

AS MEDIDAS ASSECURATÓRIAS PENAIS NOS CRIMES DE NATUREZA FISCAL

Alexandre Henry Alves*

Resumo: *O trabalho analisa as medidas assecuratórias penais previstas no Código de Processo Penal, especialmente o seqüestro, a hipoteca legal e o arresto de bens móveis, para verificar se tais medidas são cabíveis nos crimes de natureza fiscal. Para tanto, são analisadas algumas características desses crimes, bem como é feita uma comparação dos instrumentos processuais penais com a medida cautelar fiscal.*

Palavras-chaves: *Direito processual penal. Crimes fiscais. Medidas cautelares.*

Resumen: *El trabajo analiza las medidas penales de aseguramiento previstas en el Código de Proceso Penal, especialmente el secuestro, la hipoteca y el arresto de bienes móviles, a fin de verificar si tales medidas son admisibles en los crímenes de naturaleza fiscal. Para esto, van a ser analizadas algunas características de esos crímenes, además será hecha una comparación de los instrumentos procesales penales con la medida cautelar fiscal.*

Palabras claves: *Derecho procesal. Crímenes fiscales. Medidas cautelares.*

* Juiz Federal Substituto do Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Bacharel em Comunicação Social pela Universidade de São Paulo e em Direito pela Universidade Federal de Uberlândia. Especialista em Direito Tributário pelo IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Especialista em Direito Público pela Faculdade Católica de Uberlândia. Autor dos livros “Juiz Federal: lições de preparação para um dos concursos mais difíceis do Brasil” e “Sentença Cível”, ambos publicados pela Editora Verbo Jurídico.

Introdução

Este estudo tem como objetivo verificar o cabimento ou não das medidas assecuratórias penais nos crimes de natureza fiscal, quais sejam aqueles que envolvem o não recolhimento de alguma das espécies tributárias. Entre eles, destacam-se a apropriação indébita de contribuição previdenciária (Código Penal, art. 168-A), sonegação de contribuição previdenciária (Código Penal, art. 337-A), bem como os crimes previstos nos artigos 1º, 2º e 3º da Lei nº. 8.137/1990, que definiu os crimes contra a ordem tributária. Em relação às medidas assecuratórias penais, serão analisados o seqüestro, o arresto e a especialização de hipoteca legal, previstos nos artigos 125 a 144 do Código de Processo Penal.

Busca-se, pois, responder à seguinte questão: as medidas assecuratórias previstas no CPP podem ser aplicadas aos crimes de natureza fiscal? Para responder a essa questão, serão analisados os institutos previstos no CPP, em contraposição aos referidos crimes e, especialmente, será feita uma análise comparativa com o instituto da medida cautelar fiscal, prevista na Lei nº. 8.397/1992.

1. As medidas assecuratórias penais

O CPP enumera três medidas assecuratórias, quais sejam o seqüestro, o arresto e a especialização de hipoteca legal. Embora o objetivo de tais medidas não seja absolutamente o mesmo, conforme se verá à frente, é possível dizer que eles visam: a) assegurar a perda de bens a ser decretada em uma eventual condenação (somente no seqüestro); b) assegurar a recomposição patrimonial da vítima e de terceiros por conta dos prejuízos causados pela infração penal.

Para Pacelli, as medidas assecuratórias objetivam, fundamentalmente, o ressarcimento ou a reparação civil do dano causado pela infração penal. E acrescenta:

Enquanto a ação civil *ex delicto*, regulada nos arts. 63 e seguintes do CPP, cuida do processo de *conhecimento* (por meio da ação ordinária proposta perante o juízo cível) e do processo de *execução* (execução da sentença penal condenatória), pelos quais se pretende a recomposição civil do dano causado pela infração penal, as medidas

assecuratórias buscam proteger a efetividade daqueles procedimentos, ostentando, portanto, natureza acautelatória¹.

Fixemos assim essa premissa: as medidas assecuratórias do CPP visam primordialmente resguardar a efetividade de uma futura reparação civil por conta dos prejuízos causados pelo delito e também, em alguns casos específicos, assegurar a efetividade da decretação da perda dos bens auferidos com o provento da infração.

Vejamos cada um dos institutos.

