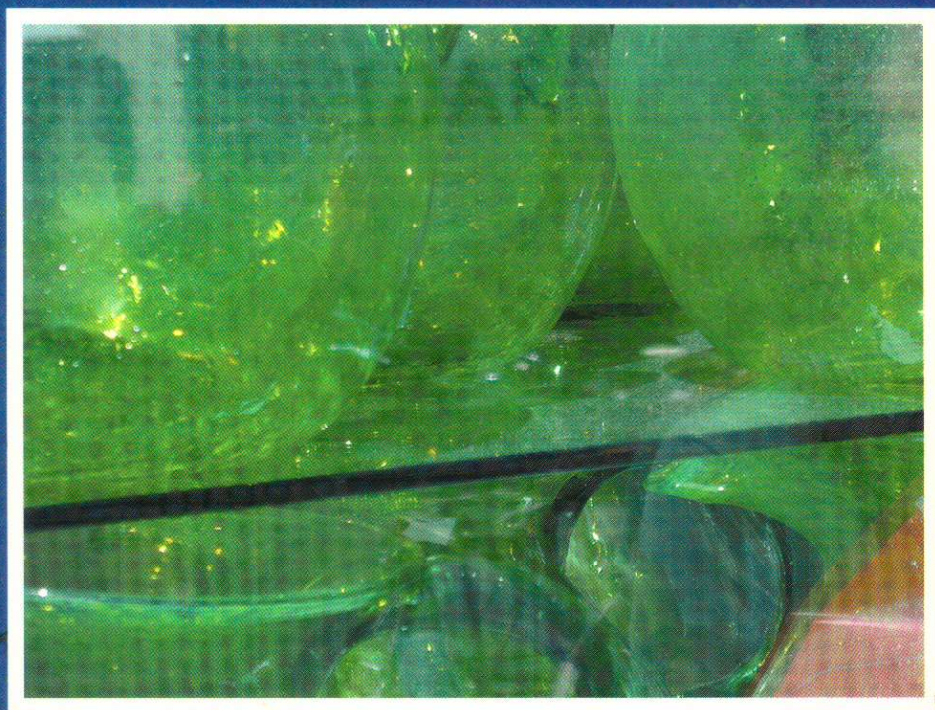


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

144

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

(SETEMBRO - 2007)

Vicente Vê

é o autor da fotografia 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.

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

André Felipe de Barros Cordeiro - Dificuldades no manejo do mandado de segurança para a obtenção de certidão conjunta de débitos federais 7

Gustavo Podestá Sedra - A inconstitucionalidade da incidência de contribuições previdenciárias (*cota patronal*) sobre o fornecimento gratuito de *utilidades* destinadas a melhorar as condições sociais dos trabalhadores (seguro-saúde, bolsa-educação, cursos de capacitação profissional, etc.)

1. Introdução. 2. Os estudos *juslaborais* e as *utilidades* destinadas a melhorar as condições sociais dos trabalhadores enquanto verdadeiras *utilidades benefício social*. 3. Da inconstitucionalidade da incidência de contribuições previdenciárias (*cota patronal*) sobre o fornecimento de *utilidades benefício social*. 4. Da inconstitucionalidade das alíneas "n", "q" e "t" do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91. 5. Conclusões e apontamentos finais. 16

Hugo de Brito Machado - Quadrilha ou bando e crimes contra a ordem tributária

1. Introdução. 2. Quadrilha ou bando. 3. Prévio exaurimento da via administrativa. 4. A extinção da punibilidade pelo pagamento. 5. O crime de quadrilha ou bando e a sociedade empresária. 6. Conclusões. 28

Paulo Camargo Tedesco - O efeito suspensivo do recurso interposto contra compensação não declarada

1. O tratamento legislativo da compensação. 2. Compensações não homologadas e compensações não declaradas. 3. Os efeitos da aplicação integral da Lei nº 9.784/99. 4. O artigo 151, III, do Código Tributário Nacional. 5. Conclusão. 37

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto - Aspectos controvertidos da cobrança de créditos tributários

1. Introdução. 2. Da problemática posta em discussão. 3. Execução fiscal virtual. 4. Protesto de certidão de dívida ativa e a cobrança de tributos pelos bancos. 5. A prescrição intercorrente. 6. Prescrição em favor dos sócios. 7. Presunção de fraude à execução mesmo antes do ajuizamento do executivo fiscal: art. 185 do CTN. 8. A inclusão do art. 185-A e a indisponibilidade de bens e direitos do executado. 9. Alteração na ordem de preferência do crédito tributário: art. 186 e parágrafo único. 10. A oponibilidade de súmula vinculante em execução fiscal. 11. Conclusão. 45

