

CONSIDERAÇÕES SOBRE A RESPONSABILIDADE PENAL DA PESSOA JURÍDICA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Fábio S. Santos¹

Mario Jorge Philocreon de Castro Lima²

RESUMO A responsabilidade penal da pessoa jurídica é um tema que é bastante controverso. Quando o aplicamos no ramo tributário então, a corrente majoritária é totalmente contra a possibilidade. Contudo, o crescimento dos delitos tributários no país, fazendo uso da Pessoa Jurídica, é algo que vem acontecendo de forma expansiva. Há quem argumente que a teoria penal não permite que um ente jurídico, por não ter vontade própria, não possa cometer um ato delituoso, ou então como seria a punição voltada ao ente. Por isso, foi analisado, além da possibilidade de responsabilização da Pessoa Jurídica nos crimes contra a ordem tributária, foi descrito os principais crimes que são cometidos por intermédio desta, descrevendo a aplicação penal adequada a sua condição. Por meio de uma revisão bibliográfica sobre o tema, principalmente os dispositivos legais. Infere-se na perspectiva de um tema que, apesar de controverso, abre precedentes para combater as diversas irregularidades cometidas por intermédio da pessoa jurídica.

Palavras-chave: Responsabilidade Penal; Pessoa Jurídica; Crimes Tributários.

ABSTRACT Criminal liability for legal entities is a topic that is very controversial. When we apply it in the tax branch then, the majority current is totally against the possibility, however, the growth of tax crimes in the country, using the Legal Entity, is something that has been happening in an expansive expansive way. There are those who argue that the penal theory does not allow a legal entity, because it does not have a will of its own, to not commit a criminal act, or else how would the punishment turned to the entity. Therefore, it will be analyzed, in addition to the possibility of holding the Legal Entity accountable for crimes against the tax order, the main crimes that are committed through it will be described, describing the penal application appropriate to their condition. To this end, a bibliographic review on the topic will be made, especially the legal provisions. It is a topic that, despite being controversial, sets precedents to combat the various irregularities committed through the legal entity.

Keywords: Criminal Responsibility; Legal person; Tax Crimes.

¹ Doutorando em Direito Público pela Universidade Federal da Bahia (UFBA). Pesquisador do Centro de Pesquisas em Proteção Internacional de Minorias da USP. Mestrado e Doutorado pela Universidade Salvador (UNIFACS). Pesquisador e Bolsista CAPES. Bacharel em Direito pela Universidade Estadual de Santa Cruz (UESC), Especialista em Direito Público e em Docência do Ensino Superior. Membro do Grupo de Pesquisa em Cidadania e do Núcleo de Pesquisa em Jurisdição Constitucional e Controle de Constitucionalidade (UFBA), e Educação e Desenvolvimento. Pesquisador do Instituto Geográfico e Histórico da Bahia. Professor de Ciência Política e Direito Constitucional (UFBA). Professor (Cursos de Graduação e Pós-Graduação) de Direito, Metodologia Científica e Pesquisa Jurídica). E-mail: fabiosantosdireito@gmail.com

² Possui mestrado em Administração pela Universidade Federal da Bahia (1997), mestrado em Direito pela Universidade Federal da Bahia (1999) e doutorado em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (2005). Atualmente é professor associado da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito, atuando principalmente nos seguintes temas: direito internacional público, direito da integração, Sistema internacional de direitos humanos, direito internacional do meio ambiente, tributação, direitos de propriedade industrial e gestão de serviços públicos. E-mail: malima@ufba.br

1 INTRODUÇÃO – CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

No Ordenamento Jurídico Brasileiro a pessoa jurídica não é vista como um agente capaz de uma ação delituosa, não podendo, portanto ocupar o banco dos réus. Ocorre que, com o crescimento das Pessoas Jurídicas pelo país, bem como a atuação por parte dessas nos diversos ramos do direito, e também sendo possuidora de própria personalidade, e respectivos deveres e obrigações, além do crescimento do cometimento de delitos de natureza fiscal, inclusive usando nome de pessoa jurídica, surge, em contexto nacional, a necessidade de amplificar os conhecimentos sobre o tema.

Apesar da quebra do entendimento de que um instituto jurídico não pode cometer atos ilícitos, aqueles que defendem essa corrente doutrinária apresentam ainda outros motivos pelo qual não há de se aplicar a responsabilidade penal da pessoa jurídica, principalmente em crimes de natureza tributária. O primeiro deles é que a pessoa jurídica, por ser um ente não humano, não possui capacidade ativa, dolosa ou culposa. Outro argumento usado é que as pessoas jurídicas não podem sofrer as sanções que são aplicáveis a pessoa física, tais como penas privativas de liberdade, que constitui o principal modo de punição. E um último argumento utilizado é que, por ser formado de pessoas físicas, os sócios que não cominaram para o delito seriam, de algum modo, punidos.

É com base nestas circunstâncias contra a responsabilidade penal da pessoa jurídica apresentadas, atentando-se aos crimes contra a ordem tributária, que surge os seguintes problemas: A Pessoa Jurídica é capaz de uma ação de natureza culpável? Como se dá a responsabilização penal da pessoa jurídica?

Entendendo estes anseios, objetiva-se portanto analisar a possibilidade de responsabilização da pessoa jurídica nos crimes contra a ordem tributária, bem como verificar as sanções que a esta podem ser imputadas. Far-se-á isto demonstrando o que é o ilícito e os crime tributário, quem é a pessoa jurídica e analisando a possibilidade desta de cometer

ilícito, identificando também a possibilidade de responsabilizar a Pessoa Jurídica especificamente nos crimes contra a ordem tributária, e, ao final, apresentar quais sanções poderiam ser aplicadas à sua natureza.

Desse modo, para que seja realizado este trabalho, será feita uma revisão bibliográfica sobre o tema, fazendo uso de livros, artigos científicos, jurisprudências, bem como a Constituição Federal, Código e outras leis específicas vigentes ou não no território nacional, para construir uma base teórica sobre o tema e com isso entender os pontos de divergência.

O estudo deste tema tem sua relevância, pois, de um modo prático, não lida somente com os crimes que ofendem apenas o Estado, mas também toda a sociedade, por motivos ligados a um dos principais assuntos abordados no direito tributário.