O seqüestro é a primeira medida estipulada pelo Código, que praticamente o define em seu art. 125, ao dizer que caberá o seqüestro dos bens imóveis, adquiridos pelo indiciado com os proventos da infração, ainda que já tenham sido transferidos a terceiro. Mas, não apenas de bens imóveis, pois o art. 132 prevê a possibilidade de seqüestro de bens móveis de proveniência ilícita, desde que não seja o caso de aplicação da busca e apreensão. Para compreender o que tal afirmação significa, é preciso diferenciar produto de proveito do crime. Quanto o sujeito furta um veículo, este veículo será considerado produto do furto. Porém, se o infrator vende o veículo e, com o dinheiro arrecadado, compra duas televisões de alta definição, esses aparelhos não serão mais considerados produtos do crime, mas proventos dele. Dito isso, é preciso dizer que o CPP determina a busca e apreensão dos produtos do crime. Logo, se um automóvel foi furtado e descobriu-se sua localização, não será decretado o seu seqüestro, mas sua busca e apreensão. Esclarece Nucci que quando os bens móveis:

...forem passíveis de apreensão (art. 240, CPP), porque constituem coisas interessantes à prova do processo criminal ou foram obtidas por meio criminoso (produto do crime), bem como representam coisas de fabrico, alienação, posse, uso ou detenção ilícita, não cabe falar em seqüestro. Por outro lado, tratando-se de provento do crime, isto é, de coisas adquiridas pelo rendimento que a prática da infração penal provocou, porque não são objeto de apreensão, aplica-se este artigo. A condição essencial é a existência de indícios veementes da proveniência ilícita dos bens².

¹ OLIVEIRA, Eugênio Pacelli. **Curso de Processo Penal**. – 10. ed. – Rio de Janeiro: Editora Lumen Júris, 2008. p. 272-273.

² NUCCI, Guilherme de Souza. **Código de processo penal comentado**. – 6. ed. rev., atual. e ampl. – 2. tiragem – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. p. 314.

Em conclusão, o seqüestro recai sobre os proventos do crime, ou seja, os bens móveis e imóveis que foram adquiridos com o rendimento da conduta delituosa. Assim, o seqüestro é uma “medida fundada no interesse público e antecipativa do perdimento de bens”³. É preciso lembrar que um dos efeitos da condenação penal é justamente a perda em favor da União do produto do crime ou de qualquer bem ou valor que constitua proveito auferido pelo agente com a prática do fato criminoso, conforme determina o art. 91 do Código Penal. Assim, medida de natureza cautelar que é, o seqüestro visa justamente evitar que móveis e imóveis adquiridos com o proveito do crime sejam alienados, de maneira a ocultar a origem e a evitar a perda resultante da condenação penal.

Mas, cabe uma pergunta: o seqüestro serve apenas para assegurar a perda dos proventos da infração em favor da União Federal, conforme determina o art. 91 do Código Penal? A resposta é negativa, como já foi adiantado há pouco. Segundo o parágrafo único do art. 133 do CPP, o dinheiro apurado com a venda dos imóveis seqüestrados, realizada em leilão após o trânsito em julgado da sentença condenatória, será recolhido ao Tesouro Nacional na parte que não couber ao lesado ou a terceiro de boa-fé. Em síntese, o seqüestro visa primordialmente reparar o prejuízo da vítima do crime ou de terceiro de boa-fé, reparação essa que será feita posteriormente à condenação, por meio da venda dos móveis e imóveis adquiridos com os proventos do crime. Se a reparação for feita e ainda houver saldo positivo, então esse saldo será revertido em favor do Tesouro Nacional, conforme previsão do art. 91 do Código Penal.

Quanto à especialização de hipoteca legal, convém transcrever dois artigos do CPP que tratam sobre o tema, para melhor compreendê-la:

Art. 134. A hipoteca legal sobre os imóveis do indiciado poderá ser requerida pelo ofendido em qualquer fase do processo, desde que haja certeza da infração e indícios suficientes da autoria.

Art. 135. Pedida a especialização mediante requerimento, em que a parte estimará o valor da responsabilidade civil, e designará e estimará o imóvel ou imóveis que terão de ficar especialmente hipotecados, o juiz mandará logo proceder ao arbitramento do valor da responsabilidade e à avaliação do imóvel ou imóveis.

§ 1º. A petição será instruída com as provas ou indicação das

³ SOUZA, Sérgio Ricardo de.; SILVA, Willian. **Manual de processo penal constitucional: pós-reforma de 2008**. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 276.

provas em que se fundar a estimação da responsabilidade, com a relação dos imóveis que o responsável possuir, se outros tiver, além dos indicados no requerimento, e com os documentos comprobatórios do domínio.

§ 2º. O arbitramento do valor da responsabilidade e a avaliação dos imóveis designados far-se-ão por perito nomeado pelo juiz, onde não houver avaliador judicial, sendo-lhe facultada a consulta dos autos do processo respectivo.

§ 3º. O juiz, ouvidas as partes no prazo de dois dias, que correrá em cartório, poderá corrigir o arbitramento do valor da responsabilidade, se lhe parecer excessivo ou deficiente.