Vinicius Brandão de Queiroz - O lançamento para prevenir a decadência e a impossibilidade jurídica do pedido

1. Delimitação do tema. 2. Breves notas acerca do lançamento e da decadência no Direito Tributário. 3. A primeira pergunta: qual deverá ser a conduta da Administração Tributária na hipótese de haver suspensão da exigibilidade antes de o crédito tributário estar definitivamente constituído, ou seja, antes do término do procedimento do lançamento? 4. A pergunta que deveria já ter sido feita e respondida. 5. As decisões judiciais que suspendem a exigibilidade do crédito antes de este ser exigível - problema concreto do qual não podemos fugir. 6. Conclusão. 56

Pareceres

Humberto Ávila - ICMS. Tratamento diferenciado para produtos oriundos da Zona Franca de Manaus. Restrições ao crédito por ausência de convênio interestadual. Alíquotas e créditos diferenciados para mercadorias produzidas no Estado de São Paulo. Exame de constitucionalidade das restrições

1. A consulta. 2. O parecer. 2.1. A restrição de créditos de operações provenientes da Zona Franca de Manaus. 2.2. A imposição de condições diferenciadas para produtos provenientes da Zona Franca de Manaus. 2.3. Conclusões. 64

Quadrilha ou Bando e Crimes contra a Ordem Tributária

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Tem se tornado freqüente a inclusão na denúncia, oferecida contra acusados de crime contra a ordem tributária, da imputação, também, do crime de quadrilha ou bando, previsto no art. 288 do Código Penal, especialmente depois que o Supremo Tribunal Federal definiu sua jurisprudência a respeito de questões particularmente concernentes aos crimes contra a ordem tributária, a saber, a da necessidade de prévio exaurimento da via administrativa e a de saber se o pagamento da dívida tributária extingue a punibilidade, mesmo quando feito depois do oferecimento da denúncia. É que a doutrina dos especialistas em Direito Penal tem afirmado que o crime de quadrilha ou bando não é um crime-meio, mas um tipo penal autônomo, e assim não se há de exigir, em relação a ele, o prévio exaurimento da via administrativa para que seja possível o oferecimento da denúncia. Nem a extinção da punibilidade quanto ao crime contra a ordem tributária a ele não se estenderia.

A maioria dos contribuintes de maior importância é composta de empresas, e a maioria destas é composta de mais de quatro pessoas, sócios ou não, que nela trabalham e eventualmente podem ser acusados de crime contra a ordem tributária. Assim, três questões podem ser suscitadas. Questões que assumem enorme importância nos dias atuais, na medida em que cresce o número de ações penais por crimes contra a ordem tributária, com denúncias que imputam, também, aos acusados, o crime de quadrilha ou bando. A primeira dessas questões é a de saber se a denúncia com imputação do crime de quadrilha ou bando, em virtude de associação formada para a prática de crimes contra a ordem tributária, dependeria do prévio exaurimento da via administrativa. A segunda, a de saber se a extinção da punibilidade, pelo pagamento da dívida tributária, opera-se apenas em relação ao crime contra a ordem tributária ou se alcança também o crime de quadrilha ou bando. A terceira, finalmente, é a que diz respeito à própria configuração do tipo penal previsto no art. 288 do Código Penal, na constituição de uma sociedade comercial com o objetivo de desenvolver uma atividade empresarial, considerando-se que no seu âmbito podem ser praticados crimes contra a ordem tributária.



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.

Independentemente da posição que se venha a adotar em relação a essas três questões, certo é que a inclusão, na denúncia por crime contra a ordem tributária, da imputação do crime de quadrilha ou bando, é a confirmação da tese que temos há muito tempo sustentado, segundo a qual o poder sempre encontra formas de contornar os limites que o Direito constrói para o controle do seu exercício. A exigência de prévio exaurimento da via administrativa e a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo são formas de limitação do poder de punir do Estado, destinadas especialmente a fazer com que ele utilize a definição do ilícito tributário como crime apenas para viabilizar a arrecadação dos tributos legalmente devidos, e não para os que exercem atividades econômicas, com a cobrança de tributos nem sempre devidos, sob a ameaça de penas privativas de liberdade.