2 O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PENAL – DIÁLOGOS COMUNS

De início se faz necessário abordar alguns conceitos, e o primeiro deles é: O que é o direito tributário. Este ramo do direito público que atua nas relações jurídicas financeiras entre os particulares e o estado. Uma definição bem aceita é a dada por Carvalho (2004, p. 15), quando diz que “o Direito Tributário é o ramo didaticamente autônomo do Direito, integrado pelo conjunto de proposições jurídico-normativas, que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”. Nas palavras de Sabbag (2011, p. 39) “o Direito tributário é o conjunto de normas que regula o comportamento das pessoas de levar dinheiro aos cofres públicos.

A cobrança de tributos é a mais importante forma de arrecadação pública. E é por meio desta arrecadação que o estado cumpre os objetivos fundamentais estabelecidos na Constituição Federal de 1988, descritos no artigo 3º desta, dentre estes, garantir o desenvolvimento nacional, descrito no inciso II. (BRASIL, 1988)

O polo ativo dessa relação é composto pelos credores, também conhecido como fisco, é a pessoa jurídica de direito público (art. 119, CTN), e são compostos por União, Estados, Municípios e o Distrito Federal; Já aquele que ocupa o polo passivo da obrigação tributária, é o contribuinte ou responsável, o devedor, aquele que tem o dever do pagamento do tributo (art. 121 CTN), e estes são representados pelas pessoas físicas ou jurídicas, estando esta última regularmente constituída ou não, conforme artigo 126, III, do CTN. (BRASIL, 1966)

E o que é tributo? No artigo 3º do Código Tributário Nacional, Lei 5.172/1966, tem-se o conceito, *inverbis*:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1966, online)

Explicando de outra forma, tributo é toda prestação em dinheiro de moeda corrente nacional, é de caráter obrigatório, sua criação e instituição sempre estará previsto em lei, deve ser cobrado pelo ente público e também deve ser devidamente lançado, e não deve constituir sanção para atos ilícitos praticados pelo contribuinte.

É fato que na relação jurídica tributária, ambas as partes possuem obrigações, contudo, em diversos casos, essas obrigações não são cumpridas da forma que se deve. O contribuinte praticando atos para reduzir ou até mesmo não pagar os tributos, e, do outro lado, os fiscais se omitindo de cumprir com suas determinadas funções, comete o chamado Ilícito Tributário.

Mas em que consiste um ilícito tributário? Bom, Martins (1998, p. 27), diz que infração é “toda a violação da lei, por ação ou omissão”, e que acarreta “a aplicação de penalidade, se definida em lei como consequência da infração, ou não, se a própria lei estatuir condições e modos de certos descumprimentos serem desconsiderados para tais efeitos”.

Quando o contribuinte comete o chamado fato gerador, a situação que é prevista em lei, surge, no exato momento, a obrigação tributária. No surgimento dessa obrigação é feito então o lançamento do tributo Neste momento surge então duas opções por parte do contribuinte: O devido pagamento do tributo que torna extinta a obrigação; ou então deixar de realizar o pagamento, que gera a consequência penal. E assim ocorre o ilícito tributário.

Apesar de um termo condizente com uma natureza penal, o ilícito tributário é o ato ilícito que fere as normas tributárias, e sempre é relacionada a obrigação tributária e deve ser conduzida e lavrada em auto de infração por um agente fiscal. No direito penal o ilícito são ações ou omissões que resultam em crimes ou contravenções penais. Contudo, a maior diferença consiste em que, no direito tributário o contribuinte responde pela infração independente das circunstâncias que acarretaram o ilícito.

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (grifo nosso)(Brasil, 1966, online)

Apesar disso, existem sim situações em que o penal e o tributário se misturam, e nesses casos o contribuinte sofre a sanção nas duas esferas jurídicas, a penal e a tributária, são as descritas na Lei de Crimes Tributários, a Lei 8.137/90. É a tão conhecida integração das normas. (ANDRADE FILHO, 2007)

Em essência, essa lei tem como principal função a tutela do patrimônio do sujeito ativo na obrigação tributária, o Estado. Havendo o dano, a conduta dolosa do agente com a

obrigação, o sujeito passivo, tem-se o que a lei considera como conduta criminal. É nesse momento, então, que o contribuinte se torna o sujeito ativo dos delitos da esfera tributária.

Resta esclarecer na relação quem é, de fato o contribuinte. Este também conhecido como sujeito passivo da obrigação, e é aquele que comete o fato gerador, como já foi explicado acima, e deve pagar o tributo. Nesse sentido, o contribuinte é todo e qualquer pessoa, seja física ou jurídica.

Sendo assim, qualquer uma dessas pessoas pode descumprir com sua obrigação tributária e conseqüentemente sofrer as sanções adequadas ao caso. E aqui há um grande impasse. Seria a pessoa jurídica capaz de uma ação culpável a ponto de incidir em uma consequência de natureza penal?

3 A PESSOA JURÍDICA – CARACTERIZAÇÕES E DEFINIÇÕES

Há que se falar quem de fato é a pessoa jurídica. O atual ordenamento jurídico reconhece a pessoa como um sujeito de direitos, seja esta pessoa natural, também chamada de física, ou pessoa jurídica.

O Direito Civil, através do vigente Código Civil, em seu artigo 1º, define como pessoa natural toda aquela que “[...] é capaz de direitos e de deveres na ordem civil” (BRASIL, 2002, online). Portanto pessoa natural nada mais é que o indivíduo em si. No direito tributário, apesar de reconhecer a pessoa natural, usa-se a nomenclatura pessoa física, por lidar basicamente com o direito material deste indivíduo.

Já se tratando da pessoa jurídica, tem-se um conceito doutrinário. Historicamente falando, o ser humano em seu convívio social, em detrimento das limitações individuais, eles se agrupam em prol de um objetivo comum, e assim surge a pessoa jurídica. Gonçalves (2010, p. 215), define como pessoa jurídica “um conjunto de pessoas, ou de bens, dotados de personalidade jurídica própria e constituído na forma da lei, para a consecução de fins comuns.” Sua principal característica é autonomia, pois, apesar de ser formada por pessoas naturais, a pessoa jurídica possui sua própria personalidade, podendo, através desta, exercer direitos e responder obrigações.

