

**IBPEX - INSTITUTO BRASILEIRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E
EXTENSÃO**

**MÁRCIO MOREIRA QUEIROZ
ROMNEY PEDROSO RODRIGUES**

**ILICITUDES CRIMINAIS SOB A OTICA DOS ARTIGOS 1º E 2º
DA LEI 8137/90**

COLINAS - TO

2007

IBPEX - INSTITUTO BRASILEIRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E EXTENSÃO

ROMNEY PEDROSO RODRIGUES

MÁRCIO MOREIRA QUEIROZ

ILICITUDES CRIMINAIS SOB A OTICA DOS ARTIGOS 1º E 2º DA LEI 8137/90

COLINAS – TO

Dez. – 2007

Romney Pedroso Rodrigues

Márcio Moreira Queiroz

ILICITUDES CRIMINAIS SOB A OTICA DOS ARTIGOS 1º E 2º DA LEI 8137/90

Monografia apresentada como requisito básico ao Curso de Pós – Graduação em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Pós-Graduação e Extensão – IBPEX, sob a orientação do Prof. Benhur Etelberto Gaio, M.Sc.

COLINAS – TO

Dez. – 2007

Romney Pedroso Rodrigues

Márcio Moreira Queiroz

ILICITUDES CRIMINAIS SOB A OTICA DOS ARTIGOS 1º E 2º DA LEI 8137/90

Uma amostragem jurídica da atual tendência de entendimento dos tribunais e da legislação esparsa sobre os artigos 1º e 2º da lei 8137/90.

Monografia apresentada ao Curso de Pós – Graduação em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Pós-Graduação e Extensão – IBPEX, como exigência curricular para a obtenção do Título de Especialista em Direito Tributário.
Orientador: Prof. Benhur Etelberto Gaio.

NOTA: _____

Banca Examinadora

Benhur Etelberto Gaio
Professor Orientador

(Professor – Membro)

(Professor – Membro)

Colinas/TO _____ de _____ de 2008.

A Deus por nos ter feito filhos de
destino e destino a oportunidade de
nascer e viver com um curso de
aprendizado em Direito. Obrigado
por nos ter feito filhos de destino
busca do melhor.

À nossa família, por ter nos apoiado nesta
sobrejornada de estudos em nível de
complementação à graduação do curso de
Direito, dando-nos forças para prosseguir
lutando em busca do melhor aprimoramento.

A Deus por nos ter feito fortes e determinados e concedido a oportunidade de cursar e formar em um curso de especialização em Direito Tributário realizando, desta feita mais um degrau em busca de um sonho.

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo analisar o impacto das alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 151/78, de 22 de março, na estruturação do setor público, tendo em vista a necessidade de reorganizar as atividades administrativas e melhorar a eficiência e a produtividade dos serviços públicos.

A análise é feita sob o ponto de vista da estruturação do setor público, tendo em vista a necessidade de reorganizar as atividades administrativas e melhorar a eficiência e a produtividade dos serviços públicos.

Avante.

(Luiz Flávio Gomes).

RESUMO

O presente trabalho teve por objetivo apresentar e discutir os crimes delineados nos ideários das dicções dos artigos 1º e 2º da lei 8137/90, uma vez que o Estado, como instituição de direito público, depende da arrecadação dos tributos para a sua manutenção e, também, para o crescimento e desenvolvimento econômico do País devendo o Judiciário dar a quem tem direito, aquilo e justamente aquilo a que faz jus, como de há muito já afirmava Chiovenda.

Neste compasso, faz-se necessário a punição de condutas que visem lesar a ordem tributária retirando o direito do Estado de adimplir seus créditos tributários, na forma da lei. O sustentáculo argumentativo é a legislação que rege a matéria, ou seja, o instituto inserto na Lei n. 8.137, de 27.12.1990, que definiu os crimes de sonegação fiscal, embora haja os crimes de apropriação indébita previdenciária, sonegação de contribuição previdenciária e contrabando ou descaminho tipificados nos artigos 168-A, 337-A e 334 do Código Penal, os quais apesar de serem crimes que afetam a ordem tributária, não serão objetos do presente estudo.

Apresentou e comentou-se o que é sonegação fiscal diferenciando da elisão fiscal que é uma forma aceita pela legislação de planejamento tributário, na qual o contribuinte planeja meios legais de pagar menos tributo possível. Abordou-se cada modalidade do tipo penal inserto nos art. 1º e 2º, discorrendo-se em que momento há o perigo de lesão à ordem tributária de acordo com as novas tendências dos tribunais, de modo a esclarecer até qual momento processual o réu poderá efetuar o pagamento do tributo, no novíssimo entendimento trazido à baila

pela lei 10.684/2003, para que ocorra extinção da punibilidade, e, se é cabível tentativa nos crimes contra a ordem tributária.

Outrossim, fez-se incursão no concurso de crimes, na causa supra-legal de extinção da punibilidade, e, se é possível alegar erro de tipo e erro de proibição nos crimes contra a ordem tributária. Por fim, adentrou-se na pena de multa que é regulada de modo diverso do Código Penal.

Como ferramenta de estudo, objetivou-se aprimorar os profissionais do direito que laboram no âmbito criminal do direito tributário.

Palavras-chave: Sonegação fiscal, lesão à ordem tributária, extinção da punibilidade, concurso de crimes, pena de multa e elisão fiscal.

ABSTRACT

This study aimed to present and discuss the crimes outlined in the provisions of Articles 1 and 2 of the Law 8137/90, as the State as an institution of public law depends on the collection of taxes for its maintenance and, also, for the growth and economic development of the country should give the Judiciary who is right, and what precisely what it does justice, as long as Chiovenda already stated.

In this compass, it is necessary to punish conduct aimed at prejudicing the order removing the tax law of the State of diminishing their tax credits in the form of the law. The contributive argumentative is the law governing the matter, ie the institute insert in Law n. 8,137, 27.12.1990, which defined the crimes of tax evasion, although the crimes of misappropriation previdenciária, denial of contribution previdenciária in smuggling or descaminho concerns in Articles 168-A, 337-A and 334 of the Penal Code, which although they are crimes that affect the order tax, will not be objects of this study.

He is said and what is tax evasion elision differentiating the tax is a way that accepts the law of tax planning, in which the taxpayer plans legal means to pay tribute least possible. Aboard up each discipline-type criminal insert in art. 1 and 2, talking up where now there is the danger of injury to order tax according to the new trends of the courts in order to clarify the procedure by which time defendant could receive a payment of tribute, in the brand new understanding brought to the bailer 10.684/2003 by law, that occurs extinction of criminality, and if it is appropriate to try crimes against tax order.

Also, it was made incursion in the competition of crimes, in the above-legal, extinction of criminality, and if it is possible to argue error and error type of

prohibition in crimes against tax order. Finally, adventurous in the penalty of fine that is regulated so diverse Penal Code.

As a tool of study, it was aimed to improve the legal professions who work within the criminal tax law.

2 - A Contribuição do Crime Fiscal

Keywords: Withholding tax, injury to order tax, extinction of criminality, tender of crimes, penalty of fine and elision tax.

3	1.1.1. Objeto material	17
4	1.1.2. Objeto jurídico	18
5	1.1.3. Elemento subjetivo	19
6	1.1.4. Elemento subjetivo especial	20
7	1.1.5. Elemento subjetivo objetivo	21
8	1.1.6. Elemento subjetivo especial	22
9	1.1.7. Elemento subjetivo objetivo	23
10	1.1.8. Elemento subjetivo especial	24
11	1.1.9. Elemento subjetivo objetivo	25
12	1.1.10. Elemento subjetivo especial	26
13	1.1.11. Elemento subjetivo objetivo	27
14	1.1.12. Elemento subjetivo especial	28
15	1.1.13. Elemento subjetivo objetivo	29
16	1.1.14. Elemento subjetivo especial	30
17	1.1.15. Elemento subjetivo objetivo	31
18	1.1.16. Elemento subjetivo especial	32
19	1.1.17. Elemento subjetivo objetivo	33
20	1.1.18. Elemento subjetivo especial	34
21	1.1.19. Elemento subjetivo objetivo	35
22	1.1.20. Elemento subjetivo especial	36
23	1.1.21. Elemento subjetivo objetivo	37
24	1.1.22. Elemento subjetivo especial	38
25	1.1.23. Elemento subjetivo objetivo	39
26	1.1.24. Elemento subjetivo especial	40
27	1.1.25. Elemento subjetivo objetivo	41
28	1.1.26. Elemento subjetivo especial	42
29	1.1.27. Elemento subjetivo objetivo	43
30	1.1.28. Elemento subjetivo especial	44
31	1.1.29. Elemento subjetivo objetivo	45
32	1.1.30. Elemento subjetivo especial	46
33	1.1.31. Elemento subjetivo objetivo	47
34	1.1.32. Elemento subjetivo especial	48
35	1.1.33. Elemento subjetivo objetivo	49
36	1.1.34. Elemento subjetivo especial	50
37	1.1.35. Elemento subjetivo objetivo	51
38	1.1.36. Elemento subjetivo especial	52
39	1.1.37. Elemento subjetivo objetivo	53
40	1.1.38. Elemento subjetivo especial	54
41	1.1.39. Elemento subjetivo objetivo	55
42	1.1.40. Elemento subjetivo especial	56
43	1.1.41. Elemento subjetivo objetivo	57
44	1.1.42. Elemento subjetivo especial	58
45	1.1.43. Elemento subjetivo objetivo	59
46	1.1.44. Elemento subjetivo especial	60
47	1.1.45. Elemento subjetivo objetivo	61
48	1.1.46. Elemento subjetivo especial	62
49	1.1.47. Elemento subjetivo objetivo	63
50	1.1.48. Elemento subjetivo especial	64
51	1.1.49. Elemento subjetivo objetivo	65
52	1.1.50. Elemento subjetivo especial	66
53	1.1.51. Elemento subjetivo objetivo	67
54	1.1.52. Elemento subjetivo especial	68
55	1.1.53. Elemento subjetivo objetivo	69
56	1.1.54. Elemento subjetivo especial	70
57	1.1.55. Elemento subjetivo objetivo	71
58	1.1.56. Elemento subjetivo especial	72
59	1.1.57. Elemento subjetivo objetivo	73
60	1.1.58. Elemento subjetivo especial	74
61	1.1.59. Elemento subjetivo objetivo	75
62	1.1.60. Elemento subjetivo especial	76
63	1.1.61. Elemento subjetivo objetivo	77
64	1.1.62. Elemento subjetivo especial	78
65	1.1.63. Elemento subjetivo objetivo	79
66	1.1.64. Elemento subjetivo especial	80
67	1.1.65. Elemento subjetivo objetivo	81
68	1.1.66. Elemento subjetivo especial	82
69	1.1.67. Elemento subjetivo objetivo	83
70	1.1.68. Elemento subjetivo especial	84
71	1.1.69. Elemento subjetivo objetivo	85
72	1.1.70. Elemento subjetivo especial	86
73	1.1.71. Elemento subjetivo objetivo	87
74	1.1.72. Elemento subjetivo especial	88
75	1.1.73. Elemento subjetivo objetivo	89
76	1.1.74. Elemento subjetivo especial	90
77	1.1.75. Elemento subjetivo objetivo	91
78	1.1.76. Elemento subjetivo especial	92
79	1.1.77. Elemento subjetivo objetivo	93
80	1.1.78. Elemento subjetivo especial	94
81	1.1.79. Elemento subjetivo objetivo	95
82	1.1.80. Elemento subjetivo especial	96
83	1.1.81. Elemento subjetivo objetivo	97
84	1.1.82. Elemento subjetivo especial	98
85	1.1.83. Elemento subjetivo objetivo	99
86	1.1.84. Elemento subjetivo especial	100