§ 4º. O juiz autorizará somente a inscrição da hipoteca do imóvel ou imóveis necessários à garantia da responsabilidade.

§ 5º. O valor da responsabilidade será liquidado definitivamente após a condenação, podendo ser requerido novo arbitramento se qualquer das partes não se conformar com o arbitramento anterior à sentença condenatória.

§ 6º. Se o réu oferecer caução suficiente, em dinheiro ou em títulos de dívida pública, pelo valor de sua cotação em Bolsa, o juiz poderá deixar de mandar proceder à inscrição da hipoteca legal.

Pela redação dos dispositivos acima, é possível obter uma radiografia do instituto em questão. A especialização de hipoteca legal recai apenas sobre imóveis, ao contrário do seqüestro, que também incide sobre os bens móveis, desde que estes não sejam objeto de busca e apreensão. Além disso, enquanto o seqüestro visa bens adquiridos com os proventos da infração, para fins de assegurar a reparação da vítima ou de terceiro, bem como a perda que será decretada na sentença condenatória, a hipoteca legal objetiva os imóveis do infrator, tão somente para assegurar a indenização civil da vítima, independentemente de tais bens terem sido adquiridos com o produto do crime ou não.

Assim, a diferenciação básica reside em dois pontos: 1) o seqüestro recai sobre bens móveis e imóveis adquiridos com os proventos da infração, enquanto a hipoteca legal recai somente sobre bens imóveis, cuja procedência pode ser totalmente lícita; 2) o seqüestro visa tanto à reparação dos prejuízos da vítima quanto à garantia da perda dos proventos da infração, determinada pelo art. 91 do Código Penal, ao passo em que a hipoteca legal objetiva tão somente garantir futura indenização civil a ser recebida pela vítima.

Segundo Mirabete, a hipoteca legal é “direito real instituído sobre imóvel alheio para garantir uma obrigação de ordem econômica, sem que haja transferência da posse do bem gravado para o credor”⁴. Aliás, Nucci trata o tema com clareza, ao afirmar que a hipoteca legal “destina-se a assegurar indenização do ofendido pela prática do crime, bem como ao pagamento das custas e das despesas processuais. Não é confisco, nem se destina o apurado pela eventual venda do imóvel à União”⁵.

A última medida é o arresto de bens móveis. Como vimos, tal categoria de bens pode ser objeto de seqüestro, o que nos leva a questionar qual a razão de ser do arresto. A conclusão é simples: no arresto, os bens que sofrerão a constrição podem ter origem absolutamente lícita, pois o objetivo da medida é tão somente assegurar a efetividade de reparação civil posterior. Nesse sentido, diz o art. 137 do CPP:

Art. 137. Se o responsável não possuir bens imóveis ou os possuir de valor insuficiente, poderão ser arrestados bens móveis suscetíveis de penhora, nos termos em que é facultada a hipoteca legal dos imóveis.

§ 1º. Se esses bens forem coisas fungíveis e facilmente deterioráveis, proceder-se-á na forma do § 5º do art. 120.

§ 2º. Das rendas dos bens móveis poderão ser fornecidos recursos arbitrados pelo juiz, para a manutenção do indiciado e de sua família.

É importante ressaltar um ponto: o arresto de bens móveis somente é efetivado quando as demais medidas não forem suficientes. Isso porque, se a reparação civil puder ser obtida tão somente com o seqüestro dos bens que constituem proventos da infração, não há necessidade de se decretar a hipoteca legal dos imóveis, que atingiria a parcela do patrimônio do infrator que não seria proveniente de ilícitos penais. Por outro lado, se houver necessidade e for efetivada a especialização da hipoteca legal, não se decretará o arresto, visto que o art. 137 do CPP é claro ao definir o caráter subsidiário dessa medida, ao dizer que o arresto será decretado se o responsável não possuir bens imóveis ou os possuir em valor insuficiente.

Um exemplo pode aclarar os diversos institutos aqui tratados. Imaginemos que um sujeito invada uma residência utilizando um pé-de-cabra e furete três objetos: uma jóia valiosa, uma TV e um quadro.

⁴ MIRABETE, Julio Fabbrini. **Código de processo penal interpretado**: referências doutrinárias, indicações legais, resenha jurisprudencial: atualizado até julho de 2003. – 11. ed. – 13. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2008. p. 428.

⁵ Obra citada, p. 315.