Na relação tributária, como já dito anteriormente, a parte ativa é composta pelo ente público, este é a pessoa jurídica de direito público (art. 119, CTN), e o ente privado, que pode ser tanto a pessoa física como a pessoa jurídica (art. 121, CTN) e é responsável pelo pagamento do tributo. (BRASIL, 1966)

A capacidade jurídica que a pessoa jurídica possui, seja esta pública ou privada, decorre da personalidade que esta adquire no momento da sua constituição. Esta personalidade é própria, e se estende a todos os ramos do direito. Tanto que, no caso do direito tributário, existem tributos que são exclusivos de pessoa jurídica, tais como IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, ou o IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Portanto, a pessoa jurídica comete sim fato gerador. Mas, se ela descumpre com sua responsabilidade jurídica comete ilícito ou até mesmo um crime, correto? Como fica a responsabilidade penal da pessoa jurídica?

Bom, pra entender isso é preciso entender o conceito de ato ilícito e o de crime.

O ato ilícito está descrito no código civil, no artigo 186 até o 188, onde descreve que é a violação de um direito por intermédio de uma ação ou omissão. Pode advir pelo descumprimento de um contrato ou uma norma jurídica. (BRASIL, 2002) Já o crime, para que este exista é necessários, conforme o Código Penal Vigente, que seja descrito em lei e haja uma pena aplicável. O crime pode ser cometido mediante dolo (vontade), ou culpa, (negligencia, imprudência ou imperícia). Sendo o crime toda ação dolosa ou culposa, que contrarie uma lei e possa ser imputada a alguém, é possível compreender, então, que todo e qualquer indivíduo que age de má conduta está de fato cometendo um crime devendo portanto responder conforme sua culpabilidade. (BRASIL, 1941)

Trazendo para o direito tributário, existem as duas situações. O Ilícito tributário, ou seja o descumprimento da obrigação, gera o ato ilícito, que tem natureza administrativa por se tratar de uma mera infração fiscal, e normalmente estas estão descritas no próprio código tributário. Com relação aos crimes, estes necessitam uma lei que criminalize os atos, e em direito tributário temos na legislação penal o crime de descaminho, art 334 do CP/41, e a Lei de Crimes tributários, já citada anteriormente, Lei 8.137//90.

No caso dos crimes, após todo o procedimento de lançamento, o ato praticado pelo contribuinte é de tamanha gravidade que então é chamado o poder judiciário para que resolva a questão, sendo as sanções aplicadas, as descritas na legislação específica, que não são iguais as correspondentes à natureza administrativa. Os atos praticados criminalmente aciona os dois órgãos, o administrativo, para angariar a diferença do tributo com a multa, e aciona também o órgão judiciário, que instaura a ação penal para apuração do crime. (HARADA; MUSUMECCI FILHO, 2012)

As sanções relacionadas aos atos ilícitos da pessoa jurídica, seara administrativa tributária, já possuem as devidas aplicações, contudo, os crimes que possuem punições de caráter penal, por muito tempo foram e ainda são, por alguns doutrinadores, questionadas

quanto a impossibilidade do seu cometimento em determinados atos que geram sanções, devido, ao que muitos dizem, a condição da falta de vontade, seja essa dolosa ou culposa, para a prática de atos antijurídicos, não devendo responder, portanto, na esfera penal, sendo essa uma responsabilidade a cair apenas sobre os sócios.

Apesar da grande controvérsia existente sobre a pessoa jurídica e sua responsabilização, há a previsão legal na Constituição Federal para que se responsabilize a pessoa jurídica, esta se encontra em dois artigos, o 173, § 5º, que trata da responsabilização da pessoa jurídica quando realiza atos contra a ordem econômica e financeira, este que está no foco do estudo, e tem também o artigo 225, § 3º, que trata da responsabilidade nas condutas lesivas ao meio ambiente. Este artigo constitucional fez nascer a lei 9.605/1998, que é a lei dos crimes ambientais.

Em muitos países a responsabilidade penal da pessoa jurídica não é um tema que gera debates, ultrapassando, inclusive, as áreas econômicas e ambientais e chegando inclusive na esfera trabalhista e nas relações de consumo:

O sistema inglês e o sistema francês já adotaram esta teoria, enquanto o sistema alemão não adotou a penalização da pessoa jurídica, porém criou dentro do direito administrativo sanções para punir as personalidades jurídicas.

No sistema inglês a pessoa jurídica pode ser criminalizada por qualquer tipo de infração penal, contudo as maiores recorrências são em crimes contra os direitos trabalhistas, contra relações de consumo, contra a ordem economia e o meio ambiente. No sistema francês podem inclusive ser incriminadas penalmente associações, fundações, partidos e sindicatos, devendo o ato antijurídico ser praticado pelo seu representante legal e nos interesses daquela, sendo essa responsabilidade considerada subsidiária a responsabilização da pessoa física, cujas penalidades podem ser multa, interdições ou até o fechamento. (SILVA, 2019)

Quando foi escrita e entrou em vigor a atual Constituição Federal, muitos doutrinadores questionaram exatamente estes artigos, alguns dizendo que, apesar da descrição clara, os artigos não previa de fato a responsabilidade da pessoa jurídica, e outros já entendiam que, a previsão era um fato, mas não haveria a possibilidade de seu cumprimento porque a norma penal brasileira é voltada apenas para as pessoas físicas e não jurídicas. Contudo, apesar disso, surgiu em 1998 a lei de crimes ambientais, que encontrou um meio de responsabilizar a pessoa jurídica. Com relação aos crimes contra a ordem tributária, apesar do surgimento da lei específica, lei 8.137/1990, ela não tratou da responsabilidade penal da pessoa jurídica, não agregando ao seu corpo, o artigo constitucional.