SUMÁRIO

I - INTRODUÇÃO.....	14
CAPÍTULO I - NOTAS GERAIS SOBRE INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	17
1 - EVASÃO E ELISÃO FISCAL.....	17
2 - A CONFIGURAÇÃO DO CRIME FISCAL.....	20
3 - SUJEITO ATIVO E PASSIVO.....	22
3.1. Sujeito ativo.....	22
3.2. Sujeito passivo.....	24
CAPÍTULO II - DOS CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL.....	25
1. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	28
1.1. Comentários ao art. 1º da lei 8137/90.....	29
1.1.1. Supressão ou redução do tributo.....	29
1.1.2. Objetividade jurídica.....	30
1.1.3. Objeto material.....	31
1.1.4. Sujeito ativo.....	31
1.1.5. Elemento subjetivo.....	32
1.1.6. Consumação e tentativa.....	32
1.2. Fraudar a fiscalização tributária.....	33
1.2.1. Objetividade jurídica.....	34
1.2.2. Objeto material.....	34
1.2.3. Sujeito ativo.....	35
1.2.4. Ação física.....	35
1.2.5. Consumação e tentativa.....	35
1.3. Falsificação.....	36
1.3.1. Objetividade jurídica.....	37

1.3.2. Objeto material.....	37
1.3.3. Sujeito ativo.....	37
1.3.4. Ação física.....	37
1.3.5. Consumação e tentativa.....	38
1.4. Generalidades do Art. 1º, IV:.....	38
1.4.1. Objetividade jurídica.....	38
1.4.2. Objeto material.....	39
1.4.3. Sujeito ativo.....	39
1.4.4. Ação física.....	39
1.4.5. Consumação e tentativa.....	39
1.5. Negar ou deixar de fornecer nota fiscal.....	39
1.5.1. Objetividade jurídica.....	40
1.5.2. Objeto material.....	11
1.5.3. Sujeito ativo.....	41
1.5.4. Ação física.....	42
1.5.5. Consumação e tentativa.....	42
1.6. Falta de atendimento da exigência da autoridade.....	43
1.6.1. Objetividade jurídica.....	43
1.6.2. Objeto material.....	43
1.6.3. Sujeito ativo.....	44
1.6.4. Ação física.....	44
1.6.5. Consumação e tentativa.....	44
1.7. Pena.....	44
2. DESCRIÇÃO DOS TIPOS PREVISTOS NO ART. 2º	45
2.1. Art. 2º, I.....	45

2.2. Deixar de recolher no prazo legal o valor de tributo ou..... contribuição social.	46
2.3. Art. 2º, III.....	46
2.4. Art. 2º, IV.....	47
2.5. Art. 2º, V.....	47
2.6. Pena.....	48
CAPITULO III - QUESTÕES CONTROVERTIDAS	49
DOCTRINARIAMENTE SOBRE OS CRIMES CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA.	
1. TENTATIVA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTARIA.....	49
2 - DISTINÇÕES ENTRE O ART. 1º E 2º DA LEI 8137/90.....	53
3 - EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS.....	53
4 - CAUSA SUPRA-LEGAL DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE.....	55
5 – ERRO DE TIPO E ERRO DE PROIBIÇÃO.....	57
NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.	
6 - CONCURSO DE CRIMES.....	58
II – CONCLUSÃO.....	61
III - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	65

I. INTRODUÇÃO

O Código Tributário Nacional em seu artigo 3º conceitua analiticamente que o 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”.

A Constituição Federal não instituiu tributos, somente distribuiu competência aos entes federados, ou seja, à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, para criá-los. Dessarte, o poder de tributar exprime-se nos artigos 145 a 162 da Carta Constitucional.

A operacionalização e a manutenção da máquina estatal, bem como a distribuição da renda, depende dos recursos provenientes da arrecadação dos tributos, que é efetivada feita através do poder de tributar, e para que o Estado não ultrapasse os limites arrecadatórios, a Lei Fundamental estabeleceu limitações ao poder de tributar, sendo que essas circunscrições advêm dos princípios e das imunidades constitucionais tributárias que estão inseridas nos arts. 150, 151 e 152 da Carta Magna.

Cumprido ressaltar sobre a existência de atividade particular denominada *atomização*, atividade esta, lícita e que deve ser incentivada, porém, quando transpõe os contornos da legalidade ela se transforma em evasão fiscal, a qual é ilícita e sujeita a sanções administrativas previstas na legislação tributária.

A sanção administrativo-tributária é um modo de penalizar o infrator com a aplicação de multas e acréscimos sobre o valor do tributo desviado ou não pago pela manobra ilícita. Contudo, tem sido insuficiente, já que não causa o temor que toda sanção deve trazer consigo, para inibir a prática de um ato ilícito.

Traçando um panorama sobre a evolução histórica a respeito do tema, foi a Lei n. 4.729, de 14.7.1965 que inovou ao tipificar comportamentos e condutas como crime de sonegação fiscal. Com isto, os legisladores pretenderam intimidar os contribuintes que sonegavam tributos.

Numa visão prospectiva surgiu a Lei n. 8.137, de 27.12.1990, a qual definiu alguns crimes contra a ordem tributária, apesar de não haver utilizado o nome *sonegação fiscal*, tipificou os mesmos comportamentos e condutas antes sob aquela designação. De sorte que se pode considerar revogada a Lei n. 4.729/65.

O presente trabalho tem como pilar a Lei n. 8.137, de 27.12.1990, vigente no Brasil, na qual tipifica comportamentos e condutas definindo os delitos de sonegação fiscal.

A escolha do tema justifica-se pela atual importância do assunto, para o crescimento, e desenvolvimento econômico do País como um todo, sendo imprescindível o entendimento da aplicação das normas tributárias nos crimes desta natureza para o desenvolvimento de programas e estratégias objetivando diminuir ou eliminar a sonegação e a evasão tributária.

Segundo Corrêa (1996), existe uma tendência ao afrouxamento dos laços do nacionalismo surgindo o desamor e o desinteresse pela coisa pública que tem travancado nossa evolução e modernização, pelo desvio das rendas públicas, que o Estado deveria, legitimamente, auferir de forma natural e espontânea.

Parafraseando ainda, aduz que está agregado no espírito do povo que o governo não merece arrecadar, porque aplica mal.

Para tentar combater essa situação foi editada a lei nº 8.137/90, que nos seus artigos 1º e 2º foram tipificadas os tipos de condutas que afetam a ordem

CAPÍTULO I

NOTAS GERAIS SOBRE INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

1 - Evasão e elisão fiscal

A distribuição disfarçada de lucros, a omissão de rendimentos e inúmeras outras situações constituem ilícitos. No ilícito fiscal deve estar presente a intenção de fraudar o fisco causando-lhe um dano e induzindo a erro a autoridade fazendária.

O que caracteriza a fraude fiscal é justamente o comportamento intencional do agente que tem como finalidade causar dano à Fazenda, e a ação ou omissão por ele desenvolvida viola a lei e lhe permite omitir o pagamento do tributo.

A fraude não pode ser confundida com outro instituto de Direito Tributário, chamado “elisão fiscal” que é lícita e permitida. O conceito de fraude fiscal é dado como toda ação ou omissão destinada a evitar, a reduzir ou a retardar a obrigação fiscal. Sua finalidade pode ser, tanto a de evitar ou retardar o pagamento de um tributo, como a de pagar um tributo a menor que o devido.

Quem vende bens por determinado preço, mas emite documento fiscal constando preço menor pratica a atividade ilícita denominada subfaturamento.

Quem, tendo obrigação de identificar o fato gerador de obrigação o faz, mas com dolo, aplica no cálculo alíquota menor prática ilícito.

Ocorre a elisão fiscal quando o agente ou o sujeito passivo da obrigação tributária age escolhendo, dentre as possíveis, uma opção permitida pela lei.

Esta sua ação desenvolve-se dentro do permitido pela ordem jurídica, tendo como objetivo final o pagamento reduzido de impostos ou tributos.

O contribuinte tem o direito de estruturar seus negócios ou atividades de maneira que melhor entender conveniente para atingir os objetivos a que se propôs. Essa estruturação tem o escopo de diminuir os custos do empreendimento, entre eles, a redução da carga tributaria, visando o pagamento dos impostos em quantia menor.

Se a forma utilizada é jurídica e legítima, a Fazenda Pública deve respeitá-la. Nessa sua conduta, alcança o que se denomina “economia do tributo”, que tem sido enfocada como “evasão legal” do tributo ou “evasão lícita do tributo”.

O direito de evitar impostos é ligado à liberdade. Torna-se lícito, mas para está caracterizada a elisão fiscal deve-se partir sempre da intenção do agente. O resultado de evitar o tributo ou alcançar a sua economia utilizando o sistema de “evitar”, “retardar” ou “reduzir” o pagamento, deve ser confrontado com o desembolso patrimonial, caso se concretize o fato gerador da obrigação e a economia obtida pela pessoa para evitar a concretização do fato ou, em ocorrendo a sua concretização, a forma utilizada para tornar menos onerosa a obrigação e o desembolso.

A elisão é o retardamento, redução ou descaracterização do fato gerador que dá origem ao pagamento de um tributo sem, contudo violar a lei. Ocorrendo violação da lei, surgirá uma situação de “fraude fiscal”.