Posteriormente, ele vende a jóia e, com o que recebe, adquire uma casa e um carro. Quanto à TV, ele a troca por uma geladeira, mantendo consigo o quadro, que utiliza para decorar sua nova residência. Descoberto o autor do crime, podem ser decretadas várias medidas: 1) o pé-de-cabra é instrumento do crime, razão pela qual será decretada a sua busca e apreensão; 2) a mesma busca e apreensão será decretada em relação ao quadro, pois ele é produto do crime; 3) quanto à casa e ao carro, adquiridos com o dinheiro da venda da jóia, eles não são produto do crime, mas seu provento, razão pela qual será decretado o seqüestro de tais bens, para garantia tanto da reparação da vítima quanto da perda de tais bens em favor da União, nos termos do art. 91 do Código Penal, caso a vítima já tenha sido totalmente ressarcida; 4) em relação à geladeira, por ela também ser provento e não produto do crime, da mesma forma poderá ser decretado o seqüestro. Além disso, podemos imaginar que o prejuízo sofrido pela vítima não pode ser integralmente ressarcido pelas medidas adotadas. Se o infrator possuir também vários outros imóveis e veículos, todos eles provenientes de atividade lícita e sem qualquer relação com o crime, inicialmente poderá ser decretada a especialização de hipoteca legal sobre algum ou alguns de tais imóveis. Se ainda assim essa medida não for suficiente para garantir a reparação civil, então poderá ser determinado o arresto de um ou mais veículos, que são bens móveis.

2. Os crimes fiscais

Conforme dito inicialmente, utiliza-se neste estudo a expressão “crimes fiscais” para fazer referência à apropriação indébita de contribuição previdenciária (Código Penal, art. 168-A), à sonegação de contribuição previdenciária (Código Penal, art. 337-A), bem como aos crimes previstos nos artigos 1º, 2º e 3º da Lei nº. 8.137/1990, que definiu os crimes contra a ordem tributária.

Para responder ao problema levantado inicialmente, não é necessário dissecar cada um desses delitos, bastando analisar apenas algumas de suas características. Nesse sentido, a primeira e principal afirmação que se faz é quanto à vítima e ao prejuízo por ela sofrido. A vítima será, em regra, o ente estatal que figurar no pólo ativo da relação tributária. Nos termos do art. 119 do Código Tributário Nacional, sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento, embora a doutrina admita que uma pessoa jurídica privada também possa ser sujeito ativo de uma relação tributária⁶. Assim, é preciso

não confundir: o sujeito ativo na esfera tributária será o sujeito passivo na esfera penal. É certo que alguns autores afirmam, no caso de apropriação indébita e de sonegação de contribuição previdenciária, que sujeito passivo seria também o contribuinte que não tem sua contribuição repassada ao fisco⁷ ou o segurado eventualmente prejudicado⁸, respectivamente. De toda sorte, essa afirmação não altera o fato de que a vítima principal é o ente a quem cabe exigir o tributo.

Quanto ao prejuízo sofrido, nos crimes fiscais ele se constitui no valor do tributo não repassado ou não recolhido aos cofres públicos. Não se adentra aqui em prejuízos indiretos, como o impedimento à efetivação de medidas político-sociais (construção de escolas, hospitais etc.) que possa advir da não arrecadação do tributo, visto que tais efeitos não são levados em conta na esfera penal, na qual se busca apurar, em regra, tão somente o prejuízo direto sofrido pela vítima.

A pergunta que se faz, na seqüência, é a seguinte: os prejuízos sofridos pelo sujeito passivo dos crimes fiscais são frutos do ato delituoso ou existiriam pelo simples inadimplemento da obrigação tributária, ainda que não houvesse conduta criminosa? Nos crimes contra a ordem tributária, de que trata a Lei n.º. 8.137/1990, conclui-se facilmente que o prejuízo sofrido pela vítima não é gerado pelo crime em si, mas pelo inadimplemento. É de bom alvitre recordar que o Código Tributário Nacional estabelece que o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114), sendo que essa situação está intimamente ligada a um ato lícito, pois a licitude do fato gerador é uma das principais características dos tributos. O art. 3º do CTN é claro ao dizer que o tributo não é sanção de ato ilícito:

Art. 3º 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.

Consequentemente, não se pode dizer que um crime contra a ordem tributária gere um prejuízo que se consubstancie no valor do tributo não

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. – 13. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2000. p. 294.

⁷ DELMANTO, Celso... [et al]. **Código penal comentado**. – 6. ed. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 386.

⁸ DELMANTO, p. 689.

pago, pois não é esse ato ilícito que constitui o fato gerador, mas outro de natureza lícita expressamente previsto na legislação. E não é só em relação aos crimes previstos nos artigos 1º a 3º da Lei nº. 8.137/1990 que se detecta esse fato, pois também na sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A do Código Penal) o pensamento é o mesmo. Suponhamos que a conduta do réu tenha sido suprimir contribuição social previdenciária mediante a omissão de folha de pagamento. O fato gerador da contribuição nesse caso não é a omissão, mas o pagamento das remunerações aos funcionários. Se houve ou não omissão de folha de pagamento, esse é um fato que interessa principalmente à esfera penal, pois à Fazenda Pública importa basicamente o adimplemento da obrigação, já que esta existirá, como já dito, com ou sem a referida omissão, bastando a ocorrência do fato gerador.