Como o poder busca sempre meios de contornar os limites jurídicos, as autoridades envolvidas no combate aos crimes contra a ordem tributária, especialmente aquelas mais impregnadas do preconceito contra os empresários, fundado na idéia de que a propriedade é um roubo, e lucrar é algo imoral e odioso, cuidaram de descobrir um meio para aplicar penas privativas de liberdade aos acusados de crimes contra a ordem tributária, mesmo quando paguem suas dívidas tributárias. E passaram a imputar aos acusados desses crimes também o crime de formação de quadrilha ou bando.

Existem manifestações jurisprudenciais a favor da tese autoritária. O Supremo Tribunal Federal já acatou a tese que preconiza a aplicação da pena prisional pelo crime de quadrilha ou bando aos que, acusados de crime contra ordem tributária, pagaram suas dívidas para com o Fisco. Não nos parece, porém, que as questões acima apontadas estejam definitivamente resolvidas. Por isto vamos examiná-las, com o intuito de ofertar alguma contribuição, por mais modesta que seja para a solução adequada das mesmas.

2. Quadrilha ou Banco

2.1. *Tipo penal autônomo*

Quando se estuda o concurso de pessoas, ou, mais precisamente, quando se estuda o cometimento de crime por uma pluralidade de agentes, surge imediatamente a idéia da quadrilha ou bando. Entretanto, quadrilha ou bando é um crime autônomo. Estabelece o Código Penal:

“Art. 288. Associarem-se mais de três pessoas, em quadrilha ou bando, para o fim de cometer crimes:

Pena - reclusão, de 1 (um) a 3 (três) anos.

Parágrafo único. A pena aplica-se em dobro, se a quadrilha ou bando é armado.”

Como se vê, o próprio fato de se associarem mais de três pessoas com o objetivo de cometer crimes constitui um tipo penal autônomo, cujo aperfeiçoamento independe do cometimento de outros crimes. Basta a finalidade da associação de mais de três pessoas.

2.2. *Elementos essenciais*

São elementos essenciais para a configuração do crime de quadrilha ou bando: (a) a quantidade de membros superior a três; (b) a finalidade da associação, vale di-

zer, a associação para o cometimento de crimes; e, ainda, (c) a idéia de continuidade, pois não constitui quadrilha ou bando a associação de mais de três pessoas com a finalidade de praticar um determinado crime.

Sobre o assunto doutrina Mirabete:

“O núcleo do tipo penal é associação de no mínimo quatro pessoas para a prática de crimes, sendo irrelevante que tenham elas outras finalidades. Não basta que se reúnam essas pessoas para o cometimento de um crime determinado, existindo aí simples concurso de agentes se o ilícito for ao menos tentado. É necessário que haja um vínculo associativo permanente para fins criminosos, uma predisposição comum de meios para a prática de uma série de crimes. Exige-se, assim, uma estabilidade ou permanência com o fim de cometer crimes, uma organização de seus membros que refere acordo sobre a duradoura atuação em comum. Pouco importa, porém, que os componentes da quadrilha não se conheçam reciprocamente, que tenham ou não um líder, que estejam ou não designados para tarefas específicas, que todos participem ou não de cada ação delituosa praticada etc. É irrelevante, aliás, que haja uma organização apenas rudimentar.”¹

Como se vê, Mirabete considera ser irrelevante que a associação tenha outras finalidades. Magalhães Noronha também assim entende, e vai além, doutrinando:

“Desnecessário também que a reunião tenha, desde sua constituição, o fim de delinquir. Pode ela degenerar e transformar-se em criminosa, e pode, além do fim lícito que lhe deu origem, juntar-se o de cometer crimes: haverá o tipo em questão.”²

A maioria dos autores limita-se a afirmar que a finalidade ilícita, vale dizer, o objetivo de cometer crimes é elemento essencial do tipo.³ Não enfrenta a questão de saber se esse objetivo há de ser o único, ou pelo menos o objetivo principal. E essa questão a nosso ver é da maior importância, especialmente quando nos ocupamos dos crimes contra a ordem tributária.