Ao contribuinte cabe o dever de pagar o tributo, conforme a lei, que é um texto, que para ser aplicado merece interpretação. Elisão é um expediente utilizado pelo contribuinte para atingir um impacto tributário menor, em que se recorre a um ato ou negócio jurídico real, verdadeiro, sem vício no suporte fático, nem na manifestação de vontade, o qual é lícito e admitido pelo sistema jurídico brasileiro.

Na evasão fiscal o contribuinte busca antes ou depois da submissão a uma hipótese tributária desfavorável, um modo de mascarar seu comportamento de forma fraudulenta. Aí é diferente e cabe a Receita utilizar todas as suas prerrogativas de função administrativa para evitar o ilícito.

Nada obsta, por exemplo, que uma empresa que trabalhe com uma matéria prima importada excessivamente tributada descubra uma outra matéria substituta, com classificação fiscal diferente que, quando importada pagará menos imposto de importação evitando com tal comportamento um maior impacto tributário sobre a sua economia. Ganha a empresa e ganha o consumidor.

A fraude fiscal está presente quando ocorre a realização de um ou diversos atos que dão origem a um resultado contrário à norma jurídica. Na fraude ocorre a presença de:

- Aparência legal;
- Conveniências particulares dos envolvidos;
- Utilização de normas jurídicas com finalidades distintas da que efetivamente possuem;
- Violação do ordenamento jurídico.

A falta de pagamento de um tributo pode ter origem em simples omissão, mas pode estar carregada de dolo.

A fraude está situada na vontade consciente e desejada de lesar o fisco, causando-lhe prejuízo.

As fraudes admitem um elenco muito grande dependendo da imaginação do agente. Podem ser catalogadas as fraudes:

- Técnicas – elevação de tarifas. Abuso de progressividade excessiva, acréscimo de número de impostos, legislação confusa etc.;

- Psicológicas – falta de consciência fiscal, política etc.;
- Morais – má formação do contribuinte;
- Sociais – meio social.

2 - A configuração do crime fiscal

De acordo com Silva (1965), quando o legislador sistematizou pela primeira vez os crimes tributários, fê-lo sob a consideração da necessidade de reestruturar o mecanismo fiscal da União e ordenar o sistema tributário nacional, ambos assolados por grave crise institucional, a qual desaguou na instauração de um regime de força, que veio a perdurar por quatro lustros. Animado desse escopo, o legislador agiu com moderação e prudência à semelhança dos países europeus que já haviam ditado disposições semelhantes, sob a égide do Estado de Direito. Aqui o legislador alcançou esse intuito, até certo ponto, ainda que trabalhasse sob o guante de um regime de exceção.

Contudo, a possibilidade de se utilizar sanções criminais como forma de coação para o pagamento de dívidas tributárias, como vimos até o momento, não é uma matéria que possa abranger exclusivamente os critérios de direito penal, tão pouco somente os conceitos de direito tributário.

Para tanto, a nomenclatura *direito penal tributário* como ramo do direito penal que se refere ao tema dos tributos e respectivos delitos fiscais, o qual não se pode confundir com a parte sancionatória do direito tributário que abrange sanções fiscais, administrativas e tributárias, como a apreensão de mercadoria transportada sem respectiva documentação fiscal.

A criminalização dos ilícitos tributários tem como escopo a moralização da conduta dos contribuintes e agentes fiscais nas diversas fases do procedimento fiscal. É indiscutível a valia da ameaça de sanção penal como instrumento de intimidação do contribuinte fraudador, que não se apresenta como simples devedor, mas verdadeiramente estelionatário do fisco.

Os crimes tributários têm por objeto jurídico imediato a boa-fé e a colaboração na relação jurídico-tributária, enquanto que, só reflexamente, salvaguardam o interesse de arrecadação fiscal.

Segundo os ensinamentos de Costa Jr., Denari (1996), podemos entender a infração tributária como a violação das normas jurídicas que disciplinam o tributo, seu fato gerador, suas alíquotas ou base de cálculo, bem como no descumprimento dos deveres administrativos do contribuinte para com o Fisco, tendentes ao recolhimento do tributo, aludindo-se, numa e noutra hipótese, às infrações tributárias materiais e formais.

A Lei 8137/90 é uma norma penal em branco, uma vez que depende de uma complementação que é o Código Tributário Nacional, sendo que é o mesmo que define o que é tributo, base de cálculo, alíquota, e, determina o momento da ocorrência do fato gerador, do lançamento e do crédito tributário, componentes importantíssimos no estudo dos crimes de sonegação fiscal.

A Configuração do crime fiscal nasce, quando o agente comete algumas das atitudes descritas na Lei 8.137/90 que definiu, quais seriam realmente os atos ilícitos capazes de caracterizar os crimes de sonegação fiscal. Todavia, existe uma gama de legislações esparsas que também configuram e disciplinam algumas atitudes ilícitas, como por exemplo, a Lei 8.212/91 que regulamentou a organização da seguridade social, institui plano de custeio, e deu outras providências.

A teoria finalista da Ação, vigente em nosso sistema jurídico atual foi proposta por Hans Welzel, em 1931, considerando que toda ação humana é dirigida para uma finalidade, ou melhor, que a atitude humana tem um sentido e direção, sendo necessária a vontade humana, e dirigida para uma finalidade, para caracterizar a conduta antijurídica, capaz de configurar o delito.

Dessa forma, a vontade tem suma importância, pois é essencialmente do ser humano, uma vez que dotado do livre arbítrio e pleno conhecedor das causas e diferentes conseqüências que suas ações podem ocasionar e que não se pode desprezar a vontade humana, sob pena de não haver responsabilidade.

O elemento subjetivo comum é o dolo específico, consignado na exigência de uma particular intenção, que constitui um elemento subjetivo do injusto, existente em cada um dos tipos. Essas especiais intenções, que convertem as figuras enumeradas em tipos anormais, estão indicadas da seguinte maneira I – com intenção de eximir-se; II – "com intenção de exonerar-se"; III – "com o propósito de"; IV – "com o objetivo de"; e V – "para si ou para o contribuinte".

3 - Sujeito ativo e passivo

Discutiremos a seguir quem pode ser sujeito ativo e passivo da infração na ordem jurídica tributária.

3.1. Sujeito ativo

Nos termos do art. 121 do CTN, o contribuinte encontra-se numa relação pessoal e direta com o fato gerador da respectiva obrigação tributária. Logo, o

contribuinte é o maior interessado em ocultar ou descaracterizar a ocorrência do fato gerador.

Sendo assim, o sujeito ativo é o contribuinte. O responsável tributário atua como um *adjectus solutionis causa*, respondendo em caráter solidário na hipótese do seu descumprimento pelo obrigado principal.

Além de responder pelas penalidades resultantes de infrações tributárias praticadas pelos contribuintes, os responsáveis tributários podem ser responsabilizados por pressupostos específicos, vale dizer, por infrações tributárias ativadas por eles mesmos.

Além do contribuinte e dos responsáveis tributários, todos aqueles que por força de disposição legal são obrigados a recolher o tributo em lugar do contribuinte designados substitutos tributários – também podem figurar como sujeitos ativos das infrações tributárias.

Segundo Costa Jr., Denari(1996), na relação jurídica tributária, o substituto tributário pode ocupar o lugar reservado ao contribuinte – designado substituído – de duas maneiras: com exclusão da responsabilidade do contribuinte ou com manutenção dessa responsabilidade.

As pessoas jurídicas de direito privado podem figurar como sujeitos ativos das infrações fiscais. De acordo com Gomes (2002), o momento é bastante oportuno para tal discussão, pois, modernamente, é muito grande o número de pessoas que criam uma pessoa jurídica para delinquir. Desse modo, pensam que podem sair ilesos de uma condenação, ou mesmo, se acobertam com o manto da pessoa jurídica para se eximir de qualquer punição.

Segundo Costa Jr., Denari(1996), tendo em vista que, em termos quantitativos, as mais vultosas e expressivas relações jurídicas tributárias são

ativadas por pessoas jurídicas de direito privado, já se firmou na doutrina o entendimento de que elas podem figurar como sujeitos ativos dos delitos tributários.

Assim, no Brasil, atribui-se a responsabilidade das condutas delitivas praticadas por pessoas jurídicas a todos os que, de qualquer maneira, concorreram para a prática do crime, na medida das respectivas culpabilidades, nos termos do art. 29 do Código Penal.

3.2. Sujeito passivo

O Estado é normalmente indicado como sujeito passivo das infrações tributárias. Entretanto, na verdade, quando um contribuinte viola um preceito legal institutivo de um dever perante a fiscalização, a ofensa atinge, imediatamente, a integralidade do crédito tributário, pois o que se quer preservar é o direito à captação dos recursos financeiros.

Logo, sujeito passivo da infração tributária – menos que o Estado –, é o Tesouro, o erário público. Só remotamente o Estado pode figurar no seu pólo passivo, circunstância esta que explica o baixo índice de nocividade que, na escala de condutas anti-sociais, ostentam tantos os ilícitos quanto os delitos fiscais.

CAPÍTULO II

DOS CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL

Os crimes de sonegação fiscal foram definidos pela Lei n. 4.729, de 14-07-1965 que representou a etapa mais importante da evolução legislativa sobre crimes relacionados com o descumprimento de obrigação tributária iniciada em 1964 com a Lei n. 4.357, de 16 de julho daquele ano que criou a forma equiparada de apropriação indébita de tributos, sempre que valores retidos pela fonte pagadora de rendimentos não fossem carreados para a Fazenda Pública.

Antes do advento da Lei n. 4.729/65, a sonegação fiscal, assim como as figuras da fraude e do conluio, possuíam a natureza jurídica de circunstâncias qualificadoras na imposição e na graduação de penalidades pecuniárias por descumprimento da legislação do antigo Imposto de Consumo, regulado pela Lei n. 4.502/64, e transformado no atual Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI pelo Decreto-lei n. 34/66.

Não eram, pois, figuras penais consideradas como crime ou contravenção penal. De acordo com o art. 71 da Lei n. 4.502/64, sonegação é:

Toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

A Lei n. 4.729/65 definiu quatro tipos penais em que estariam configurados crimes de sonegação fiscal.

Posteriormente, a Lei n. 5.569, de 25-11-1969, acrescentou uma quinta hipótese, dando contornos finais aos crimes de sonegação fiscal, da seguinte forma:

Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

- I – prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;
- II – inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;
- III – alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;
- IV – fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis;
- V – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do Imposto sobre a Renda como incentivo fiscal.”