Enfim, o que se pretende dizer é que os prejuízos ligados aos crimes fiscais em geral – veremos que há exceções – são decorrentes não da conduta ilícita em si, mas da ocorrência pura e simples do fato gerador e do conseqüente inadimplemento da obrigação principal. As condutas narradas na Lei nº. 8.137/1990 e no art. 337-A do Código Penal servem para mascarar, para ocultar, para afastar do conhecimento da fiscalização a ocorrência do fato gerador, mas sozinhas – desconectadas do fato gerador em si – não criam qualquer prejuízo estatal, fazendo nascer, no máximo, uma pequena punição pecuniária por descumprimento de obrigação acessória. É preciso lembrar que os crimes em questão não têm como tipo o não pagamento do tributo, mas atos periféricos que levam ao não pagamento do tributo. A inadimplência, por si só, não é crime e esse é um ponto pacífico na jurisprudência, que tem se cristalizado no sentido de não autorizar, inclusive, o redirecionamento da execução fiscal para a figura do gerente ou diretor, quando não ficar provado que este agiu contrariamente à lei ou aos estatutos da empresa. Concluindo, então, se o prejuízo sofrido pela Fazenda Pública é decorrente do inadimplemento e não dos atos periféricos (omissão de informações, declaração falsa etc.), e se são os atos periféricos os que tipificam o crime, não o inadimplemento em si, então não é possível afirmar que o prejuízo da Fazenda Pública, nos crimes fiscais, seja conseqüência da conduta criminosa.

Quanto ao crime de apropriação indébita de contribuição previdenciária (art. 168-A do Código Penal), porém, é preciso fazer um estudo mais apurado. É que aqui o tipo legal não se liga a um ato periférico e estranho ao não recolhimento, mas justamente ao ato de deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional. Nesse caso específico, a conduta

criminosa é diretamente responsável pelo prejuízo da Fazenda Pública. Embora o direito do sujeito ativo da relação tributária tenha nascido com o fato gerador, a dívida seria naturalmente adimplida se o responsável tributário repassasse o valor já recolhido do contribuinte, cumprindo sua obrigação legal. Pode-se concluir a partir dessa informação que, nos demais casos diversos da apropriação indébita, o prejuízo estatal se daria independentemente da omissão de uma declaração, por exemplo, bastando que não tivesse sido feito o recolhimento, sem qualquer conduta criminosa. O prejuízo, repita-se exaustivamente, ocorreria ainda que não houvesse crime. Na apropriação indébita de contribuição previdenciária, porém, o prejuízo não ocorreria se inexistente a conduta delituosa consistente em não repassar o que já foi recolhido do contribuinte. Conclusão: o prejuízo da vítima do crime advém, nesses casos, diretamente da conduta criminosa, pois, não fosse ela, o montante do tributo teria chegado aos cofres públicos.

A mesma idéia pode ser aplicada a um inciso específico do art. 2º da Lei nº. 8.137/1990, qual seja o II, que diz constituir crime 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. A doutrina considera esse delito como sendo também uma apropriação indébita, ou seja, o art. 168-A do Código Penal seria uma figura específica para as contribuições previdenciárias, restando o art. 2º, inciso II, da Lei nº. 8.137/1990 para a mesma omissão, só que em relação aos demais tributos⁹.

A idéia de que nos casos de apropriação indébita, seja do Código Penal ou da Lei nº. 8.137/1990, o prejuízo advém da própria conduta criminosa e não da ocorrência do fato gerador tributário em si é corroborada pelas palavras de Baltazar Junior:

A apropriação indébita distingue-se da sonegação porque não requer fraude. Ao contrário da sonegação, o que caracteriza o crime de apropriação indébita é o fato de o sujeito ter a obrigação tributária acessória de recolher um tributo que não é por ele devido, como a fonte pagadora do IR, e não repassar ao órgão tributante¹⁰.

⁹ NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis penais e processuais penais comentadas**. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. p. 879-880.

¹⁰ BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais**: contra a administração pública, a previdência social, a ordem tributária, o sistema financeiro nacional, as telecomunicações e as licitações, estelionato, moeda falsa, abuso de autoridade, tráfico internacional de drogas, lavagem de dinheiro. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006. p. 361.

