invocando o art. 20, da Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986. E há finalmente os que afirmam estar o fato capitulado como crime contra a ordem tributária, sustentando que sobre o mesmo incide o art. 2º, inciso IV, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Importante, pois, o estudo que vamos fazer aqui em torno da questão de saber qual o dispositivo legal que efetivamente incide sobre o fato de desviar recursos recebidos a título de incentivo fiscal para o desenvolvimento regional, vale dizer, recursos oriundos do Fundo de Investimento do Nordeste - Finor, ou do Fundo de Investimento da Amazônia - Finam.



Hugo de Brito Machado

é Desembargador Federal aposentado do TRF da 5ª Região, Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

2. Sonegação Fiscal e o Princípio da Especialidade

Na vigência da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, o Ministério Público Federal, tendo em vista fatos como a falsificação de notas fiscais, ou de outros documentos ou de livros fiscais ou contábeis, com a finalidade de sonegar tributos, ofereceu denúncias imputando aos acusados o crime de falsificação de documento público, e o de uso de documento falso. Ou, ainda, o crime de estelionato. Buscava com isto impedir fosse reconhecida a prescrição, que se operava em dois anos pois a pena cominada pela lei definidora do crime de sonegação fiscal era, em se tratando de réu primário, simplesmente multa de 10 (dez) vezes o valor do tributo.¹

Os advogados de defesa em geral sustentaram que na capitulação legal do fato teria de ser observado o princípio da especialidade, tese que terminou predominando na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, nos termos da seguinte ementa:

“Sonegação fiscal ou estelionato. Princípios da especialização e da absorção. (...) I. O conflito aparente de normas se resolve pela aplicação do princípio da especialização, de modo que a lei posterior e específica sobre delitos tributários praticados contra a Fazenda Pública deve ser aplicada em lugar da norma constante do Código Penal, genérica para os crimes contra o patrimônio. II. A sonegação fiscal absorve a falsidade, quando esta é o meio fraudulento empregado para a prática do delito tributário. (RSTJ 32/75)”²

Essa tese, aliás, é incensurável. O legislador pode não ter agido bem, do ponto de vista da política criminal, ao definir o crime de sonegação fiscal e cominar as penas que cominou com a Lei nº 4.729/65. Melhor teria agido se em vez de definir novo tipo penal tivesse simplesmente inserido no próprio Código Penal dispositivo majorando a pena para os delitos de falsificação de documento público e particular, uso de documento falso e estelionato, quando o crime tivesse sido cometido com o fim de sonegar tributo. Seja como for, em face da lei como foi posta não havia mesmo outra solução que não a da aplicação do princípio da especialidade.

3. Os Dispositivos Legais em Aparente Conflito

Estão em aparente conflito as normas albergadas pelo art. 3º, da Lei nº 7.134, de 26 de outubro de 1983, pelo art. 20, da Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986, e pelo art. 2º, inciso IV, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

O art. 3º, da Lei nº 7.134/83, em si mesmo é pouco esclarecedor. Diz apenas que além das sanções previstas no art. 2º da mesma Lei, sanções de natureza administrativa, os responsáveis pela infração dos dispositivos da referida Lei ficam sujeitos às penas previstas no art. 171 do Código Penal brasileiro. Isoladamente considerado, não permite que se faça uma comparação entre o tipo penal ao qual diz respeito - que não está no mesmo definido, mas em outro dispositivo da mesma Lei, como adiante se verá - e os tipos penais descritos no art. 20, da Lei nº 7.492/86 e no art. 2º, inciso IV, da Lei nº 8.137.

O art. 20, da Lei nº 7.492/86, define o crime assim:

“Aplicar, em finalidade diversa da prevista em lei ou contrato, recursos provenientes de financiamento concedido por instituição financeira oficial ou por instituição credenciada para repassá-lo.”

¹ Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, art. 1º, § 1º.