Atualmente o STJ expressou entendimento sobre a questão dos crimes ambientais, afirmando que a responsabilização penal da pessoa jurídica é possível sim, desde que juntamente com esta seja denunciado o responsável pela instituição, pois entende-se que para

que ocorra o crime pela pessoa jurídica o seu responsável precisa agir por intermédio dela. (BRASIL, 2012)

Esse entendimento não se estende aos outros ramos do direito, contudo, como dito anteriormente, a Constituição Federal não se pronunciou sobre a pessoa jurídica apenas com relação aos crimes ambientais. No artigo 173, § 5º, vê-se claramente a sua intenção, *in verbis*:

A lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, estabelecerá a responsabilidade desta, sujeitando-a às punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular. (BRASIL, 1988, online)

Apesar deste amparo constitucional para a responsabilização da pessoa jurídica, ainda há uma grande distância entre a lei e sua devida aplicabilidade, pois, por se tratar de uma norma penal em branco, é necessário que haja uma legislação regulamentando tal responsabilidade, principalmente quando tratamos, não somente de responsabilidade civil e administrativa, mas as de natureza penal, afinal, conforme está descrito no art. 1 do Código Penal Brasileiro, “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”. (BRASIL, 1940, online)

É um fato, que a devida criminalização da pessoa jurídica, ainda é um assunto delicado em âmbito nacional, por conta do pensamento que a sociedade não pode delinquir, mesmo que exista a devida previsão, bem como a regulamentação ordinária já existente no tratante aos crimes cometidos contra o meio ambiente, advindos com a Lei 9.605/98, bem como a admissibilidade dadas pelo Superior Tribunal de Justiça. Há também o projeto de Lei 236/2012 que visa a reforma do código penal, onde constam em seu corpo, mais precisamente nos artigos 41 até 44, os crimes da pessoa jurídica e as respectivas penas a este aplicáveis. Mas até então o assunto ainda está em debate onde um dos principais motivos de discussão.

Já o sujeito que comete os delitos em esfera tributária, o contribuinte, ou seja, pessoas físicas e jurídicas, segundo o próprio código tributário nacional já se tem incididas as normas tributárias penais e as sanções administrativa advinda dessas, com base no art. 194 deste. Mas, mesmo com a devida previsão, estes doutrinadores ainda questionam o fato da possibilidade de se responsabilizar penalmente a pessoa jurídica, alegando, como principal argumento, que esta não possui vontade para praticar crimes por si só.

A Lei de crimes ambientais, anteriormente citada, bem como o próprio STJ, já se pronunciaram de como seria possível o cometimento de um crime pela pessoa jurídica. Vale aqui citar o artigo da lei de crimes ambientais para ficar claramente demonstrado como se daria:

Art. 3º. As pessoas jurídicas serão responsabilizadas administrativa, civil e penalmente conforme o disposto nesta Lei, nos casos em que a infração seja

cometida por decisão de seu representante legal ou contratual, ou de seu órgão colegiado, no interesse ou benefício da entidade. (*grifo nosso*)

Parágrafo único. A responsabilidade das pessoas jurídicas não exclui a das pessoas físicas, autoras, coautoras ou partícipes do mesmo fato. (BRASIL, 1998, online)

Veja só, para que ocorra o crime da pessoa jurídica existem dois pressupostos: os atos infracionais destas devem ser cometidas por decisão de seu representante e em benefício da própria pessoa jurídica, e este não exime a responsabilidade individual do representante.

O entendimento desse artigo traz o devido esclarecimento de que é possível sim a pessoa jurídica possuir vontade de atuação, afinal, entende-se que, quando seus representantes tomam decisões por intermédio desta e para que a própria pessoa jurídica seja beneficiada, é a própria pessoa jurídica que está em conduta delitiva.

Com relação aos crimes contra a ordem tributária, apesar de não haver dispositivos que autorizam expressamente a responsabilidade penal da pessoa jurídica, há na lei de crimes tributários, no artigo 11, descrevendo que o indivíduo que comete crimes descritos na lei ordinária, inclusive por meio de pessoa jurídica, incide nas penas existentes nela, na medida de sua culpabilidade. (BRASIL, 1990)

Deixando claro que, a proposta aqui não consiste em fazer uma analogia, do direito ambiental com o tributário, até porque isso é vedado pelo ordenamento jurídico penal, mas demonstrar por intermédio dos dispositivos legais que existe sim a possibilidade de responsabilização da pessoa jurídica nos crimes tributários. E isso se daria do seguinte modo: O crime tributário deve ser cometido em interesse da pessoa jurídica, para o benefício desta. Outra circunstância é que a infração deve ser algo voltado a atividade empresarial, no caso dos crimes tributários, seriam os tributos específicos da pessoa jurídica, e não aqueles que dizem respeito somente a pessoa física. Além disso, claro que o ato deve ser praticado pelo representante da pessoa jurídica, não tirando a responsabilidade desta.

Após o entendimento de que é possível sim o cometimento de um crime pela pessoa jurídica bem como a responsabilização deste, e também entendendo que há precedência sim para tal responsabilização penal nos crimes contra a ordem tributária, entra-se um outro ponto que ainda hoje é pauta de muita divergência na doutrina. A aplicação da sanção correspondente a natureza da pessoa jurídica. Cabe então fazer uma análise não só dos crimes contra a ordem tributária, mas também das penas existentes no ordenamento jurídico que podem ser aplicadas a pessoa jurídica.

4 OS CRIMES TRIBUTÁRIOS E AS SANÇÕES LEGAIS

Partindo, então, do entendimento que é sim possível a responsabilização da pessoa jurídica, é importante entender a quais crimes a pessoa jurídica deve ser responsabilizada penalmente. Com isso, far-se-á uma análise dos artigos dos crimes contra a ordem tributária, seja em lei penal ou em lei ordinária específica penal tributária, observando as penas inerente as estes crimes, bem como a devida extinção de sua punibilidade quando isso for possível.

O Direito Tributário, por intermédio de suas leis, tem por função principal, como dito anteriormente, a tutela do patrimônio do sujeito ativo na obrigação tributária, o Estado. Muito mais que isso, o Direito tributário trata das relações jurídicas entre o contribuinte e o Estado, mediando os conflitos e trazendo o equilíbrio necessário que essa relação precisa para que se obtenha o necessário para atender as do necessidades do Estado. E quando há um não cumprimento nessa relação, por parte de alguém, como também já foi explanado, resultam no ilícito tributário. Existem atos ilícitos que são cometidos exclusivamente por funcionários públicos, aqueles que estão como a parte ativa na relação tributária, estão descritos no artigo 3º da lei 8.137/90; e existe os crimes que são praticados apenas pelo particular, pelo contribuinte, estes que estão descritos no Código Penal e também na lei 8.137/90, já ditos anteriormente, e agora serão tratados mais detalhadamente.