Conforme se vê acima, há uma clara diferença entre a sonegação e a apropriação: no primeiro caso, há uma fraude e esta é que constitui o crime; no segundo caso, há um inadimplemento e este é que tipifica o delito. Essa diferenciação é de absoluta importância para a análise do cabimento ou não das medidas assecuratórias penais no âmbito dos crimes fiscais, conforme se verá a seguir.

3. As medidas assecuratórias e os crimes fiscais

Já vimos que as medidas assecuratórias “destinam-se a evitar o prejuízo que adviria da demora na conclusão da ação penal (*periculum in mora*), garantindo, através da guarda judicial das coisas, o ressarcimento do prejuízo causado pelo delito”¹¹, bem como, no caso do seqüestro, garantindo também eventual decretação de perda dos proventos do crime.

Porém, o ponto principal a ser destacado dessa afirmação é aquele que diz respeito ao fato de tais medidas serem garantias de prejuízos causados pela conduta criminosa. Essa conclusão se mostra praticamente pacífica na doutrina. Souza e Silva afirmam que as medidas assecuratórias visam tutelar a pretensão de ressarcimento e reparação, *que surge com a prática do delito*¹². Acosta diz que o objetivo das medidas é garantir a reparação do dano que o lesado, ou o terceiro de boa fé, sofreram *com o crime*¹³.

Em conseqüência, é possível afirmar que não são cabíveis as medidas assecuratórias penais quando o prejuízo que sofreu a vítima ou o terceiro não decorrer do delito. Com base nessa conclusão, pode-se afirmar também que não são cabíveis as medidas assecuratórias nos crimes fiscais de sonegação fiscal, mas apenas nos de apropriação indébita, pois somente nesse último caso o prejuízo da Fazenda Pública advém do crime em si. No caso das apropriações indébitas, seja de contribuições previdenciárias (art. 168-A do Código Penal) ou dos demais tributos (Lei nº. 8.137/1990, art. 2º, inciso II), conforme visto anteriormente, é possível a decretação das medidas, pois o prejuízo da Fazenda Pública será decorrente diretamente do ato criminoso, ou seja, do inadimplemento provocado pelo não repasse dos valores recolhidos dos contribuintes.

¹¹ MIRABETE, Julio Fabbrini. **Processo penal**. – 18. ed. rev. e atual. até 31 de dezembro de 2005. – 4. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2007. p. 230.

¹² Obra citada, p. 276.

¹³ ACOSTA, Walter P. **O processo penal**. – 20. ed. – Rio de Janeiro: Editora do Autor, 1990. p. 212.

No caso da especialização de hipoteca legal e de arresto de bens móveis, há ainda outro forte argumento: essas medidas são utilizadas para assegurar a responsabilização civil do responsável pelo ato delitivo (o que pode ocorrer também no seqüestro, mas neste caso há outros objetivos com a medida, como a garantia da efetividade da decretação da perda dos bens adquiridos com o proveito do crime). Souza e Silva são claros ao tratar do tema, falando da hipoteca legal: “é uma medida assecuratória da reparação civil”¹⁴. Mirabete também relaciona a hipoteca aos casos em que “há subyacência de ilicitude civil decorrente de ilicitude penal”¹⁵ e não poderia afirmar de outra maneira, já que o CPP diz que, para a decretação da especialização de hipoteca, a parte deverá estimar o valor da responsabilidade civil (art. 135). Como o arresto é uma medida subsidiária da hipoteca, a ele se aplica o mesmo entendimento.

Ocorre que a responsabilidade pelo pagamento de impostos, contribuições, taxas etc. é de natureza tributária e não civil. Quando um ofendido qualquer, que não o Estado nos casos de sonegação fiscal, é vítima de um delito, há um prejuízo pessoal para ele que nasceu por conta única e exclusivamente da ocorrência do crime. Já o prejuízo do Estado, no caso do crime de sonegação fiscal (excluída a apropriação indébita de tal raciocínio), não advém da ocorrência do crime, mas das próprias obrigações tributárias anteriores ao delito, conforme exaustivamente tratado. Dizer que o imposto ou contribuição não pago é o prejuízo civil do Estado é distorcer diversos conceitos jurídicos. Em palavras finais, responsabilidade civil e responsabilidade tributária não se confundem e, portanto, as medidas assecuratórias do âmbito penal não são instrumentos adequados para assegurar o pagamento de dívidas fiscais.

Partindo dessa premissa, embora se tenha dito que as medidas penais assecuratórias são cabíveis nos crimes de apropriação indébita, é possível questionar a aplicação da especialização de hipoteca legal e de arresto de bens móveis também quanto a tais delitos, pois a ausência de repasse das contribuições não tem o condão de transformar uma dívida de natureza tributária em dívida civil. Logo, não há reparação civil nos crimes de apropriação indébita de tributos e, conseqüentemente, não cabem a hipoteca legal e o arresto, que servem justamente para preservar futura reparação de tal índole. Mantendo-se esse entendimento, conclui-se que apenas o seqüestro, que tem um espectro mais amplo e vai além da garantia da

¹⁴ Obra citada, p. 278.