² Julio Fabbrini Mirabete, *Código Penal Interpretado*, Atlas, São Paulo, 2000, p. 1.114.

E o art. 2º da Lei nº 8.137/90, por seu turno, diz que constitui crime da mesma natureza do definido em seu art. 1º, crime contra a ordem tributária, portanto, os fatos que enumera em seus cinco incisos, entre os quais:

“IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento”.

4. Inocorrência de Crime contra o Sistema Financeiro

Os que sustentam a configuração de crime contra o sistema financeiro afirmam que a aplicação de recursos do Finor ou do Finam, na aquisição de debêntures de empresas industriais ou agrícolas, mesmo sendo uma forma de promover o desenvolvimento do Nordeste e da Amazônia, constitui “financiamento concedido por instituição financeira oficial” nos termos e para os fins do art. 20 da Lei nº 7.492/86.

Existem manifestações do Ministério Público Federal, na Amazônia, afirmando a não-caracterização de crime contra o Sistema Financeiro por não ser a Sudam uma instituição financeira. Já no Nordeste o Ministério Público tem manifestação no sentido contrário, afirmando que o desvio de recursos oriundos do Finor configura, sim, crime contra o Sistema Financeiro, ao argumento de que o investimento dos recursos em questão é feito pelo Banco do Nordeste e caracteriza-se como típica operação de financiamento. O desvio de tais recursos estaria capitulado no art. 20 da Lei nº 7.492/86, pois configura a conduta nele descrita, vale dizer, aplicar em finalidade diversa da prevista em lei ou contrato recursos provenientes de financiamento concedido por instituição financeira oficial.

A nosso ver essa tipificação não é correta, em face do princípio da especialidade. O tipo penal descrito no art. 20 da Lei nº 7.492/86 até poderia estar no caso configurado, não fora a existência de tipo penal específico, que existe, como se passa a demonstrar.

5. Caracterização de Crime contra a Ordem Tributária

Para demonstrar que o desvio de incentivos fiscais caracteriza crime contra a ordem tributária, começaremos pela análise da Lei nº 7.134, de 26 de outubro de 1983, que estabelece:

“Art. 1º Todo crédito ou financiamento concedido por órgãos da administração pública, direta ou indireta, ou recurso proveniente de incentivo fiscal terá que ser aplicado exclusivamente no projeto para o qual foi liberado.”

Nesse dispositivo, isoladamente considerado, não se pode dizer que esteja definido um tipo penal. Temos de examinar a referida Lei no seu conjunto. Em seu art. 2º estabelece regras de Direito Administrativo, concernentes à violação da regra estatuída no art. 1º. Na cabeça do art. 2º define as sanções administrativas, e em seu parágrafo único explicita que tais sanções somente serão aplicadas mediante processo regular, assegurada ao acusado ampla defesa. E finalmente, no art. 3º, estabelece que, além daquelas sanções administrativas, os responsáveis pela infração dos seus dispositivos ficam sujeitos às penas previstas no art. 171 do Código Penal.

Como se vê, a Lei nº 7.134/83 trata especificamente do desvio de incentivos fiscais. Diz que todo crédito ou financiamento concedido por órgão da Administração Pública, direta ou indireta, ou recurso proveniente de incentivo fiscal, terá que ser

aplicado exclusivamente no projeto para o qual foi liberado (art. 1º). E diz que os infratores dessa regra ficam sujeitos às sanções administrativas que indica (art. 2º), e ainda “as penas previstas no art. 171 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal brasileiro” (art. 3º).

Ao referir-se a *recurso proveniente de incentivo fiscal*, e determinar que este *terá que ser aplicado exclusivamente no projeto para o qual foi liberado*, deixou fora de qualquer dúvida sua especificidade como regra dirigida aos que desviarem recursos decorrentes de incentivos fiscais ao desenvolvimento da Amazônia, e do Nordeste, destinados ao financiamento de projetos industriais ou agrícolas nos quais a aplicação daqueles incentivos fiscais é especificamente prevista. Inadmissível, portanto, em face da Lei nº 7.134/83, capitular-se o desvio de incentivos fiscais como crime contra o sistema financeiro.