Os tipos penais descritos na lei que instituiu os chamados “crimes de sonegação fiscal” já se encontravam inseridos em diversos artigos do Código Penal, sendo que o único traço distintivo é o elemento subjetivo do injusto, contido nas condutas referidas pela Lei n. 4.729/65, que têm como núcleos a intenção e a vontade de causar dano à Fazenda Pública.

Os incisos I e II cogitam de modalidades de falsidade ideológica, que se ajustam perfeitamente à descrição típica feita no art. 299 do Código Penal. O inciso III descreve o crime de falsidade material de documento público, previsto no art. 297 do mesmo diploma legal, pois os livros mercantis são equiparados a documentos públicos, O inciso IV prevê modalidade de falsidade ideológica e de falsidade

material. E o inciso V descreve comportamentos que se subsumem nos arts. 316 (conculusão) e 317 (corrupção passiva) do Código Penal.

O que as distingue das infrações estatuídas nas demais leis é o elemento subjetivo do injusto. Para não incorrer em uma simples superposição de normas, e desejando caracterizar essas condutas como crimes de sonegação fiscal, o legislador inscreveu em cada uma delas o requisito de um especial elemento subjetivo, consistente na intenção e na vontade de fraudar o fisco.

Essas especiais intenção e vontade, que convertem as figuras enumeradas em tipos anormais, estão indicadas da seguinte maneira: I – com a intenção de eximir-se; II – com a intenção de exonerar-se; III – com o propósito de; IV – com o objetivo de; e V – para si ou para o contribuinte beneficiário da paga.

Para que o crime de sonegação fiscal exista é preciso que o dolo do agente abarque a descrição total do tipo e, portanto, se a comprovada intenção do autor for outra, que não a lesão fiscal, o crime poderá ser outro, e não o de sonegação fiscal.

Por isso é relevante a pesquisa do dolo, aferindo-se a presença do elemento subjetivo do injusto.

Segundo Capez(2006), considerando que a Lei n. 4.279/65 previa a aplicação de uma pena mais branda, tanto no que se refere ao limite temporal das penas, quanto de seu regime de cumprimento, que aquelas previstas para os crimes contra a fé pública delineados na lei penal codificada, infere-se que o legislador acabou por conferir tratamento favorecido ao agente que causa dano ao patrimônio do sujeito ativo da obrigação tributária a Fazenda Pública, em contraposição àquele que se utiliza dos mesmos meios para causar dano a um particular.

Esse quadro somente foi modificado com o advento da Lei n. 8.137/90 que define os “crimes contra a ordem tributária”.

A diferença fundamental está na graduação penal, uma vez que a Lei n. 8.137/90 prevê penas de reclusão e de detenção, enquanto a lei que define a sonegação fiscal prevê somente a pena de detenção.

1. Crimes contra a ordem tributária

Discutiremos a celeuma jurídica abordada pelos artigos 1º e 2º da Lei n.º 8.137/90, no que diz respeito aos crimes contra a ordem tributária.

De acordo com o art. 1.º da Lei n. 8.137/90, constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório. A partir de então a Lei enumera as condutas em que fica caracterizado o crime contra a ordem tributária.

É importante salientar que o art. 337 – B do Código Penal traz modalidade própria para o crime de sonegação de contribuição previdenciária. Então o *quid* distintivo do art. 1º da Lei 8137/90 é que se for tributo que não seja contribuição previdenciária aplica-se a lei 8137/90, e, caso seja o tributo de natureza de contribuição previdenciária aplica-se o art. 337-B do código penal.

É imprescindível observar que a pena de multa é regulada de forma autônoma do código penal, uma vez que no CPB a pena mínima é de 10 e a máxima é de 360 dias multas no valor inicial de 1/30 a 5 salários mínimos, podendo ainda o juiz multiplicá-la por 3. Já no caso da pena de multa no crime de sonegação fiscal, de acordo com o artigo 8º da lei 8137/90 a pena mínima é de 14 e a máxima é de 200 dias multas, onde o juiz pode diminuí-la até a décima parte ou elevá-la até o décuplo.

Veremos a seguir, cada uma destas condutas, detalhadamente.

1.1. Comentários ao art. 1º da lei 8137/90

1.1.1. Supressão ou redução do tributo

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.

O núcleo do tipo é a supressão ou redução de tributo, contribuição ou qualquer acessório. Vem completado pela descrição da conduta, considerando que a técnica legislativa aponta primeiramente a finalidade ou anormalidade do tipo e que a atividade deve estar sustentada no dolo específico.

Segundo Costa Jr., Denari(1996) suprimir significa eliminar, cancelar, extinguir, impedir que apareça. Reduzir equivale a diminuir, restringir as parcelas do tributo a ser pago. A conduta tem por fim, portanto, deixar de pagar o tributo ou contribuição social ou acessório, seja integralmente, mediante a supressão, que é a maior atividade, seja pela redução do valor a ser pago, a menor, integra-se com o surgimento de uma ou outra situação.

A ação física para a configuração do delito é descrita como “omitir informação” ou “prestar declaração falsa às autoridades fazendárias”. Em relação a supressão ou redução de tributo trata-se de manobras intencionalmente dirigidas a iludir a administração tributária produzindo uma falsa imagem da realidade. Manifestam-se elas mediante simulação, ocultação ou qualquer outra prática

ardilosa. Todas essas situações revelam, como característica comum, a circunstância de objetivarem lograr o lesado.

O Código Tributário Nacional dispõe, no art. 147 que o lançamento é efetuado “com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação”.

Contudo, aquele que está obrigado a declarar pode cometer enganos nessa atividade. Porém, mediante iniciativa própria, é permitido que faça pedido de retificação de declaração.

O crime de supressão ou redução de tributo distingue-se do antigo crime de sonegação fiscal, essencialmente, por ser um crime material, ou de resultado. Só estará consumado se houver a supressão ou a redução do tributo.

Entendemos que se for caso de isenção ou imunidade não haverá o crime, por exemplo, na ação do agente querer ocultar o pagamento de um tributo que naquela operação está isento ou imune por disposição legal ou da Constituição. Configura, portanto, delito putativo ou de alucinação.

1.1.2. Objetividade jurídica

A objetividade jurídica da criminalização do fato de omitir informação que deveria ter sido feita ou então prestar declaração falsa às autoridades fazendárias é a sonegação de tributos, contribuição social ou acessória.

O objetivo é evitar que através de ações dessa natureza, a Fazenda Pública seja fraudada no que tange aos valores a que tem direito de receber, pela

ocorrência dos fatos geradores de obrigações tributárias, com os respectivos acessórios.

O objetivo é inibir o sujeito passivo de obrigação tributária ou seus auxiliares e colaboradores quanto à prática de evasão fiscal, prejudicial para o Estado e para a sociedade como um todo, considerando que a finalidade da arrecadação é fazer funcionar e sustentar a máquina estatal.

1.1.3. Objeto material

O objeto que materializa o delito são todos os documentos da empresa, seja individual, seja jurídica, tais como os livros fiscais obrigatórios, por imposição da legislação tributária ou por exigência do Código Comercial e legislação que o complementa, para documentação dos fatos comerciais-econômicos de interesse da empresa.

1.1.4. Sujeito ativo

O sujeito ativo do crime é quem omite informações ou então presta declaração falsa à autoridade.

As ações podem ser mediatas e imediatas, sendo que nas ações mediatas, o agente utiliza outra pessoa para praticar a omissão. Ocorre quando se utiliza um terceiro que esteja encarregado dos lançamentos da documentação da empresa, para ali, mediante instruções ou ordens suas, obter a omissão. Já nas ações imediatas, o próprio agente pratica a omissão na documentação fiscal referente a informação que deva ser prestada à autoridade tributária.

1.1.5. Elemento subjetivo

Conforme discutimos até aqui, para praticar o delito, o agente omite declaração que deveria ser feita, através de inserção de informação falsa ou diversa da que devia ser escrita. Ele também pode omitir uma declaração obrigatória.

Na primeira modalidade, o crime é comissivo. Na segunda, omissivo.

Na modalidade comissiva, quando se trata de fazer inserir, pode ocorrer crime à distância, já que a declaração pode ser feita por escrito, embora admitida também oralmente, *v.g.*, um brasileiro retornando ao Brasil do exterior por via aérea, tem direito a trazer consigo bens adquiridos no exterior até o limite de 500 dólares. Se a pessoa, estiver trazendo bens acima deste limite e, com o objetivo de sonegar o imposto devido, estiver portanto notas com valores inferiores aos reais, estará presente o delito.

1.1.6. Consumação e tentativa

Consuma-se o delito com a “omissão de informação” ou “prestação de declaração falsa” às autoridades fazendárias. Em outras palavras: consuma-se o delito quando vence o prazo para o recolhimento do tributo, sem que o contribuinte o faça. Ou quando o agente realize o recolhimento do tributo reduzido.

A tentativa é possível em determinadas circunstâncias. Na forma omissiva, que é o tipo determinado pela expressão “omitir informação”, não se pode cogitar da existência da tentativa e sim da consumação do delito.

Na forma comissiva, que é a ação de “prestar declaração falsa”, também não comporta a tentativa, tendo em vista que até o momento final do prazo para cumprir a obrigação, em regra com data e assinatura do sujeito passivo, ela não

produz efeitos. Mas, agindo e completando-o, lançando a firma, estará consumado com a sua entrega na repartição.

1.2. Fraudar a fiscalização tributária

(...) II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal. (...)

Neste delito o tipo descreve a atividade do agente como a de “fraudar a fiscalização tributária” mediante a inserção de “elementos inexatos” ou “omitindo operação de qualquer natureza, em documentos ou livros exigidos pela lei fiscal”.

Fraudar é enganar, por meio do emprego de artifícios, ardis ou outros meios similares.

Este tipo é de falso ideológico. Pode ser cometido pelo agente que esteja obrigado, pela lei, a expedir documentos fiscais ou a manter livros fiscais, seja qual for a atividade exercida, sujeita entretanto a ser tributada.

Surgem duas situações, uma de omissão de operações de qualquer natureza e, outra, comissiva de falsidade, onde o agente lança dados inexatos. Feito embora o lançamento, os dados são diferentes da realidade, escondendo a verdadeira situação do lançamento do tributo.

Na opinião de Corrêa Jr., Denari, a conduta tipificada no inciso II item já se acha incluída no inciso I. Isto porque quem omite operação está ocultando informação ao Fisco. E quem presta declaração falsa às autoridades fazendárias insere elemento inexato na escrituração mercantil. Não obstante, a norma não deve

ser considerada redundante, esclarecendo melhor hipóteses fáticas que venham a apresentar-se.