¹⁵ *Processo...*, p. 234.

reparação civil, é cabível no caso de crimes fiscais e, destaca-se, tão-somente em relação aos delitos de apropriação indébita, pois na sonegação fiscal não são utilizáveis as medidas assecuratórias previstas no CPP.

4. A medida cautelar fiscal

Corroborando tudo o que foi dito anteriormente, temos dois instrumentos jurídicos que tornam as medidas assecuratórias não apenas desnecessárias, mas incabíveis, exceto o já citado seqüestro nos crimes de apropriação indébita. Estamos falando da execução fiscal e da medida cautelar fiscal.

Ainda que não tenha ocorrido um crime de sonegação fiscal, como se dá nos casos em que a contabilidade é perfeita e o pagamento do tributo não ocorre apenas porque a empresa não tem caixa para fazê-lo, há uma dívida. Como existe uma dívida, mesmo sem a ocorrência do crime, a legislação prevê os instrumentos adequados para o seu recebimento. O principal deles é a execução fiscal, prevista na Lei nº. 6.830/1980. Se houve crime fiscal, a vítima – no caso, o ente tributante – não fica na dependência de uma sentença judicial para reaver seu prejuízo, pois, como dito, o direito da Fazenda Pública decorre não do ato ilícito, mas da ocorrência pura e simples do fato gerador. Por conta disso, fala-se em dívida de natureza tributária, passível de consubstanciar uma certidão de dívida ativa que, por sua vez, é título executivo extrajudicial. Em resumo, não há fase de conhecimento ou qualquer coisa semelhante na esfera judicial. Esse é mais um fato que ratifica a tese do não cabimento, em geral, das medidas assecuratórias penais nos crimes fiscais. Nos delitos em geral, a vítima primeiramente precisa de um título judicial constituído, seja a sentença penal ou a sentença cível, para só depois poder executar o infrator. Além disso, se a sentença penal concluir que não ocorreu o crime, esse fato não mais poderá ser discutido na esfera cível. No caso dos crimes fiscais, ainda que haja a absolvição do réu por atipicidade da conduta ou prova de que a conduta não ocorreu, poderá a Fazenda Pública, diante do lançamento e da inscrição do crédito tributário em dívida ativa, executar o débito sem qualquer oposição do que foi decidido na esfera criminal.

Poder-se-ia questionar: e nos casos em que o réu em um crime fiscal pratica atos com a intenção de não pagar suas dívidas fiscais, tais como colocar bens em nome de terceiros? Nesses casos, a legislação prevê a medida cautelar fiscal, cabível nos seguintes termos da Lei nº. 8.397/1992:

Art. 2º A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor:

I - sem domicílio certo, intenta ausentar-se ou alienar bens que possui ou deixa de pagar a obrigação no prazo fixado;

II - tendo domicílio certo, ausenta-se ou tenta se ausentar, visando a elidir o adimplemento da obrigação;

III - caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens;

IV - contrai ou tenta contrair dívidas que comprometam a liquidez do seu patrimônio;

V - notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal:

a) deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa sua exigibilidade;

b) põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros;

VI - possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido;

VII - aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei;

VIII - tem sua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta, pelo órgão fazendário;

IX - pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito.

Sabe-se que o direito penal e, por conseqüência, o seu processo, tem natureza residual. Se uma medida na esfera cível é suficiente para resolver o litígio, suficiente para a pacificação social, não se recorre aos instrumentos da esfera penal. Como já foi explicado, as medidas assecuratórias tratadas pelo CPC visam tutelar a pretensão de ressarcimento e reparação, que surge com a prática do delito¹⁶. Ocorre que a legislação prevê, no caso de débitos tributários, um instrumento muito mais abrangente e completo para tal função: a medida cautelar fiscal, cujo delineamento básico foi traçado no artigo acima transcrito. Castro trata do assunto:

A medida cautelar fiscal, instituída pela Lei nº. 8.397, de 1992, tem como objetivo indisponibilizar, nas hipóteses previstas, bens e direitos do devedor. A medida pode ser proposta antes da execução fiscal ou no curso deste processo.

¹⁶ SOUZA e SILVA, p. 276.

A Fazenda Pública, por intermédio da cautelar fiscal, consegue resguardar o patrimônio do devedor para eventual utilização, mediante penhora, no processo de execução fiscal. A cautelar fiscal é especialmente útil como medida paralela a um longo processo de discussão administrativa dos créditos apurados pelo Fisco e quando for identificada a probabilidade de alienação patrimonial¹⁷.