Vistas as características do crime de quadrilha ou bando, estabelecido que se trata de um tipo penal autônomo, examinemos então as duas questões que se colocam quando esse crime é imputado ao acusado da prática de crime contra a ordem tributária, que são: a de saber se a extinção da punibilidade, pelo pagamento da dívida tributária, opera-se apenas em relação ao crime contra a ordem tributária ou se alcança também o crime de quadrilha ou bando, e a que diz respeito à própria configuração do tipo penal previsto no art. 288 do Código Penal, na constituição de uma sociedade comercial em cujo âmbito são praticados crimes contra a ordem tributária.

3. Prévio Exaurimento da Via Administrativa

3.1. Por que é necessário

Consideramos inadequada a tese que coloca o prévio exaurimento da via administrativa como uma condição objetiva de punibilidade, nos crimes contra a ordem

¹ Julio Fabbrini Mirabete, *Código Penal Interpretado*, Atlas, São Paulo, 2000, p. 1.548.

² E. Magalhães Noronha, *Direito Penal*, vol. 4, 19ª edição, Saraiva, São Paulo, 1992, p. 94.

³ Assim, entre outros: Nelson Hungria, *Comentários ao Código Penal*, vol. IX, Forense, Rio de Janeiro, 1959, pp. 174/181; Damásio E. de Jesus, *Direito Penal*, 3ª vol., Saraiva, São Paulo, 1993, pp. 393/397; Paulo José da Costa Jr., *Curso de Direito Penal*, 8ª edição, Editora DPJ, São Paulo, 2005, pp. 680/682; Ney Moura Teles, *Direito Penal*, vol. III, Atlas, São Paulo, 2004, pp. 292/295; Carlos Fontán Balestra, *Tratado de Derecho Penal*, tomo VI, 2ª edição, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1994, p. 473/474.

tributária. A nosso ver, trata-se, isto sim, de saber se está, ou não, configurada a conduta tipicamente antijurídica e culpável. Colhemos a lição de Balestra:

“Al definir el delito como acción típicamente antijurídica y culpable, se está requiriendo la adecuación del acto a todas las condiciones de la figura, subjetivas y objetivas. Por eso, porque el tipo es la suma de los requisitos que definen la conducta punible, no consideramos necesario incluir en la definición las condiciones objetivas de punibilidad, ni ningún otro agregado referido a la adecuación, que resulta ya de la calificación de típicamente antijurídica. Una acción no es típicamente antijurídica si no contiene todos los requisitos de una figura legal.”⁴

Assim, e considerando que no tipo penal está o elemento normativo *tributo devido*, e que compete à autoridade administrativa dizer se existe tributo devido e qual o valor deste, ou se está configurado o descumprimento de uma obrigação tributária acessória e qual a penalidade aplicável, determinando o valor do crédito tributário respectivo, é evidente que somente depois da decisão final da autoridade administrativa, ou, mais exatamente, só depois da decisão de última instância da autoridade administrativa, é que se pode afirmar presente esse elemento do tipo.

3.2. A jurisprudência do STF

Essa questão ensejou muitas controvérsias, na doutrina e na jurisprudência, mas hoje está superada na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Os fundamentos da tese que afinal prevaleceu na Corte Maior estão muito bem expostos no voto-vista proferido pelo Ministro Sepúlveda Pertence no HC 77.002-8-RJ, do qual foi relator o Ministro Nery da Silveira.

Em seu mencionado voto-vista, o Ministro Sepúlveda Pertence, embora dizendo não tomar de logo compromisso com a equiparação, sustenta, com inteira razão, que existe indiscutível semelhança entre a situação que se coloca no exame da necessidade do prévio exaurimento da via administrativa e aquelas que justificam a existência das questões prejudiciais em sentido estrito. E afinal esclarece:

“Assim, no caso, trata-se na verdade, é de não usurpar a competência privativa da Administração para o ato de constituição do crédito tributário (CTN, art. 142), sujeito ele mesmo, de resto, ao controle judicial de sua validade, quando se lha anteponha pretensão de direito subjetivo violado do contribuinte.”

3.3. Quando e por que se estende ao crime de quadrilha ou bando

Já não há dúvida quanto à necessidade do prévio exaurimento da via administrativa no que diz respeito a ação penal no crime contra a ordem tributária. A questão que se coloca então é a de saber se essa necessidade estende-se ao crime de quadrilha ou bando.