1.2.1. Objetividade jurídica

A criminalização surge do fato não da simples ausência da escrituração, mas sim da atividade de inserir elementos inexatos ou omitir operação de qualquer natureza.

O objetivo jurídico da criminalização é justamente trazer aos livros fiscais a credibilidade necessária em relação aos lançamentos. Os livros contábeis e fiscais devem retratar a veracidade dos fatos administrativos da atividade comercial ou industrial ou de prestação de serviços, sob pena de, em ocorrendo adulteração mediante inserção de elementos inexatos ou omissão de operações, permitir a interposição de sanções de natureza administrativa e fiscal, bem como a caracterização do tipo penal.

1.2.2. Objeto material

O objeto material do delito é a omissão de fatos econômicos que devam obrigatoriamente estar lançados nos livros exigidos pela lei – diário – e nos fiscais – entrada e saída de mercadorias ou livros auxiliares, como, por exemplo, apuração do ICMS; IPI etc.

Todos os atos praticados pelas empresas, que sejam caracterizados de fatos geradores de obrigações tributárias e conseqüentemente ao surgimento de crédito e débito de imposto, devem ser obrigatoriamente registrados.

A omissão ou alteração dos fatos econômicos que tenham como suporte o desejo de fraudar o fisco através da supressão ou redução dos tributos caracterizam o tipo.

1.2.3 Sujeito ativo

O sujeito ativo do delito pode ser o titular da empresa, o sócio-gerente ou os diretores que ordenem lançamentos inexatos por terceiros ou então a omissão de lançamentos de fatos administrativos, com a finalidade de fraudar o fisco com a supressão ou redução dos impostos, contribuições sociais e acessórios.

Entretanto, a figura do empregado que executa a tarefa mediante subordinação e dependência pode, em alguns casos, configurar a co-participação.

1.2.4. Ação física

A ação física do tipo vem descrita por duas situações diferentes. A primeira pela inserção de elementos inexatos em documento ou livro exigido pela lei fiscal. A segunda, vem pela omissão de operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal.

Um exemplo de ação física referente a omissão é o comerciante que, tendo em estoque mercadoria, resolve contratar a venda de um lote e concerta previamente com o comprador que a saída se dará durante a noite, sem documento fiscal, de modo a burlar o pagamento de impostos.

1.2.5. Consumação e tentativa

Consuma-se o crime com a obtenção de vantagem ilícita (supressão ou redução do tributo ou contribuição), mediante a realização da fraude, ou seja, com a

inserção de dados inexatos na escrita contábil. A segunda espécie de conduta aperfeiçoa-se quando, ao fazer a escrita, o agente omitir o fato relevante, possibilitando a redução ou a eliminação do tributo ou imposto devido. Uma delas, a primeira, admitirá a forma tentada, o mesmo não acontecendo com o comportamento omissivo, onde é impossível a tentativa.

1.3. Falsificação

(...) III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável. (...)

Segundo Costa Jr., Denari(1996), falsificar consiste em inovar com fraude, em reproduzir imitando. A falsificação pode ser total ou parcial. Será total quando o documento, anteriormente existente, vier a ser formado *ex novo et ex integro*. A falsificação parcial consiste na formação *ex novo* de um documento, que em precedência não existia. Alterações são modificações de qualquer espécie: rasuras, acréscimos que se imprimem ao documento autêntico, após encontrar-se ele definitivamente constituído.

O delito pode ser analisado sob dois enfoques. O primeiro, quanto à falsificação, que constitui em verdade um falso ideológico, por inserir dados existentes em documentos ou então criar documento inteiramente falso, que seria material.

O segundo enfoque diz respeito à alteração documental. Este é um falso material, já que há um documento verdadeiro que sofre alteração para se modificar o que nele havia e representar uma situação inexistente. As duas modalidades visam fraudar o fisco.

Importante que este tipo endereça a sua existência para uma circunstância, ou seja, tanto a falsificação como a alteração devem atingir um documento que esteja ligado a uma operação tributável.

1.3.1. Objetividade jurídica

O objeto jurídico é a fé pública e, no caso, vai além, porque visa em verdade proteger o patrimônio público que será atingido com a fraude fiscal, meio pelo qual o agente irá praticar a sonegação fiscal.

1.3.2. Objeto material

O objeto material é o documento de natureza fiscal apontado como nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro destinado a documentar fato que se constitua gerador de obrigação tributária.

1.3.3. Sujeito ativo

Sujeito ativo do delito em tela é quem pratica a falsidade ideológica ou material.

A falsidade pode ser imediata ou mediata. A imediata ocorre quando o agente escreve ou forma diretamente o documento. A mediata ocorre quando se vale de outra pessoa para alcançar o objetivo.

1.3.4. Ação física

A ação física pode ser através da falsificação ou da alteração. Na primeira, temos a criação de um documento mediante falsificação. Na segunda,

embora verdadeiro o documento, apenas é alterado em circunstância especial, com o objetivo a evitar o pagamento de tributos, em todo ou parcialmente.

1.3.5. Consumação e tentativa

Consuma-se o crime com a falsificação ou alteração do documento e a conseqüente conclusão da operação tributável, gerando tributo inferior ao realmente devido pela operação.

Se a atividade de falsificação for interrompida, sem que se conclua a operação tributável, por fato alheio à vontade do agente, será admissível a tentativa.

1.4. Generalidades do Art. 1.º, IV:

IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documentos que saiba ou deva saber falso ou inexato.

Nas palavras de Costa Jr., Denari(1996): Elaborar é preparar, arranjar, dispor, formar, organizar. Distribuir é dar, entregar, repartir para diferentes partes. Fornecer equivale a entregar, a suprir, a título oneroso ou gratuito.

Utilizar-se do documento importa em apresentá-lo como genuíno, se materialmente falsificado; ou como verídico, se ideologicamente falso.

1.4.1. Objetividade jurídica

O objeto jurídico é a fé pública e também a ofensa ao patrimônio público, que é constituído pela arrecadação que forma a sua receita anual para a consecução dos fins.

1.4.2. Objeto material

Ocorre, neste tipo do art. 1.º, IV, delito de falso material e ideológico, que serve como meio para a supressão ou redução do imposto decorrente de circunstância que configure fato gerador de obrigação tributária.

Há aqui um crime-meio, absorvido pela norma, que pune apenas a supressão ou redução do tributo.

1.4.3. Sujeito ativo

Sujeito ativo do delito é aquele que pratica a falsificação dos documentos com as manobras descritas nas modalidades mais conhecidas e quaisquer outras criadas na imaginação dos agentes, com a intenção dolosa de permitir a supressão ou a redução de impostos, no caso espécie de tributos, e englobando aqui as modalidades de contribuições sociais e acessórias.

1.4.4. Ação física

Este tipo de delito não é instantâneo, ele exige longa preparação e fase igualmente bastante dilatada no tempo para a sua execução até alcançar a consumação, com a sonegação fiscal.

Desta forma, entendemos que a ação física que o tipo prevê é a “elaboração” de documento fiscal. A criação do documento falso, portanto, é a ação física.

1.4.5. Consumação e tentativa

Consuma-se o delito no momento e no local em que o documento for elaborado, distribuído, fornecido, emitido ou utilizado, propiciando ao agente o

proveito consistente na supressão ou na redução do pagamento do tributo ou contribuições devidas.

A atividade pode ser interrompida por motivo alheio à vontade dos criminosos. Se vier a ocorrer, surgirá um delito na modalidade tentada, pois, alcançada a fase de execução, esta não chega a se completar, de modo que restou impedida a consumação do delito por motivos alheios à vontade dos agentes.

1.5. Negar ou deixar de fornecer nota fiscal

V – negar ou deixar de fornecer, quanto obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

O inciso V aproxima-se consideravelmente da figura do estelionato, definida no art. 171 do Código Penal.

Na interpretação de Costa Jr., Denari(1996):

(...) deixar de fornecer a nota ao funcionário do Fisco equivale a recusar-se a entregá-la, a não permitir a sua consignação quando solicitada. Negar, ao revés, é afirmar a sua inexistência; é ocultá-la, mesmo sendo dela possuidor. Ambas as condutas, como se depreende, são de natureza omissiva.

Sendo assim, através deste inciso, criminaliza, porque obrigatório, o agente que “negue” ou “deixe de fornecer” nota fiscal ou documento equivalente relativo à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou o fornece em desacordo com a legislação.

1.5.1. Objetividade jurídica

O objeto jurídico deste delito é a proteção ao erário público.

O Estado somente alcança o seu objetivo de realização do bem público quando obtém receita suficiente para manter em funcionamento a máquina estatal de prestação de serviços essenciais, tais como a medicina curativa e preventiva, a educação básica, os transportes urbanos etc.

A sonegação de impostos, se levada a extremos, inviabiliza o funcionamento normal do Estado, prejudicando a população como um todo, ou quando menos, configurando caso de desigualdade de tratamento; enquanto uns, cumpridores dos mesmos deveres, pagam regamente o fisco, outros, descumpridores dos mesmos deveres, obtêm vantagem indevida com o não-pagamento dos mesmos tributos, impostos de forma ampla e geral a todos os sujeitos passivos.

1.5.2. Objeto material

Pode este delito ser classificado como do tipo “omissivo”. Cuida-se na espécie de um não-fazer, contrariando determinação imposta coativamente pela lei.

Embora obrigado pela lei a agir de determinada forma, “nega-se” a fazê-lo; nega-se a fornecer nota fiscal ou documento equivalente referente à venda de mercadorias ou prestação de serviços.

Sendo atividade passiva, instantânea, independe de qualquer recusa formal, positiva. O simples *non facere* caracteriza o delito.

Este delito, nas duas modalidades, é formal. Não admite dilação, ou que, pilhado em flagrante o agente com a mercadoria em pleno transporte, ou, então, efetuado o pagamento após a prestação de serviços, possa o sujeito ativo emitir rapidamente o documento ou fornecê-lo dilatado no tempo, de modo a elidir o delito.

1.5.3. Sujeito ativo

O sujeito ativo deste tipo penal é o beneficiário da sonegação. Assim, o comerciante ou o prestador de serviços age carregado de dolo, com a finalidade de obter vantagem indevida, de sonegação de tributos, pela supressão ou redução dos valores, sob ação que configure o fato de negar ou deixar de fornecer documento fiscal, de modo a perenizar o fato gerador de obrigação tributária, é o sujeito ativo.

1.5.4. Ação física

A ação física se dá através de duas situações. A primeira é negar a fornecer documento. A segunda é a de ignorar a obrigação imposta pela lei e deixar de fornecer o documento fiscal obrigatório.