Fica claro que a medida cautelar fiscal é mais ampla, mais específica e mais produtiva do que as medidas assecuratórias do processo penal. Em primeiro lugar, não abrange apenas bens que sejam proventos da infração, como ocorre no seqüestro. Em segundo lugar, pode ser decretada ainda que não haja ação penal em curso, ao contrário do que ocorre com a especialização de hipoteca legal e com o arresto¹⁸, que exigem um processo em curso. Aliás, a cautelar fiscal pode ser proposta antes mesmo da inscrição do crédito tributário em dívida ativa, pois o art. 1º da Lei nº. 8.397/1992 foi alterado pela Lei nº. 9.532/1997 para permitir o ajuizamento da medida tão logo o crédito tributário seja constituído. Já quanto à hipoteca legal e ao arresto, como somente podem ser propostos no curso de ação penal e como vários dos crimes fiscais são de natureza material, exigindo não apenas a constituição do crédito tributário, mas o fim das discussões na esfera administrativa, a aplicação de tais medidas se torna bastante restrita.

Enfim, a existência da medida cautelar fiscal indica uma opção do legislador por essa via, para a proteção do interesse da Fazenda Pública nos casos de crimes fiscais ou mesmo quando não há crime, mas o devedor tenta subtrair seus bens da arrecadação tributária.

Conclusões

As medidas assecuratórias do processo penal – seqüestro, hipoteca legal e arresto de bens móveis – têm como objetivo principal garantir a reparação cível dos prejuízos sofridos pela vítima por conta do delito. Nos crimes de sonegação fiscal, porém, não há prejuízos decorrentes do crime

¹⁷ CASTRO, Aldemario Araujo. **Direito tributário**. – 2. ed. – Brasília: Fortium, 2006. p. 217.

¹⁸ O art. 134 do CPP fala que a especialização pode ser pedida em qualquer fase do processo. Inquérito não é processo, mas procedimento, razão pela qual não pode ser decretada a medida nessa fase. É preciso, primeiro, que seja proposta a ação penal. Quanto ao arresto de bens móveis, este segue os mesmos termos da hipoteca legal (CPP, art. 137).

em si, mas do simples inadimplemento, pois o direito da Fazenda Pública surge a partir da ocorrência do fato gerador, não do crime. Por essa razão, não são aplicáveis as medidas assecuratórias penais no âmbito dos crimes de sonegação fiscal. Já em relação aos crimes de apropriação indébita de tributos, o prejuízo da Fazenda Pública decorre diretamente do fato delituoso, qual seja o não repasse dos tributos já recolhidos do contribuinte. De qualquer maneira, em tais crimes somente é cabível o seqüestro, pois a hipoteca legal e o arresto de bens móveis visam garantir indenização de natureza cível e o crédito da Fazenda Pública tem natureza tributária. Por fim, a existência de um instrumento específico na esfera cível, qual seja a medida cautelar fiscal, de amplitude mais abrangente e mais eficaz do que as medidas assecuratórias penais, indica uma opção do legislador pela utilização da cautelar fiscal em detrimento das medidas processuais penais, nos crimes fiscais.

Referências

ACOSTA, Walter P. **O processo penal**. – 20. ed. – Rio de Janeiro: Editora do Autor, 1990.

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais**: contra a administração pública, a previdência social, a ordem tributária, o sistema financeiro nacional, as telecomunicações e as licitações, estelionato, moeda falsa, abuso de autoridade, tráfico internacional de drogas, lavagem de dinheiro. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. – 13. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2000.

CASTRO, Aldemario Araujo. **Direito tributário**. – 2. ed. – Brasília: Fortium, 2006.

DELMANTO, Celso... [et al]. **Código penal comentado**. – 6. ed. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

MIRABETE, Julio Fabbrini. **Código de processo penal interpretado**: referências doutrinárias, indicações legais, resenha jurisprudencial: atualizado até julho de 2003. – 11. ed. – 13. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Processo penal**. – 18. ed. rev. e atual. até 31 de dezembro de 2005. – 4. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2007.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Código de processo penal comentado**. – 6. ed. rev., atual. e ampl. – 2. tiragem – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

_____. **Leis penais e processuais penais comentadas**. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

OLIVEIRA, Eugênio Pacelli. **Curso de Processo Penal**. – 10. ed. – Rio de Janeiro: Editora Lumen Júris, 2008.

SOUZA, Sérgio Ricardo de.; SILVA, Willian. **Manual de processo penal constitucional**: pós-reforma de 2008. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