Não se nega a autonomia do tipo penal de quadrilha ou bando. Pode este se configurar mesmo que a sociedade constituída para praticar crimes nenhum crime tenha praticado. Mesmo assim, para a configuração do tipo penal em tela é sempre necessária a certeza de que a sociedade constituiu-se com o objetivo de praticar crimes. Assim, é importante a identificação de quais serão os crimes cujo cometimento constituiu o motivo para a constituição da sociedade.

⁴ Carlos Fontán Balestra, *Tratado de Derecho Penal*, tomo I, 2ª edição, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1995, p. 369.

Admitamos que a imputação do cometimento do crime de quadrilha ou bando esteja sendo feita aos membros de uma sociedade ao argumento de que a mesma foi constituída tendo como objetivo o cometimento de crimes contra a ordem tributária. Não com o objetivo de praticar outros crimes. Somente crimes contra a ordem tributária. Neste caso leva problema saber se realmente a conduta dos acusados configura, ou não, crime contra a ordem tributária, vale dizer, tem-se presente a necessidade de prévio exaurimento da via administrativa, a menos que não se respeite a competência privativa da autoridade administrativa, prevista no art. 142 do Código Tributário Nacional.

Há de ser assim porque, se nem ao menos se tem certeza quanto à qualificação como crime das condutas apontadas como crime contra a ordem tributária, e se o propósito de cometer outros crimes não está indicado como objetivo da suposta quadrilha ou bando, não é razoável admitir-se que esteja configurado esse tipo penal. Assim, não temos dúvida de que a exigência de prévio exaurimento da via administrativa estende-se para o crime de quadrilha ou bando *sempre que a acusação sustente a configuração desse tipo penal, apontando como objetivo criminoso de sua formação apenas o cometimento de crimes contra a ordem tributária*. Por que? Exatamente porque a própria qualificação como crime, da conduta apontada como o objetivo para a formação da sociedade, depende da manifestação da autoridade administrativa competente.

Pode ocorrer que esteja atendida a exigência do prévio exaurimento da via administrativa, e tenha ocorrido o pagamento da dívida tributária. A questão que então se coloca é a de saber se tal pagamento, que extingue a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, extingue também a punibilidade em relação ao crime de quadrilha ou bando. É o que vamos a seguir examinar.

4. A Extinção da Punibilidade pelo Pagamento

4.1. O entendimento manifestado pelo STF

O Supremo Tribunal Federal, por sua Primeira Turma, ao denegar o HC 84.223, do qual foi relator o Ministro Eros Grau, decidiu que o pagamento do débito tributário, assim como o seu parcelamento, não interfere na ação penal em que aos réus é imputado o crime de quadrilha ou bando, posto ser este um crime autônomo.⁵ Não há dúvida de que o crime de quadrilha ou bando é um crime autônomo, e por isto a causa de suspensão da ação, e da extinção da punibilidade de um crime que tenha sido praticado pela associação criminosa, não afeta o crime que a associação, em si mesma, configura. Essa é a regra, quando se tem em vista o fato histórico da associação de criminosos que ensejou a definição do tipo penal albergada pelo art. 288 do Código Penal.

A definição legal desse tipo penal teve por fim, com certeza, desestimular a formação de associação de criminosos. Tanto que é elemento essencial do mesmo o dolo específico. Daí a autonomia do tipo penal destinado a desestimular a criação do ente - quadrilha ou bando - que facilita os cometimentos criminosos.

⁵ Boletim Informativo Juruá nº 374, 1º a 15 de setembro de 2004, p. 1.

Em relação aos crimes contra a ordem tributária certamente não é assim. A situação que se configura pela estreita relação, essencial e inevitável, entre a atividade econômica desenvolvida pelas sociedades empresariais e a vivência dos fatos envolvidos no cometimento desses crimes exige um tratamento diferente. Afasta aquela regra geral, como se passa a demonstrar.

4.2. Crimes contra a ordem tributária e sociedades empresariais

A estreita ligação existente entre os crimes contra a ordem tributária e a atividade desenvolvida pelas sociedades empresárias impõe uma compreensão especial da questão que foge à regra tradicionalmente adotada. As sociedades empresárias atuam sempre em ambiente propício para a prática de crimes contra a ordem tributária, pois elas criam, inevitavelmente, como decorrência de sua natural atuação, deveres cuja violação constitui o elemento essencial desses crimes. A situação é, como se pode ver, radicalmente diversa daquela que se estabelece em relação a uma quadrilha que se organiza para assaltar bancos, para roubar cargas nas estradas, ou para a prática de um outro crime cujo tipo nada tem a ver com a associação criminosa, mas é por esta facilitada.