1.5.5. Consumação e tentativa

O crime em estudo é formal, que se consuma imediatamente com a conduta do agente. Não admite a tentativa, já que é impossível de se interromper validamente a atividade do agente. E mais ainda quando for omissiva.

1.6. Falta de atendimento da exigência da autoridade

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Se a fiscalização ou administração tributária pode exigir a exibição de livros, documentos, papéis, arquivos etc., o descumprimento da exigência, formulada por documento escrito para demonstrar o início da fluência do prazo, é equiparado ao delito ou tipo anterior.

1.6.1. Objetividade jurídica

O objeto jurídico do crime em questão é a proteção do exercício da fiscalização tributária e da atividade estatal de arrecadação de tributos destinada a cumprir a sua tarefa de auferir receita para a manutenção da máquina administrativa, bem como para os investimentos em obras sociais.

1.6.2. Objeto material

O objeto material do delito é a possibilidade ou impossibilidade de lançar mão dos documentos, sejam livros, sejam notas fiscais, arquivos, documentos ou mesmo fatos econômicos de pessoa que figure como sujeito passivo de obrigação tributária.

O delito de que se cuida, de desobediência a notificação para exibição de documentos ou livros fiscais pelos agentes da administração tributária no exercício legal de suas atividades, é crime formal e instantâneo-

1.6.3. Sujeito ativo

Sujeito ativo é a pessoa que por lei tem a obrigação de exhibir os documentos que lhe forem exigidos.

1.6.4. Ação física

A ação física consiste no descumprimento da ordem legal do funcionário. O implemento do lapso temporal marca a ação física do agente. Esta é a omissão. O não atendimento à determinação legal.

1.6.5. Consumação e tentativa

Consuma-se com a desobediência de notificação para exibição de documentos ou livros fiscais pelos agentes da administração tributária no exercício legal de suas atividades.

Não admite a tentativa, pois é impossível interromper-se o iter, de modo que, se esgotando num mesmo momento todas as suas fases, estará consumado.

1.7. Pena

A sanção prevista em lei, para todos os cinco tipos de infração que descrevemos, é de reclusão, de dois a cinco anos, aplicada cumulativamente com a multa.

2. Descrição dos tipos previstos no art. 2º

2.1. Art. 2º, I

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo.

A expressão tributo é gênero das espécies impostos, taxas e contribuições de melhoria.

As obrigações tributárias, como vimos anteriormente, envolvem não só a obrigação principal, mas também as obrigações acessórias.

A objetividade jurídica deste tipo é também a de criminalizar a sonegação de impostos, mediante manobras que permitam ao sujeito passivo de obrigação tributária eximir-se, total ou parcialmente do pagamento de tributos.

Consoante se percebe, o crime-fim é a sonegação fiscal, mas, para atingi-la, atos anteriores podem ser praticados, e eventualmente caracterizam outros delitos, como, por exemplo, a falsidade ideológica ou material.

O objeto material deste tipo é a ação positiva de “fazer declaração falsa”, de “omitir declaração” ou de empregar outra fraude para obter o não-pagamento de tributos, parcial ou total, eximindo-se da obrigação em que figure como sujeito passivo.

2.2. Deixar de recolher no prazo legal o valor de tributo ou contribuição social

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.

O objeto material do crime é aquele que recai a ação criminosa. No caso é a fraude ao fisco, caracterizada pela apropriação mediante retenção, invertendo portanto a posse sobre o numerário além do prazo estipulado para recolhimento dos valores que recebeu de terceiros para tal finalidade e em razão do seu envolvimento na relação jurídica que caracterizou fato gerador do imposto ou contribuição social.

Ao reter o dinheiro que pertence ao Poder Público, pratica inversão na sua posse, em verdadeira apropriação indevida, marcada pelo termo fatal para o recolhimento; atinge o desiderato que é o de apropriar-se da renda, e assim alcança, por equiparação, o delito de apropriação indébita.

2.3. Art. 2., III

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

Criminaliza o fato de se desviarem importâncias, que não são levadas aos cofres públicos, mas aos de empresas, sob a forma de incentivos fiscais.

O que se deseja através da criminalização é que na captação desses incentivos não ocorra sua comercialização. A pessoa natural ou jurídica que irá aplicar parte dos impostos deduzidos e subtraídos aos cofres públicos não deve se

beneficiar diretamente deles, recebendo-os de volta por parte da empresa sem que passe pelo sistema de produção.

Ao permitir que se deduza valor do imposto, direciona o numerário para a aplicação na própria empresa, mediante aporte ao seu capital.

Ocorrendo qualquer desvio do numerário, que deveria ser direcionado para o referido aporte, incide na norma penal.

2.4. Art. 2., IV

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

A criminalização do fato de “aplicar em desacordo” com o estatuído ou simplesmente “deixar de aplicar” benefício fiscal tem como objetividade jurídica evitar que, mediante desvio de dinheiro resultante de pagamento de impostos, o particular obtenha vantagem indevida.

Afirmou-se que o País tem necessidade de criar empregos em número considerável, anualmente, para ocupar a força de trabalho que a população vê agregada ao seu contingente natural.

2.5. Art. 2º, V.

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.

O processamento de dados ou informática é invenção destinada ao armazenamento de informações e sua utilização com rapidez pelos usuários.

O processamento de dados, que tanto ajuda com o seu modernismo, rapidez e segurança, pode também ser utilizado para prejudicar e para fraudar, especialmente no que respeita à sonegação de tributos.

A fiscalização é importante para visualmente encontrar os comandos que permitam acessar os programas e descobrir sonegação, já que de análise demorada, com senhas secretas.

A solução encontrada pelo legislador foi justamente atacar os cérebros que utilizam ou fabricam e divulgam programas de processamento de dados que permitam a duplicidade de informações contábeis e tenham como objetivo final enganar o Poder Público e, assim, obter vantagens mediante a sonegação de tributos, contribuições sociais e outros acessórios.

2.6. Pena

A pena prevista em lei, para qualquer uma das cinco infrações que descrevemos, é menos rigorosa que aquela cominada para os delitos componentes do art. 1º: detenção, de seis meses a dois anos, a ser aplicada cumulativamente com a sanção pecuniária.

CAPITULO III

QUESTÕES CONTROVERTIDAS DOUTRINARIAMENTE SOBRE OS CRIME CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA

1. Tentativa nos crimes contra a ordem tributaria.

Os crimes previstos no artigo 1º, segundo posição doutrinária e jurisprudencial majoritária, são de resultado ou materiais, nos quais há a necessidade da demonstração do resultado naturalístico para que o mesmo seja considerado consumado.

A consumação neste caso, de acordo com posição pacífica do STF (HC 81.611-8-DF), se dá com o lançamento definitivo do tributo que nada mais é do que o exaurimento do processo administrativo (com a constituição do crédito fiscal), começando, a partir desta data, a contagem do prazo prescricional para a propositura da ação penal.

Frise-se, para o STF, o exaurimento da instância administrativa deve ser considerada como um elemento normativo do tipo (HC 83414-RS e PETQO. 3593-3/SP). Sendo assim, sem tal elemento, não há crime a ser punido, ou seja, a conduta é atípica.

Com relação ao artigo 2º, o mesmo traz tipos penais formais ou mais propriamente de mera conduta, não precisando, portanto, do exaurimento da instância administrativa para que o crime seja considerado consumado, bastando, para tanto, a realização do núcleo verbal.

Após essa pequena introdução, a questão, a saber, é: pode haver denúncia pela tentativa de crime tributário?

Apesar da doutrina entender ser possível à tentativa nesses crimes, tendo em vista que, da leitura dos núcleos verbais constantes de cada inciso, chega-se à conclusão que o *iter criminis* é fracionável, não parece ser essa a posição mais adequada, principalmente após uma análise das decisões do STF.

Doravante, teceremos comentários sobre a decisão prolatada na Questão de Ordem em Petição nº 3.593-3/ SP, que restou assim ementada:

“E M E N T A: "NOTITIA CRIMINIS" – PREMATURA INSTAURAÇÃO DE INVESTIGAÇÃO PENAL POR CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - IMPOSSIBILIDADE – AUSÊNCIA DE TIPCIDADE PENAL – CRÉDITO TRIBUTÁRIO AINDA NÃO CONSTITUÍDO DEFINITIVAMENTE – PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL AINDA EM CURSO - RECONHECIMENTO DA CONFIGURAÇÃO DE CONDUTA TÍPICA SOMENTE POSSÍVEL APÓS A DEFINITIVA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – INVIABILIDADE DA INSTAURAÇÃO DA PERSECUÇÃO PENAL, MESMO EM SEDE DE INQUÉRITO POLICIAL, ENQUANTO A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO SE REVESTIR DE DEFINITIVIDADE – AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A "PERSECUTIO CRIMINIS", SE INSTAURADO INQUÉRITO POLICIAL OU AJUIZADA AÇÃO PENAL ANTES DE ENCERRADO, EM CARÁTER DEFINITIVO, O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL – OCORRÊNCIA, EM TAL SITUAÇÃO, DE INJUSTO CONSTRANGIMENTO, PORQUE DESTITUÍDA DE TIPCIDADE PENAL A CONDUTA OBJETO DE INVESTIGAÇÃO PELO PODER PÚBLICO – CONSEQÜENTE IMPOSSIBILIDADE DE PROSSEGUIMENTO DOS ATOS PERSECUTÓRIOS – INVALIDAÇÃO, DESDE A ORIGEM, POR AUSÊNCIA DE FATO TÍPICO, DO PROCEDIMENTO DE PERSECUÇÃO PENAL – PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – QUESTÃO DE ORDEM QUE SE RESOLVE PELA CONCESSÃO, DE OFÍCIO, DE "HABEAS CORPUS".

Enquanto, o crédito tributário não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90. É que, até então, não havendo sido ainda reconhecida a exigibilidade do crédito tributário ("*an debeatur*") e determinado o respectivo valor ("*quantum debeatur*"), estar-se-á diante de conduta absolutamente desvestida de tipicidade penal.

A instauração de persecução penal, desse modo, nos crimes contra a ordem tributária definida no art. 1º da Lei nº 8.137/90 somente se legitimará, mesmo

em sede de investigação policial, após a definitiva constituição do crédito tributário, pois, antes que tal ocorra, o comportamento do agente será penalmente irrelevante, porque manifestamente atípico.

Conseqüente impossibilidade de se ordenar o mero sobrestamento dos atos de investigação, para que se aguarde a ulterior e definitiva constituição do crédito tributário.