O primeiro crime a ser analisado é o crime de Descaminho, presente no artigo 334 do vigente Código Penal, que diz: “Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria. Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.”(BRASIL, 1940, online)

O verbo iludir, descrito do dispositivo, tem como interpretação a fraude no pagamento do tributo que é devido. Esse crime tem como objeto principal a tutela do Erário Público, que é diretamente ofendido quando o contribuinte, importa ou exporta a mercadoria do país sem o pagamento dos tributos relacionados a essa conduta.

A priori é necessário entender que precisa incidir tributo sobre a mercadoria para que se caracterize o crime. Quando não há a tributação, a circulação é livre.

Este é um crime material, pois ele precisa que o tributo seja de fato iludido, de forma parcial ou integral, para sua consumação, não admitindo portanto a tentativa. E para que haja a consumação, é necessário a entrada ou a saída de mercadoria, e que seja constituído o crédito tributário e o contribuinte o declare de forma errada.

Não deve ser confundido com o crime de contrabando, pois este é a entrada e saída de mercadorias ilícitas, não sendo o contrabando, portanto, um crime de natureza tributária, tal como é o crime de descaminho.

É tido como um tipo de sonegação fiscal, pois a partir do momento em que se ilude o pagamento, o contribuinte usa dos meios descritos nos crimes de sonegação para o fazê-lo, tal seja, suprimir ou reduzir o tributo. Contudo o descaminho tem sua especificidade no tocante a importação e exportação de produtos.

Feitos comentários sobre o dispositivo presente no Código Penal, resta comentar a Lei 8.137/90, que é o dispositivo penal tributário que trata diretamente dos crimes contra a Ordem Tributária.

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:
I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.
Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.(BRASIL, 1990)

As condutas descritas nesses crimes caracterizam o crime de Sonegação Fiscal, que, antes da vigência dessa lei, encontravam-se descritos na lei 4.729/1965, antiga lei de sonegação fiscal.

O *caput* do artigo 1º apresenta de forma abrangente os requisitos para a caracterização do crime de sonegação, que é suprimir ou reduzir os tributos, e os cinco incisos posteriores caracterizam meras condutas que estão diretamente ligadas às ações descritas no *caput*.

O contribuinte é o sujeito ativo dessa conduta delituosa, sendo portando o Estado, a Pessoa Jurídica de Direito Público, o sujeito passivo, o ofendido pela conduta do contribuinte.

No que consiste no inciso “I”, as condutas descritas são omitir informações, que é a ocultação de informações sobre o cometimento do fato gerador; e também prestar declaração falsa às autoridades fazendárias, que é o repasse de informações erradas. Essa conduta caracteriza um outro crime, o de Falsidade Ideológica, que, como fora dito anteriormente, pode sim ser considerado um crime tributário quando associado a sonegação fiscal.

O inciso “II” trata basicamente das mesmas condutas descritas no inciso “I”, contudo, aqui se concentra especificamente na ação praticada em documentos ou livros exigidos pela lei fiscal, ou seja, a prestação de informações erradas, se esvaindo destas com a intenção de fraude à fiscalização por intermédio da documentação.

Os incisos “III” e “IV”, tratam diretamente do crime de falsificação, diferenciando-se um do outro simplesmente pela prática do ato criminoso, pois um trata da falsificação em si

de documentos relativo à operação tributável, enquanto o outro trata do repasse desse documento falsificado. E neste último ainda consta mais, o agente deve fazer o repasse desses documentos de modo doloso, ou seja, sabendo serem falsos.

O inciso “V” trata do fornecimento e das notas fiscais ou documentos relativo a vendas ou prestação de serviços que devem ser emitidas. Esse inciso é protetivo, guardando não só o interesse da comunidade, pois esta tem uma obrigação de exigir, mas como da ordem tributária que é de fato ofendida quando não há esse fornecimento de notas.

As condutas praticadas nesse artigo são tidas como crime material, pois os verbos mencionados neles necessariamente precisam ser executados para que haja o crime, e isso nos leva a entender também que estes crimes possuem natureza dolosa, ou seja, é preciso a vontade do agente para o cometimento destes.

Já o artigo 2º desta lei aborda os crimes de mesma natureza do artigo 1º, mudando apenas a intenção do agente. No caso deste é eximir-se do pagamento do tributo, seja de forma total ou parcial.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - 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;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

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

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa. (BRASIL, 1990, online)

Os crimes descritos neste artigo se diferenciam do primeiro, no quesito natureza de sua conduta delitiva. Enquanto os atos praticados no artigo 1º exigem de fato um resultado, os atos descritos no artigo 2º são crimes formais, ou seja, a simples ação já é considerada o crime. E, apesar disso, por conta de sua sanção, as condutas descritas neste artigo são consideradas de menor potencial ofensivo, estando sujeitas a lei 9.099/1995.

O inciso “I” do artigo descreve três ações, e todas estão relacionadas ao não pagamento do tributo. Não necessariamente o agente precisa obter sucesso em sua ação delituosa para que se configure o crime, mas que este tenha como objetivo lesar o erário.

A conduta descrita no inciso “II” trata do não recolhimento do tributo. É a clara descrição do ilícito tributário. O sujeito passivo da obrigação tributária, no surgimento desta,

deixar de recolher o valor cobrado pela obrigação. Assim como o primeiro inciso, o simples ato de não recolher os tributos já configura o crime.

No inciso “III” a conduta descrita se assemelha bastante com o crime de Corrupção Passiva descrita no Código Penal. O crime se concretiza com a simples exigência, recebimento ou pagamento do tributo. Já no inciso “IV” tem como objetivo a punição daqueles que são beneficiados com o incentivo fiscal, ou seja, o sujeito ativo do crime.

Por fim, o inciso “V” visa proteger o fisco, e as informações a este prestadas. Qualquer pessoa pode incidir neste crime, seja o contribuinte, ou um terceiro que faz uso do objeto criminoso.

Praticamente todas as condutas descritas no artigo 2º admitem tentativa. Ao contrário das condutas descritas no artigo 1º, por conta de sua natureza material, que exige a consumação.

No tocante ao foro competente para processar e julgar os crimes desta lei, cabe observar quem é o agente ativo da obrigação tributária, aquele que sofre o dolo por conta da sonegação. Se for o ente Federal, a Justiça Federal será apta, conforme art. 109, IV, da Constituição Federal de 1988. Caso seja um ente Estadual ou Municipal, será competente a Justiça Estadual.