Ocorre que essa lei foi substituída, na parte concernente à sanção penal, pela Lei nº 8.137/90, que disse constituir crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social ou qualquer acessório, mediante as condutas que expressamente indicou (art. 1º), e disse que constitui crime da mesma natureza “deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento” (art. 2º, inciso IV). Assim, a conduta consubstanciada no deixar de aplicar incentivo fiscal exclusivamente no projeto para o qual foi liberado, que constituía estelionato, passou a constituir crime contra a ordem tributária, em tipo específico que se pode denominar *desvio de incentivos fiscais*.

Na parte em que estabelece normas de Direito Administrativo, a Lei nº 7.134/83 foi substituída mais tarde pela Lei nº 8.167/91, que em seus arts. 12 e seguintes cuidou da aplicação dos recursos do Finor e do Finam, estabelecendo como consequências do desvio na aplicação dos recursos: a) o cancelamento, pelo Conselho Deliberativo da respectiva Superintendência, dos incentivos aprovados; e b) o recolhimento, pela empresa beneficiária, ao Banco Operador, das quantias recebidas, atualizadas pelo mesmo índice adotado para os tributos federais, a partir da data de seu recebimento, acrescidas de multa de dez por cento e de juros de mora de um por cento ao mês, deduzidas, no caso de aplicação de recursos sob a forma de debêntures, as parcelas já amortizadas.³

Tem-se como indubitado, portanto, que o desvio de incentivos fiscais destinados a promover o desenvolvimento da Amazônia e do Nordeste, vinculados ao Finam e ao Finor, respectivamente, constitui crime contra a ordem tributária, tal como definido pelo art. 2º, inciso IV, da Lei nº 8.137/90. Crime ao qual se aplica o mesmo entendimento que temos sustentado e já foi adotado pelo Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a ação penal só pode ser promovida depois de exaurida a via administrativa, com a apuração dos fatos que viabilizam, também, as sanções administrativas correspondentes, como a seguir vamos demonstrar.

³ Lei nº 8.167, de 16 de janeiro de 1991, § 2º, do art. 12, com redação que lhe deu a Lei nº 9.808, de 20 de julho de 1999.

6. Prévio Exaurimento da Via Administrativa

Coloca-se, finalmente, a questão de saber se em relação ao crime de desvio de incentivos fiscais aplica-se a tese, que há muito tempo defendemos e já foi acolhida pelo Supremo Tribunal Federal, segundo a qual a propositura da ação penal só é admissível depois do exaurimento da via administrativa. E como tudo em Direito é discutível, com certeza haverá quem formule resposta negativa. Não será, porém, a resposta mais adequada, pelas razões que passamos a expor.

Constitui elemento essencial do tipo penal em questão, vale dizer, do crime de desvio de incentivos fiscais, previsto no art. 2º, inciso IV, da Lei nº 8.137/90, *deixar de aplicar ou aplicar em desacordo com o estatuído*. Indispensável, portanto, para a verificação da presença desse elemento essencial do tipo penal, o conhecimento do *projeto* do empreendimento empresarial no qual os recursos respectivos devem ser aplicados. E ainda, a competência para decidir sobre a aprovação daquele projeto, que pode ocorrer com a imposição de cláusulas condicionantes de conteúdo eminentemente técnico.

Em outras palavras, o estar a aplicação *em desacordo com o estatuído* constitui um elemento normativo do tipo penal em questão, cuja presença há de ser afirmada pelas autoridades administrativas competentes. Vejamos, a propósito, o que estabelece a Lei nº 8.167, de 16 de janeiro de 1991:

“Art. 10. Aos Conselhos Deliberativos das Superintendências de Desenvolvimento Regionais caberá:

(...)