Se o Ministério Público, no entanto, independentemente da "*representação fiscal para fins penais*" a que se refere o art. 83 da Lei nº 9.430/96, dispuser, por outros meios, de elementos que lhe permitam comprovar a definitividade da constituição do crédito tributário, poderá, então, de modo legítimo, fazer instaurar os pertinentes atos de persecução penal por delitos contra a ordem tributária.

Lendo este acórdão, chega-se à conclusão de que o crime previsto no artigo 1º da lei 8.137/90, para subsistir, necessita da constituição definitiva da exação tributária, sem a qual a conduta fica "*desvestida de tipicidade penal*". Sendo assim, a tentativa nesses casos fica impossível de acontecer, já que, por ser o lançamento definitivo elemento normativo do tipo penal, o crime só existirá com o advento do mesmo. Ora, com a ocorrência do lançamento, a supressão ou redução (sonegação) do tributo evidentemente já restará caracterizada, e o crime, portanto, consumado, razão pela qual a capitulação legal de uma denúncia neste caso só poderá ser com base no crime consumado e nunca em uma tentativa.

Imagine a seguinte hipótese: um empresário resolve vender suas mercadorias sem a emissão de nota fiscal e conseqüentemente omite em sua escrita fiscal essas operações; contudo, as mesmas são apreendidas no posto fiscal e é lavrado um auto de infração contra a empresa por conta da comercialização de

produtos tributáveis sem a emissão da respectiva nota fiscal. O empresário apresenta defesa administrativa; perde e seu débito é inscrito em dívida ativa. Neste caso, poderia o empresário ser denunciado pela tentativa de sonegação fiscal, já que a operação comercial sequer se efetivou? A resposta, de acordo com o entendimento esposado pela Suprema Corte, deve ser negativa, tendo em vista que o crime se consuma com o lançamento definitivo; logo, deve o mesmo ser denunciado pela prática do crime consumado e não pela tentativa, podendo o agente ter extinta a sua punibilidade, a qualquer tempo, se efetuar o pagamento dos valores devidos (Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003 e HC 81.929-0-RJ).

Frise-se: segundo a Excelsa Corte, até a investigação policial fica condicionada ao lançamento definitivo, posto que a conduta do agente "*será penalmente irrelevante, porque manifestamente atípico*".

A causa de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido é, em última análise, uma condição objetiva de punibilidade ao inverso, ou seja, uma condição negativa de punibilidade. E na tentativa como será? Essa causa extintiva da punibilidade não poderá ocorrer. Mas, não poderá ocorrer porque, não tendo o crime se consumado, pela falta de supressão ou redução de tributo, não há o que pagar. Ora, se não há pagamento a ser feito, pela inoccorrência de dano ao erário, já se operou, *ex ante*, a condição negativa de punibilidade.

Em suma, tem-se que, no crime consumado contra a ordem tributária, há extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido; na tentativa, há ausência de punibilidade pela inexistência de tributo a devido a pagar.

Por fim, a tentativa nas condutas criminosas, previstas em alguns dos incisos dos artigos 2º é plenamente possível, posto que não haja a necessidade da

constituição definitiva do crédito tributário para a deflagração da ação penal nestes casos.

2 - Distinções entre o art. 1º e 2º da lei 8137/90.

O art. 1º requer um resultado na conduta do agente constituindo, portanto um crime material, agindo o agente com o dolo de dano e ainda a intenção do agente é evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Já o art. 2º é crime formal, ou seja, de consumação antecipada agindo o agente com dolo de perigo e a intenção é de evitar o lançamento da obrigação tributária.

3 - Extinção da punibilidade nos crimes tributários.

O art. 34 da lei 9249/95 diz que será extinta a punibilidade do agente que pagar o tributo ou contribuição social até o recebimento da denúncia.

É de bom alvitre entendermos que quando o assunto é contribuição social o regramento será diferente dos outros tributos. Nos crimes de apropriação indébita previdenciária, o §2º do art. 168-A diz que será extinta a punibilidade se o agente *espontaneamente* declara, confessa e efetiva o pagamento das contribuições *antes do início da ação fiscal*. Observe que não é com o TIAF (Termo de Início da Ação Fiscal) e sim com a cientificação pessoal do indivíduo.

Agora, no crime de sonegação previdenciária, o §1º do art. 337-A diz que será extinta a punibilidade se o agente declara, confessa antes do início da ação fiscal, não exigindo o pagamento.

A Lei do Parcelamento Especial PAES – 10684/2003 inovou consoante a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. O §2º do art. 9º diz

que é extinta a punibilidade caso haja o pagamento integral do tributo. Aqui o pagamento pode ser a qualquer tempo, não incidindo mais a lei 9249/95 que mencionava lapso temporal até o recebimento da denúncia. Pode ser extinta a punibilidade até quando a Ação Penal esteja em grau de recurso, desde que não haja trânsito em julgado, e, caso haja o efetivo pagamento integral do tributo. Entendemos perfeitamente que a lei 10.684/2003 é mais benéfica e se aplica aos crimes dos artigos 168-A e 337-A do Código penal.

Questão intrigante é saber se abrange os tributos da União, Estados e Municípios? Entendemos que abrange todos aos três entes federados, uma vez que só a União pode legislar sobre direito penal. Fica vencida, a opinião de que, se, assim fosse quebraria o pacto federativo e que a lei 9249/95 se aplica aos tributos estaduais e municipais extinguindo a punibilidade, caso haja o pagamento até o recebimento da denúncia.

A lei 10826/2003 é retroativa? Ao nosso sentir é lei *in mellius*, portanto retroativa para alcançar fatos passados alcançando processos criminais já em tramitação, desde que não hajam trânsito em julgado.

A Procuradoria da República ingressou com uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN 3002) em face do art. 9º da Lei 10684/2003, sob o argumento de que a lei é oriunda de uma Medida Provisória, portanto não podendo legislar sobre material penal e processual penal. Entendemos que a lei é constitucional, uma vez que o Ministro aposentado do Supremo Tribunal Federal Sepúlveda Pertence, já admitiu o uso de Medida Provisória em matéria penal, caso fosse mais benéfico ao réu, e, no caso em lume, não é mais MP e sim lei.

4 - Causa supra-legal de extinção da punibilidade

O art. 22 do Código Penal diz que se o fato é cometido sob coação irresistível ou em estrita obediência a ordem, não manifestamente ilegal, de superior hierárquico, só é punível o autor da coação ou da ordem. O referido artigo é o suporte legal da inexigibilidade de conduta diversa.

É sabido que o crime, salvo disposição legal em sentido contrário, somente se configura quando presente o dolo. Relevante, portanto, é a questão de saber qual a qualificação jurídica adequada para a conduta descrita no inciso II do art. 2º da Lei n. 8.137/90, tendo-se em vista que o deixar de recolher pode resultar:

a) do propósito puro e simples de não pagar o tributo, tendo o contribuinte condição de fazê-lo normalmente, sem qualquer prejuízo para suas atividades normais, ou então,

b) da absoluta impossibilidade material de fazer o pagamento, à míngua de recursos financeiros, e finalmente,

c) de decisão do contribuinte de utilizar os recursos de que dispõe para efetuar outros pagamentos, indispensáveis para que sua empresa continue em atividade.

Na hipótese de letra "c", acima, em que o não recolhimento do tributo se deve a decisão do contribuinte, de utilizar os recursos financeiros para pagar empregados e fornecedores, com o fito de evitar o fechamento da empresa, não se tem uma situação igual àquela em que o não pagamento se deve a ganância do contribuinte, que pretende apenas aumentar o seu capital de giro durante o tempo que lhe permite a ineficiência dos meios de cobrança coercitiva, simplesmente para aumentar os seus lucros.

Alguns membros do Ministério Público, e do Judiciário, entendem que o não pagamento, pura e simplesmente, de tributos como o IPI, o ICMS, o Imposto de Renda retido na fonte, e as contribuições de seguridade social descontadas dos empregados, configura o crime previsto no art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137. E os mais rigorosos afirmam que o contribuinte, diante da situação financeira difícil, não pode deixar de pagar aqueles tributos para pagar empregados, ou fornecedores, de sorte que tal circunstância, geralmente alegada pela defesa, não tem relevância na configuração do crime.

Em uma empresa, grande ou pequena, em crise financeira, na qual o não pagamento do tributo é a única forma de permitir o pagamento de empregados e fornecedores, e assim a única alternativa para manter a empresa funcionando e tentar a superação da crise, nem sempre se configura o estado de necessidade. Configurado estará apenas nos casos em que o empresário, o agente, depende da empresa para sobreviver, por isto mesmo equiparáveis ao do tradicional exemplo do furto para matar a fome. Para a configuração da inexigibilidade de outra conduta, porém, basta que o pagamento do tributo não seja possível sem que daí decorra o encerramento da atividade, sem que se questione a situação pessoal do empresário.

Os Tribunais Regionais Federais estão admitindo que na hipótese de séria dificuldade financeira, comprovada pela falência da empresa, o não recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas de empregados deixa de configurar o crime previsto no art. 95, alínea "d", da Lei nº 8.212/91, em face da inexigibilidade de outra conduta. Neste sentido decidiram já o TRF da 1ª Região, Terceira Turma, na Ap. Cr. nº 96.07591-7 de Minas Gerais, mantendo sentença absolutória (RDDT nº 23, p. 201); o TRF da 2ª Região, no Inquérito nº 00035/ES, rejeitando a denúncia (RDDT nº 23, p. 200); o TRF-3ª Região, Primeira Turma, Ap.

Cr. nº 9.03.048240-4, julgada em 03/07/97, mantendo sentença absolutória RDDT nº 24, p. 140/141); o TRF da 4ª Região, na Ap. Cr. nº 96.04.42970-RS, julgada em 15.05.97, mantendo sentença absolutória (RDDT nº 23, p.200/201). Aliás, do TRF da 4ª Região, que parece haver sido o pioneiro na adoção dessa tese, existem já diversos precedentes.

5 – Erro de tipo e erro de proibição nos crimes contra a ordem tributária

Manifestou-se já o Supremo Tribunal Federal no sentido de que descabe confundir interpretação errônea de normas tributárias, passível de ocorrer quer por parte do contribuinte ou da fazenda, com ato penalmente glosado, em que sempre se presume o consentimento viciado e o objetivo de alcançar proveito sabidamente ilícito.