A ação penal, nestes crimes, são de natureza pública, ou seja, é necessário que haja iniciativa do Ministério Público para que se instaure o processo, e este o faz por intermédio de uma Denúncia, a peça que inicia o processo criminal.

Com relação ao tipo, os crimes tributários, não somente os descritos nesta lei, possuem característica dolosa. Pois, para a realização de todos os atos descritos, é necessária a vontade do agente de praticar.

4.1 A EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE

Para todos os crimes apresentados, comina-se uma pena, esta que é uma consequência dos atos praticados. Ainda mais que, nos crimes contra a ordem tributária, o agente pratica os atos por sua livre vontade. Para que, então, haja a devida aplicação da pena, deve ocorrer o devido processo legal, onde o juiz, ao final, após todos os tramites processuais necessários, condenará o contribuinte criminoso a pena respectiva ao seu ato delituoso.

Ocorre que, no decorrer do processo legal, podem ocorrer as chamadas causas de extinção de punibilidade, estas que correspondem a não imposição de sanções de natureza penal para o agente delituoso, no caso dos crimes contra a ordem tributária, o contribuinte.

Situações que extinguem a punibilidade estão descritas no Código Penal de 1940, no seu artigo 107:

Art. 107 - Extingue-se a punibilidade:
I - pela morte do agente;
II - pela anistia, graça ou indulto;
III - pela retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso;
IV - pela prescrição, decadência ou preempção;
V - pela renúncia do direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos crimes de ação privada;
VI - pela retratação do agente, nos casos em que a lei a admite;
VII - Revogado pela Lei nº 11.106/05;
VIII - Revogado pela Lei nº 11.106/05;
IX - pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei. (BRASIL, 1940, online)

Não são todos os incisos aplicáveis aos crimes de natureza tributária, mas ainda sim a punibilidade pode ser extinta com base em alguns incisos presentes no Código Penal, são eles o da anistia, graça ou indulto, prescrição, decadência ou preempção. No caso da pessoa jurídica, não se extingue o tributo da pessoa jurídica pelo falecimento de algum sócio, por possuir, a pessoa jurídica, personalidade própria e distinta da dos seus sócios. E no caso da pessoa física, a dívida tributária deve, de algum modo ser paga. Obviamente não implicam em sanções, mas os tributos devidos recaem sobre o espólio do falecido, os bens que este deixou.

Nos crimes contra a ordem tributária descritos na lei 8.137/90, ao tratar desse assunto expos, no artigo 14 da lei, que a punibilidade era extinta quando o contribuinte pagar o tributo devido antes que houvesse o recebimento da denúncia. Este artigo foi revogado da lei, sob o questionamentos diversos, dentre eles a dúvida quanto a sua aplicabilidade. Contudo, voltou seu vigor por intermédio de outra lei, e com a evolução da legislação, ainda expos situações como, o simples parcelamento da dívida, este feito antes da denúncia, já é motivo para que seja extinta a punibilidade.

Ainda sobre isso, trata o artigo 138 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.
Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. (BRASIL, 1966, online)

A denúncia espontânea, no direito tributário, é entendida como o arrependimento do agente em sua conduta, e se caracteriza exatamente o contribuinte, voluntariamente, quita com suas obrigações, antes que haja o recebimento da denúncia.

No caso dos crimes cometidos em concurso de dois ou mais agentes, quando um deles, de algum modo se arrepende e resolve colaborar para com as investigações, se caracteriza a

chamada Delação Premiada, esta que, não extingue de fato a punibilidade, mas a reduz para o delator.

Com relação a pessoa jurídica, o instituto da delação premiada possui outro nome, e tem norma específica, afinal os delitos cometidos pela pessoa jurídica são de natureza apenas administrativa ou civil. Recebe portanto o nome de Acordo de Leniência, e está tipificado a partir do artigo 16 da Lei 12.846/2013.

Art. 16. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão, no âmbito de suas competências, por meio de seus órgãos de controle interno, de forma isolada ou em conjunto com o Ministério Público ou com a Advocacia Pública, celebrar acordo de leniência com as pessoas jurídicas responsáveis pela prática dos atos e pelos fatos investigados e previstos nesta Lei que colaborem efetivamente com as investigações e com o processo administrativo, de forma que dessa colaboração resulte: [...] (BRASIL, 2013, online)

Os incisos e parágrafos descritos neste artigo tratam das ações praticadas pela pessoa jurídica para que esta cumpra com sua parte do acordo.

Este acordo é um modo para que se descubra as grandes fraudes que ocorrem por intermédio de pessoas jurídicas, colocando como incentivo a não punibilidade desta no âmbito administrativo, que é a pena de multa e a restrição de direitos.

No direito tributário, de certo modo, as situações que levam a extinção de punibilidade são mais abrangentes que nos crimes mais comuns presentes no direito penal. Tanto que, em alguns casos, mesmo quando há o recebimento da denúncia, o interesse público é a prestação pecuniária, não se interessando, de certo modo, pela ação penal movida para que se obtenha esta. Principalmente se tratando da pessoa jurídica. Como esta ainda não é reconhecida como alguém capaz de cometer crimes, sofrendo sanções apenas administrativas, a exoneração desta na responsabilidade é ainda maior, mesmo que esta seja considerada como uma das mais promissoras contribuintes existentes.

Essa ausência de severa punibilidade da margem a muitas outras infrações de natureza não só tributária, o que atinge, com um peso maior a sociedade.

4.2 AS SANÇÕES DA PESSOA JURÍDICA

As normas Penais Brasileiras, como dito anteriormente, não tratam da punição à pessoa jurídica, impondo apenas penas privativas de liberdade e/ou multa. Já a lei de crimes contra a ordem tributária, no que diz respeito a punição, igualmente impõe penas de reclusão e detenção para aqueles que contrariem seus dispositivos, sanções impostas apenas as pessoas

físicas, e a pena de multa, essa, no geral, é aplicada administrativamente, não havendo um processo criminal por conta disso.

Apesar da devida previsão legal, o artigo 173, § 5º da Constituição, a lei de crimes tributários foi bem clara no tocante a responsabilidade criminal desta, sujeitando seus crimes apenas às pessoas físicas.

O artigo 11 da lei 8.137/90 traz no seu dispositivo essa responsabilidade quando diz que “Quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta Lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade.” (BRASIL, 1990, online) Em outras palavras, as pessoas responsáveis pela pessoa jurídica serão penalizadas pelos crimes cometidos por intermédio da pessoa jurídica.