II - aprovar os projetos merecedores das aplicações de recursos, observados os parâmetros e objetivos constantes dos planos regionais de desenvolvimento.

§ 1º Antes de ser submetido ao Conselho Deliberativo da Superintendência de Desenvolvimento Regional, o projeto deverá receber parecer conclusivo favorável das Secretarias Executivas das respectivas superintendências, no prazo de cento e oitenta dias, a partir de sua apresentação.

§ 2º O acompanhamento e fiscalização dos projetos beneficiários serão realizados pelas Superintendências de Desenvolvimento Regional, as quais recorrerão ao concurso de bancos operadores e de auditorias independentes.

(...)

Art. 12. A aplicação dos recursos dos fundos será realizada em estrita consonância com os objetivos do projeto e em conformidade com todas as cláusulas condicionantes quando da sua aprovação pelo Conselho Deliberativo das Superintendências de Desenvolvimento Regional.

§ 1º O descumprimento do disposto no *caput* deste artigo, que caracterize desvio de aplicação de recursos, resultará:

I - no cancelamento, pelo Conselho Deliberativo da respectiva Superintendência, dos incentivos aprovados;

II - no recolhimento, pela empresa beneficiária, ao Banco Operador, das quantias recebidas, atualizadas pelo mesmo índice adotado para os tributos federais, a partir da data de seu recebimento, acrescidas de multa de dez por cento e de juros de mora de um por cento ao mês, deduzidas, no caso de aplicação de recursos sob a forma de debêntures, as parcelas já amortizadas.

(...)

Art. 13. A apuração dos desvios das aplicações dos recursos dos Fundos será feita mediante processo administrativo a ser instaurado pela Superintendência de Desenvol-

vimento Regional, que solicitará, quando julgar necessário, a participação do Banco Operador, admitida ao infrator ampla defesa.

Art. 14. A falta de recolhimento, pela empresa beneficiária, dos recursos apurados em processo, no prazo de trinta dias contados da data do recebimento da comunicação do cancelamento, importará na execução judicial a ser promovida pela agência de desenvolvimento regional."

Como se vê, compete à autoridade administrativa aprovar os projetos merecedores das aplicações de recursos, observados os parâmetros e objetivos constantes dos planos regionais de desenvolvimento. Tarefa complexa, tanto que antes de ser submetido ao Conselho Deliberativo da Superintendência de Desenvolvimento Regional, o projeto deverá receber parecer conclusivo favorável das Secretarias Executivas das respectivas superintendências, dispondo estas do prazo de cento e oitenta dias, a partir de sua apresentação, para apreciá-lo.

Por outro lado, o acompanhamento da correspondente execução e a fiscalização de tais projetos, que constituem atribuições das Superintendências de Desenvolvimento Regional, exigem o concurso do trabalho de bancos operadores daqueles incentivos, e ainda de auditorias independentes.

Indiscutível, portanto, que a constatação da existência do fato definido como *aplicar em desacordo com o estatuído*, que constitui um elemento essencial do tipo penal de que se cuida, há de ser uma atribuição privativa da autoridade administrativa. E essa constatação há de ser feita em regular processo administrativo, no qual à empresa interessada deve ser assegurado o amplo direito de defesa, sendo esse processo equivalente em tudo e por tudo ao do lançamento tributário, inclusive porque culmina com a apuração de um crédito em favor da entidade pública gestora dos incentivos fiscais em questão.

Ressalte-se que uma vez apurado o crédito decorrente do ilícito em questão, a empresa tem o dever de recolher o valor correspondente e desse recolhimento decorre a extinção da punibilidade, como adiante será explicado. Não é razoável, portanto, admitir-se que o Ministério Público Federal promova ação penal imputando ao denunciado a prática de desvio de incentivos fiscais de que tratam disposições legais acima transcritas, sem dispor de manifestação das autoridades administrativas competentes sobre o fato essencial à integração do tipo penal e com flagrante violação do direito de extinguir a punibilidade pelo pagamento do crédito público daquele decorrente.