Por outro lado, não se pode deixar de considerar que o estabelecimento da extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida tributária foi uma opção do legislador, motivada pela consideração de que ao Fisco interessa mais o recebimento dos recursos financeiros, do que aplicar penas prisionais a quem não cumpre suas obrigações tributárias. Opção difícil, sem dúvida, tanto que não foram poucas as vacilações no seu exercício, ora estabelecendo, ora excluindo, essa hipótese de extinção da punibilidade.

Certo é que o objetivo visado com a opção legislativa de que se cuida somente será alcançado se a extinção da punibilidade alcançar, além do crime contra a ordem tributária, também o de quadrilha ou bando, ao menos nos casos em que a associação criminosa não tenha tido outro objetivo além do cometimento de crimes contra a ordem tributária. Se é que em tais casos se pode considerar configurado o crime de quadrilha ou bando, o que não nos parece ocorrer, como adiante será demonstrado.

Assim, não obstante o respeito que merece o entendimento contrário, até porque já afirmado pelo Supremo Tribunal Federal, entendemos que a melhor interpretação da lei, especialmente em face do elemento teleológico, nos conduz à conclusão de que o pagamento da dívida tributária implica extinção da punibilidade do crime contra a ordem tributária e também do crime de quadrilha ou bando. Ao menos naqueles casos em que os crimes contra a ordem tributária sejam os únicos cometidos por seus integrantes.

Por outro lado, pode ser que a questão essencial não seja esta, concernente à extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida tributária, mas a que diz respeito à configuração do tipo penal de formação de quadrilha ou bando, quando os crimes cometidos sejam exclusivamente os crimes contra a ordem tributária. É o que vamos a seguir examinar.

5. O Crime de Quadrilha ou Bando e a Sociedade Empresária

5.1. A configuração do tipo

Note-se que o tipo definido pelo art. 288 do Código Penal não se configura com a constituição de uma sociedade empresária porque esta, até prova em contrário, tem objetivos lícitos. Sua finalidade é o desempenho de atividade econômica, que é a todos constitucionalmente assegurado.

A configuração do crime de quadrilha ou bando, diversamente do que ocorre na constituição de uma sociedade empresária, depende do dolo específico que consiste no propósito de cometer crimes. É a lição de Noronha:

“Devem os agentes ter vontade livre e consciente de se associarem de modo estável ou permanente, com o desígnio de cometer crimes. Esse fim ou escopo constitui o dolo específico.”⁶

No mesmo sentido é a doutrina de Capez, afirmando que o elemento subjetivo nesse tipo penal

“É o dolo, isto é, a vontade de o agente se associar a outras pessoas com a finalidade de cometer crimes (esse fim específico constitui o elemento subjetivo do tipo), sejam eles contra o patrimônio, contra os costumes, contra a liberdade individual, etc.”⁷

Não é razoável admitir-se que uma sociedade empresária seja constituída com o desígnio de cometer crimes, até porque o cometimento de crimes não demanda uma sociedade formalizada em termos legais. Por outro lado, esse desígnio de cometer crimes deve albergar pelo menos dois crimes. Neste sentido, Noronha é incisivo: “O art. 288 fala em crimes e, conseqüentemente, dois delitos bastam.”⁸

O escopo da quadrilha ou bando não é o desenvolvimento de uma atividade econômica, na qual o crime possa ser um elemento não essencial. É, isto sim, a prática de crimes. E embora a obtenção do lucro não seja, em princípio, elemento essencial, ele é na verdade a motivação que ordinariamente leva as pessoas à prática da associação criminosa. Isto é da maior importância, como se passa a demonstrar.

5.2. O objetivo da sociedade empresária

Na sociedade empresária não se vislumbra, ao menos em princípio, o desígnio de cometer crimes. Seu objetivo essencial é o exercício de uma atividade econômica. Nesta é que os integrantes da sociedade buscam lucrar.

Mesmo quando exista naqueles que constituem uma sociedade empresária o intuito de praticar crime contra a ordem tributária, não se pode deixar de admitir que essa prática seja sempre secundária. Não será possível como prática isolada da atividade econômica que constitui objetivo da sociedade, a saber, indústria, o comércio, a agricultura, ou a prestação de serviços. Ao menos em princípio a prática de crime contra a ordem tributária é absolutamente impossível sem a prática de uma atividade econômica.