Apesar de tais punições à Pessoa Física não desconsiderarem a responsabilização administrativa da pessoa jurídica, que é como atualmente acontece, a pessoa jurídica simplesmente quita com suas obrigações e se exclui de mais punições, não sofrendo uma sanção severa, tal como sofre a pessoa física, no tocante a estes crimes, pois esta perde seu direito de ir e vir, seu direito à liberdade.

Ora, se o agente comete o crime por intermédio de uma pessoa jurídica, tal como é descrito no artigo 11 da Lei 8.137/90, esse agente sendo o seu representante, e o realizando para obter benefício para a instituição jurídica, está então preenchido os requisitos necessários para que, de fato, se possa responsabilizar a pessoa jurídica.

Todas as ações praticadas para que se caracterize um crime contra a ordem tributária, quando cometidas mediante os requisitos para a responsabilização da pessoa jurídica, podem, teoricamente falando, incidir sobre esta.

O que ocorre, de fato, para que não haja a responsabilização da pessoa jurídica na prática de crimes, além do entendimento já abordado sobre a impossibilidade de ação da pessoa jurídica em atos delituoso, é a falta de uma legislação criminal que trate do assunto. Ao longo da história penal, as sanções aplicadas aos crimes sempre foram as restritivas de liberdade, ou seja, prisão, pena esta que não pode ser aplicada a pessoa jurídica.

É muito comum fazer associação de sanção à penas restritivas de liberdade. Afinal essa é a maneira tida como mais eficiente de punição ao sujeito que pratica o fato típico, pois lida diretamente com uma das garantias fundamentais do indivíduo, que é o direito à liberdade, mas a própria Constituição Federal de 1988 apresenta, no artigo 5º, XLVI, quando trata da individualização da pena, uma lista de penas que podem ser aplicadas, estas que agregaram as já presentes no Código Penal de 1940 e acrescentou outros tipos de punição.

A lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes:

- a) privação ou restrição da liberdade;
- b) perda de bens;
- c) multa;
- d) prestação social alternativa;
- e) suspensão ou interdição de direitos (BRASIL, 1988)

Transcrito o artigo constitucional, é possível observar cinco tipos de penas que podem ser adotadas, não sendo portanto as sanções penais apenas as restritivas de liberdade. E, dentre as penas, quatro delas podem ser aplicadas à pessoa jurídica.

No que consta as sanções administrativas que, em legislação tributária penal, já são aplicadas, incidem duas destas, que são as penas de multa e suspensão ou interdição de direitos. O que ocorre é, quando a Pessoa Jurídica incide nas infrações descritas no Código Tributário Nacional, tais sejam o inadimplemento da obrigação principal e o descumprimento das obrigações acessórias, incide sobre eles a pena de multa, e tem seus direitos suspensos até que regularize a sua situação, seria esses direitos a impossibilidade de, por exemplo, participar de licitações públicas. Contudo, quando esta se regulariza, extingue-se a sua punibilidade, cessando toda e qualquer sanção.

Mesmo havendo, de algum modo, a aplicação de sanções, ainda restam outras maneiras de se punir a pessoa jurídica pelos crimes. Um deles é a perda de bens.

Uma das características da constituição de uma pessoa jurídica é exatamente a não comunicabilidade do patrimônio dos sócios com o da pessoa jurídica. A aplicação dessa sanção deve respeitar essa não comunicabilidade, mesmo que o sócio venha responder segundo a sua culpabilidade, conforme prevê o art. 173, § 5º da Constituição, os sócios que não concorreram juntamente com este para a prática do delito não deve ser ofendido.

Ainda há, como modo de sanção, a prestação social alternativa. Esta se caracteriza pela reparação direta, de algum modo, à sociedade. Ora, a partir do momento em que o contribuinte comete um crime, absorvendo para si valores que pertencem ao ente público, ele está de modo indireto, atingindo a sociedade, pois a cobrança de tributos, como dito no princípio, é a mais importante forma de arrecadação pública. Arrecadação esta que é feita para atender aos anseios sociais. Então, quando aplica-se essa sanção, tem-se, de um modo mais direto, o repasse à sociedade.

No Direito Ambiental, ramo do direito onde há, além da previsão legal pela Lei 9.605/98, a responsabilidade penal da pessoa jurídica, e a devida aplicação das sanções que a esta são correspondentes, também há previsão de um outro tipo de sanção aplicável a Pessoa Jurídica, a Pena de Liquidação Forçada, descrita no artigo 24 dessa Lei.

O dispositivo constitucional acima citado, aceita outros tipos de punições, quando descreve em seu texto “[...] adotará, entre outras [...] (BRASIL, 1988, online). Contudo, apesar disso, esse tipo de punição ela costuma ocorrer quando há plena certeza da infração penal da pessoa jurídica, e que sua liquidação é a única maneira aplicável para cessar os crimes por esta cometidos. Nos crimes ambientais ela é aplicada de modo a assegurar o meio ambiente que é garantido constitucionalmente. Esta sanção se assemelha a, e por muitos é chamada desse modo, Pena de Morte.

Essa sanção, pensando no ordenamento penal tributário, deveria ser aplicada com o máximo de cautela possível, como último recurso, pois uma liquidação forçada, apesar de ser um modo de cumprir com a obrigação tributária, causa um grande impacto a sociedade.

Com relação aos crimes tributários, por entender que estes só podem ser cometidos por pessoas físicas, as pessoas jurídicas não sofrem sanções, sendo somente uma responsabilidade dos sócios e aplicada somente a eles. Esta é uma realidade que poderia ser mudada, afinal se um crime pode ser cometido pela pessoa jurídica, quando preenchido os requisitos, bem como existem sanções que a esta podem ser aplicadas

Diante todo o exposto, então, tem-se a Pessoa Jurídica, que possuindo personalidade jurídica própria e distinta da dos seus sócios. Estes sócios que, na atuação por meio do ente jurídico, usam de meios fraudulentos, descritos em legislações específicas criminais tributárias, para se eximir de cumprir com suas obrigações para com o erário público, e fazendo isto, não para benefício próprio, mas com os interesses da pessoa jurídica em vista, incidem portanto na norma penal tributária, devendo ser responsabilizada, conforme descrito no artigo 173, § 5º da Constituição Federal de 1988, sendo sujeita as punições que podem ser aplicadas a sua pessoa, que são as descritas nas alíneas do inciso XLVI, do artigo 5º da Constituição, sendo possível portanto, não somente a sua devida responsabilização, mas também a devida punição para os atos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

É de se verificar que, se tratando da pessoa jurídica, é perfeitamente possível entender que esta é um sujeito capaz do cometimento de atos que são descritos como ilícito, principalmente nos crimes contra a ordem tributária.