Tal como temos sustentado em relação ao crime de supressão ou redução de tributo, se ao Ministério Público Federal chega alguma informação dando conta de possível desvio desses incentivos fiscais, terá este de provocar a autoridade administrativa competente para as providências cabíveis na via administrativa, necessariamente precedentes da ação penal. E somente no caso de omissão ilícita da autoridade administrativa é que poderá provocar o Judiciário. Primeiro, denunciando a autoridade pelo ilícito de sua responsabilidade, possivelmente o crime de prevaricação. E somente depois poderá promover a ação penal imputando aos responsáveis pelo desvio de incentivos fiscais a prática desse crime contra a ordem tributária.

Ressalve-se, mais uma vez, que em qualquer hipótese aos acusados deve ser garantida a oportunidade de fazer o pagamento, nos termos do art. 12, § 1º, inciso

II, da Lei nº 8.167/91, da quantia por eles desviada, que além de elidir a ação de execução, nos termos do art. 14 da mesma Lei, produz na esfera penal o relevante efeito de extinguir a punibilidade dos acusados.

7. Extinção da Punibilidade pelo Pagamento

Realmente, como já demonstrado, o crime de *deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento* está previsto no art. 2º, inciso IV, da Lei nº 8.137/90.

Ocorre que a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, estabelece:

“Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168 A e 337 A do Decreto-lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.”

O dispositivo, como se vê, é de meridiana clareza. Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, entre eles o crime de desvio de incentivos fiscais, que está previsto no art. 2º, inciso IV, dessa Lei, quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios. Por isto mesmo o Supremo Tribunal Federal já decidiu que esse dispositivo aplica-se aos crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social.⁴

8. Conclusões

Em face de todo o exposto podemos chegar seguramente às seguintes conclusões:

1ª) A conduta dos que deixam de aplicar, ou aplicam em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento é ilícito administrativo para o qual a Lei nº 8.167/91 prevê as seguintes sanções: a) o cancelamento, pelo Conselho Deliberativo da respectiva Superintendência, dos incentivos aprovados; e b) o recolhimento, pela empresa beneficiária, ao Banco Operador, das quantias recebidas, atualizadas pelo mesmo índice adotado para os tributos federais, a partir da data de seu recebimento, acrescidas de multa de dez por cento e de juros de mora de um por cento ao mês, deduzidas, no caso de aplicação de recursos sob a forma de debêntures, as parcelas já amortizadas.⁵

⁴ STF - HC 81.929-0/RJ, DJU I de 27/02/2004, p. 27 e Revista Dialética de Direito Tributário nº 103, pp. 227/228.

⁵ Lei nº 8.167, de 16 de janeiro de 1991, art. 12, § 1º, incisos I e II e § 2º, com redação que lhe deu a Lei nº 9.808, de 20 de julho de 1999.

2ª) Essa mesma conduta, vale dizer, o deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento é ilícito penal, ou mais exatamente, é crime contra a ordem tributária, como tal definido pelo art. 2º, inciso IV, da Lei nº 8.137/90.

3ª) Ao crime previsto no art. 2º, inciso IV, da Lei nº 8.137/90, aplica-se o mesmo entendimento que temos sustentado e já foi adotado pelo Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a ação penal só pode ser promovida depois de exaurida a via administrativa, com a apuração dos fatos que viabilizam, também, as sanções administrativas correspondentes.

4ª) O crime de não-aplicação ou aplicação indevida de incentivos fiscais, tal como acontece com o crime de supressão ou redução de tributos, absorve a falsidade, quando esta é o meio fraudulento empregado para a prática do delito tributário.

5ª) O pagamento da quantia que tenha sido desviada ou indevidamente aplicada extingue a punibilidade do crime previsto no art. 2º, inciso IV, da Lei 8.137/90.