Não apenas o objetivo da sociedade empresária, mas também as condutas capazes de configurar crime contra a ordem tributária fazem com que não se possa,

⁶ E. Magalhães Noronha, *Direito Penal*, vol. 4, 19ª edição, Saraiva, São Paulo, 1992, p. 95.

⁷ Fernando Capez, *Curso de Direito Penal*, vol. 3, 2ª edição, Saraiva, São Paulo, p. 262.

⁸ E. Magalhães Noronha, *Direito Penal*, vol. 4, 19ª edição, Saraiva, São Paulo, 1992, p. 94.

sem artificialismo, ver nesse tipo da sociedade configurado o tipo penal definido pelo art. 288 do Código Penal.

A nosso ver quem constitui uma sociedade empresária, ainda que tenha a intenção de suprimir tributos, ou praticar outro crime contra a ordem tributária para tornar mais lucrativa a atividade empresarial, não comete o crime de quadrilha ou bando. A configuração do tipo penal em questão pressupõe o fim ilícito como fim essencial, ou principal, se não o fim único da associação. E não é razoável admitir-se que alguém pratica uma atividade econômica apenas porque pretende suprimir ou reduzir tributo. Em outras palavras, não é razoável admitir-se que alguém vai desenvolver uma atividade econômica apenas porque pretende suprimir ou reduzir tributo.

5.3. *Situações excepcionais*

É possível que, excepcionalmente, ocorra a constituição de uma sociedade empresária com o fim principal, e até único, de suprimir ou reduzir tributos. O fim lícito será, em tal caso, mero disfarce. Ter-se-á, porém, situação absolutamente excepcional. O órgão acusador terá que demonstrar de forma convincente as circunstâncias que caracterizam tal situação excepcional, pois o que usualmente ocorre é a constituição de sociedades empresárias para fins lícitos.

Em face da malsinada não-cumulatividade do ICMS, é possível que uma empresa seja constituída apenas para vender notas fiscais frias. Sem comercializar qualquer mercadoria, ou o fazendo apenas como forma de tentar mascarar a verdadeira razão de ser da empresa, sua atividade essencial é vender notas fiscais frias que ensejam aos adquirentes a utilização de créditos de ICMS, para reduzir o valor desse imposto a ser pago nas saídas de mercadorias. Nesse caso, sim, pode configurar-se o crime de quadrilha ou bando, mas tal circunstância há de ficar bem demonstrada. E não se pode negar que a sua ocorrência será sempre rigorosamente excepcional.

6. Conclusões

Em face do exposto podemos afirmar, entre outras, as seguintes conclusões:

1ª) A imputação, aos acusados de crimes contra a ordem tributária, do cometimento do crime de quadrilha ou bando, definido no art. 288 do Código Penal, é um artifício inteligentemente urdido pelos que exercem o poder estatal, com o objetivo de contornar os limites jurídicos consubstanciados nas teses, pacificadas na jurisprudência, que preconizam: (a) o prévio exaurimento da via administrativa para que seja viável a ação penal por crimes contra a ordem tributária; e (b) a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento da dívida tributária respectiva.

2ª) Nos casos em que aos integrantes de uma sociedade empresária são imputados apenas crimes contra a ordem tributária, não é razoável admitir-se a ação penal que lhes imputa o crime de quadrilha ou bando antes que a autoridade administrativa tenha decidido, definitivamente, a respeito da questão tributária, pois não é razoável admitir-se que se trata de uma associação para fins criminosos se o caráter criminoso da conduta a seus integrantes imputada ainda não está definido.

3ª) Tendo havido o pagamento da dívida tributária, que extingue a punibilidade em relação aos crimes contra a ordem tributária, se são esses crimes os únicos que ensejaram a denúncia, também por formação de quadrilha ou bando, em relação a este também se opera, em princípio, a extinção da punibilidade.

4ª) A rigor, aliás, a própria configuração do crime de quadrilha ou bando, como definido no art. 288 do Código Penal, ao menos em princípio não deve ser admitida, se apontado como finalidade para a associação somente o cometimento de crimes contra a ordem tributária, pois o cometimento desses crimes em regra não pode constituir atividade-fim de nenhuma associação, visto pressupõem uma atividade econômica em cujo âmbito podem vir a ser eventualmente praticados.