A Pessoa Jurídica, como um ente de personalidade própria, autônoma, detentora de direitos e obrigações próprios a sua pessoa, precisa estar sujeita a todas as responsabilidades inerentes ao não cumprimento dessas obrigações, sejam essas de natureza civil, administrativa ou penal.

A responsabilidade da Pessoa Jurídica é um assunto tratado em matéria constitucional, sendo específico ao falar dos atos cometidos contra a ordem econômica e financeira. Estes atos são interpretados como todos aqueles que, de algum modo, ofendem a ordem tributária, ou seja, os ilícitos tributários.

Entendendo que a pessoa jurídica pratica atos, lícitos ou não, por intermédio de seus representantes, e que agem, não só por meio da pessoa jurídica, mas para o benefício desta, caracteriza-se portanto a vontade, não só da pessoa física – sócio, mas da pessoa jurídica, interessada maior nos resultados advindos daquele ato. E mais, caracteriza-se também a prática, ação, realizada pela pessoa jurídica, preenchendo portanto os requisitos necessários para, no caso de um ato ilícito, lhe ser imputada a responsabilização.

Apesar de claro este entendimento, ainda existem impedimentos que levam a não responsabilidade penal da pessoa jurídica nos crimes contra a ordem tributária. O principal deles é que, o ordenamento responsável pela punibilidade, ou seja, o ordenamento jurídico penal, não entende como agente ativo no cometimento de crimes a pessoa jurídica, mas somente a pessoa física, devendo este ordenamento passar por uma adaptação para que possa recepcioná-la, cumprindo portanto o que diz no artigo 173, § 5º da Constituição, afinal atos os atos praticados contra a ordem econômica não se resumem apenas àqueles praticados por pessoa física.

Não vale esquecer que, no atual sistema jurídico, as pessoas jurídica sofrem sanções, sendo estas, nos crimes contra a ordem tributária, de natureza administrativa. Sanções que são simplesmente eliminadas quando a obrigação tributária é sanada, não havendo nenhuma severa punição para esta, como acontece com a pessoa física. Em casos de crimes tributários, principalmente no crime de sonegação fiscal, o indivíduo que comete o delito usando o nome da empresa é imposto a pena de privação de liberdade, enquanto à pessoa jurídica, nada sofre de modo direto, pois sócios podem ser substituídos, não havendo uma punição específica pra esta neste crime.

Como já foi citado, o projeto de lei para a reforma do Código Penal existe no seu rol a inclusão da pessoa jurídica como ente punível para os crimes que esta possa cometer. Caso venha a ser aprovado, a pessoa jurídica passará sim a responder por crimes de natureza tributária, culminando em sanções compatíveis com a sua natureza.

A responsabilidade da pessoa jurídica nos crimes contra a ordem tributária é um assunto que gera muita divergência, principalmente porque, os que são a favor dessa responsabilização, conseguem ver com este instituto além de uma redução na prática de crimes tributários, uma compensação direta à sociedade de acordo com suas necessidades, pois, por exemplo, no caso de uma punição aplicada a pessoa jurídica de “prestação social alternativa”, esta teria que, de um modo direto, reparar a sociedade pelo mal que esta lhe causou indiretamente ao cometer um crime tributário.

É preciso que se entenda que não somente pessoas físicas são agentes de crime, bem como que punições não são apenas restritivas de liberdade para que a responsabilidade da pessoa jurídica em crimes, e não só nos crimes contra a ordem tributária, tenham sua visibilidade e sua regulamentação necessárias para a sua efetiva aplicação.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário: Crimes contra a Ordem Tributária e Contra a Previdência Social**. 5ª ed., São Paulo, Editora Atlas S.A., Ano 2007

BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988**. Brasília, 5 de out de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>

BRASIL. **DECRETO-LEI Nº 3.914, de 9 de Dezembro de 1941**. Institui a Lei de introdução do Código Penal (decreto-lei n. 2.848, de 7-12-940) e da Lei das Contravenções Penais (decreto-lei n. 3.688, de 3 outubro de 1941). Rio de Janeiro, 9 dez 1941. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3914.htm>

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de Dezembro de 1940**. Institui o Código Penal Brasileiro. Rio de Janeiro, 7 dez 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm>

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília - DF, 25 out 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>

BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de Dezembro de 1990.** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília - DF, 27 dez 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>

BRASIL. **Lei nº 9.605, de 12 de Fevereiro de 1998.** Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências. Brasília – DF, 12 fev 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9605.htm>

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002.** Institui o Código Civil Brasileiro. Brasília - DF, 10 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>

BRASIL. **Lei nº 12.846, de 1º de Agosto de 2013.** Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Brasília – DF, 1º ago 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm>

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Declaração No Recurso Especial.** STJ - EDcl no REsp: 865864 PR 2006/0230607-6, Relator: Ministro Adilson Vieira Macabu (Desembargador Convocado Do Tj/Rj), Data de Julgamento: 20/10/2011, T5 - Quinta Turma, Data de Publicação: DJe 01/02/2012. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21283320/embargos-de-declaracao-no-recurso-especial-edcl-no-resp-865864-pr-2006-0230607-6-stj/inteiro-teor-21283321?ref=juris-tabs>>

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 16. ed., São Paulo: Saraiva, 2004.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro, volume 1: parte geral**. 8 ed., São Paulo, Saraiva. Ano 2010.

HARADA, Kiyoshi. MUSMECCI FILHO, Leonardo. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 1ª edição, editora ATLAS, ano 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da Sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1998. SABBAG,

Eduardo. **Manual de Direito tributário**, 3ª ed., São Paulo. Saraiva, ano 2011.

SILVA, Agno José da. A responsabilidade penal par a pessoa jurídica. Migalhas de Peso. 31 de maio de 2019. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/303403/a-responsabilidade-penal-para-a-pessoa-juridica>>