No mesmo sentido manifestou-se o Chefe do Ministério Público Federal, quando requereu o arquivamento de inquérito que, por envolver um Deputado Federal, era da competência do Supremo Tribunal, que acolheu, por despacho de seu Presidente, aquele pedido de arquivamento. a justificar o pedido, argumentou o Procurador-Geral da República: “sem dúvida, é elementar à caracterização do delito de sonegação fiscal a fraude, absolutamente inexistente no caso presente. Os réus, ora pacientes, podem não ter feito enfoque juridicamente correto do cálculo do ICMS devido, mas evidentemente não cometeram fraude contra o fisco. Não falsificaram documentos, ainda que sejam passíveis da culpa, no ângulo puramente fiscal, de não terem dado o enfoque jurídico adequado no cálculo do tributo. Do exame detido destes autos, chego à conclusão de que o presente processo nada mais é do que um subproduto da guerra fiscal que está grassando entre os Estados — como aliás a

imprensa vem noticiando. mas ausente o elemento fraude, não há como se entender configurado o delito de sonegação fiscal.

Assim, o erro na interpretação da lei tributária que, no entendimento do Chefe do Ministério Público Federal, acolhido em alguns julgados da corte maior, é capaz de excluir a configuração do crime de supressão ou redução de tributo, ganha explicação coerente, e consistente, no âmbito da doutrina dos penalistas, como um erro de tipo. O erro que, em princípio, não tem esse relevo é o denominado erro de proibição, consistente no errado entendimento do próprio preceito penal.

Vejamos o HC nº 72.584-8, rel. P/acórdão: MIN. Marco Aurélio, informativo STF nº 29, 8/5/96, P. 3; DJU I 03.05.96, P. 13.900; repertório IOB Jurisprudência nº 12/96, p. 197, texto nº 3/12098), com a seguinte ementa:

“Crime Contra A Ordem Tributária — ICMS — Alíquotas Diferenciadas — Creditamento — Fraude. A fraude pressupõe vontade livre e consciente. Longe fica de configurá-la, tal como tipificada no inciso ii do artigo 1º da lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o lançamento de crédito, considerada a diferença das alíquotas praticadas no estado de destino e no de origem. Descabe confundir interpretação errônea de normas tributárias, passível de ocorrer quer por parte do contribuinte ou da fazenda, com o ato penalmente glosado, em que sempre se presume o consentimento viciado e o objetivo de alcançar proveito sabidamente ilícito”.

6 - Concurso de Crimes

Alguns crimes de sonegação fiscal, como os previstos nos arts. 1º e 2º, I, da lei 8137/90, têm como elemento constitutivo o falso documental (ideológico, material ou uso de documento falso), o qual, embora possa ser punido autonomamente pelo Código Penal, passou a ser elemento integrante de alguns delitos constantes na lei em estudo.

Dessa forma, a falsidade empregada, quando constituir meio necessário para a sonegação do tributo não poderá, via de regra, ser apenas autonomamente, restando absorvida pelo crime-fim. É o caso, por exemplo, da falsificação de nota fiscal. Apenas, no caso, o *falsum* praticado constituiria verdadeiro *bis in idem*.

No entanto, é preciso ressaltar que há casos em que a potencialidade lesiva do falso não se exaure no crime de sonegação fiscal. Nessa hipótese, incide a mesma solução que vem sendo dada pelo STJ ao crime de estelionato, consubstanciada na súmula 17: “Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido”. Se, pelo contrário, a falsidade for apta à prática de outros crimes, afasta-se a incidência da súmula mencionada, havendo o concurso de crimes. Assim já decidiu essa Corte que “o *falsum* só poderia ser considerado como absorvido, tanto no estelionato como no delito tributário (art. 1º, inciso III, da Lei 8137/90), se ele não se exaure no cometimento do delito-fim”.

Convém notar, que a prática de várias condutas previstas no mesmo dispositivo legal, por exemplo, art. 1º, visando à redução ou supressão de um único tributo, caracteriza crime único e não concurso de crimes. Assim, aquele que deixa de emitir respectiva nota fiscal quando da realização de uma venda e, conseqüentemente, deixa de escriturá-la no livro fiscal, comete um único delito. O mesmo não se pode dizer quando a conduta ou as condutas forem praticadas com o fim de reduzir ou suprimir diversos tributos, podendo-se, nesse caso, falar em concurso de crimes.

Questão interessante é saber se, quando o agente em uma só conduta sonega dois impostos, por exemplo, o ICMS (Imposto Estadual) e o IR (Imposto da União), haverá o concurso de crimes? Há uma primeira posição de que o agente

responde pelos dois crimes em concurso material. Um segundo entendimento, defendido pelo STJ, diz que o agente responde pelos dois crimes em concurso formal. O autor Hugo de Brito Machado(1999), em terceira posição, assevera que o autor responde por um só crime devendo o juiz analisar o outro crime na fixação da pena.

II. CONCLUSÃO

Existe uma legislação que regula os crimes contra a ordem tributária, como vimos durante o trabalho, no entanto, não é recente a história de sonegação de impostos, sendo que desde os tempos mais remotos as pessoas sonegavam tributos.

Atualmente a história não é diferente, muitas pessoas, tanto físicas como jurídicas continuam sonegando, e, ao cidadão-contribuinte que paga os tributos em dia contrapõe-se àquele que não paga, aproveitando eventuais falhas da legislação e a interpretação pouco uniforme, bem como a demora em se obter definição perante o Poder Judiciário do direito de quem postula e utiliza o dinheiro pertencente ao Estado em seu próprio benefício.

Para evitar a proliferação dessa situação, o legislador, provocado pelo Poder Executivo, incumbido da tarefa vinculada de promover os lançamentos fiscais e sua cobrança, entendeu meio factível para sanar a evasão fiscal penalizar diversas situações de fato, algumas praticadas com tanta freqüência que constam de anais especializados como consagradas à impunidade.

É sabido que a tipificação dos crimes contra a ordem tributária foi com o propósito de intimidar os sonegadores, na tentativa de coibir práticas que visem desviar recursos destinados ao erário público.

A ação policial investigatória na prática de crimes tributários, bem como o trabalho dos agentes fiscais, e, procuradores das Fazendas Públicas, se equivalem pois a intenção finalística é evitar dano ao erário, e, conseqüentemente garantir uma melhor arrecadação.

A edição da Lei 10.684/2003, veio corroborar o entendimento doutrinário e jurisprudencial dos tribunais, ou seja, de que a finalidade das figuras delituosas inseridas na Lei 8.137/90 têm caráter de coagir o contribuinte a recolher aos cofres públicos, e, que a Fazenda Pública, depois de recebido o tributo, não tem interesse na persecução penal.

Ademais, estes hermeneutas não coadunam com a responsabilização das Pessoas Jurídicas em matéria tributária, como acontece nos crimes ambientais, uma vez que ao Fisco é mais interessante que sejam responsabilizados as pessoas físicas, responsável pela Gestão da Empresa, para que seja alcançado seu patrimônio através da despersonalização da Pessoa Jurídica.

Convém notar que isso não impede que a pessoa jurídica seja responsabilizada administrativamente por infração tributária, sendo plenamente possível, no caso, a aplicação de multa ou a interdição de direitos.

À luz do direito comparado, a Argentina, mais precisamente no governo de Carlos Meném, o procedimento criminal para apuração de delitos tributários só era instaurado quando houvesse dano ao Erário no valor acima de 100 mil pesos, cerca de de 180 mil reais, prática que quase levou o país a um desastre econômico.

No Brasil não há uma lei definindo, quando há o perigo de lesão a ordem tributária, mas temos construções jurisprudenciais dos nossos tribunais, doutrinas e algumas pontuações em leis esparsas. É bom salientar que o não atingimento da lesão a ordem tributária afasta a incidência penal, mas não a sanção administrativa tributária.

Num primeiro momento a aplicação da inteligência do artigo 20 da lei 10.522/02 mencionava que seriam arquivados sem baixa na distribuição os autos de

Execução Fiscal com valor inferior a R\$2.500,00(dois mil e quinhentos reais). Nesta fase a jurisprudência aplicava o princípio da insignificância no direito penal.

Seguindo essa linha de intelecção, a Lei 10.684/2003 menciona que até o valor de R\$10.000,00 (dez mil reais) não é interessante ao Fisco promover a Execução de Dívida Ativa, haja vista a inviabilidade do custo operacional para movimentar a máquina administração, no intuito de cobrar a dívida.

Em matéria penal, perfilhando o entendimento da Lei suso mencionada, vislumbrou-se que, mesmo se o delito fosse praticado com a inteção de lesionar o erário, mas o valor abaixo de R\$10.000,00 (dez mil reais), sequer haverá lesão Fazenda Pública, não havendo mais que se cogitar a aplicação do princípio da Insignificância, pois neste há a lesão, mas ínfima. Da mesma forma, vimos que não é cabível a tentativa nos delitos tributários, portanto não é conveniente ao Fisco a continuação da persecussão penal.

É importante salientar que se for contribuição previdenciária, uma das espécies de tributo, o atingimento da lesão ao bem jurídico não estará encampado pela lei, em virtude da portaria 1013/2003 MPAS fixou em R\$5.000,00 (cinco mil reais) a lesão à ordem tributária advindas de contribuição previdenciária.

O parágrafo único do art. 5º da Portaria 1010/2003 MPAS, asseverou que serão ajuizadas as Execuções Fiscais dos créditos tributários do INSS decorrente de condenação criminal – pena de multa – independentemente do valor.

Mister ressaltar que, com a criação da super-receita restou confuso os créditos da Fazenda Nacional e os do INSS. Assim, a doutrina vem entendendo que se aplica a inteligência mais favorável ao réu, no caso é R\$10.000,00(dez mil reais).

Além disso, impõe ressaltar que a competência para legislar sobre matéria tributária é concorrente entre os entes federativos, havendo leis próprias para cada tributo de competência dos estados e Municípios, como ICMS e ISS, respectivamente, além da Legislação de competência da União para cada um dos tributos federais IR, IPI, IOF, II, IE, IEG, IGF e EC, restando configurado a vasta incidência de normas de direito tributário na República Brasileira.

Nesse diapasão, sob o argumento de que é muito amplo e de difícil domínio o conhecimento das Normas Tributárias, foi levado ao conhecimento dos tribunais a possibilidade contribuinte arguir em matéria penal tributária erro de tipo e erro de proibição, sendo que, os exegetas posicionaram-se no sentido de que não pode o contribuinte alegar desconhecimento da lei, nem mesmo o contador, pois é um profissional preparado para a área fim, e, que implicitamente tem o dever de conhecer a ciência para a qual foi preparado.

Por final, na hipótese em comento, o posicionamento doutrinário e jurisprudencial da doutrina é o de que se o erro for evitável a reprimenda poderá ser diminuída de um sexto a um terço, ou seja, se o agente atua ou omite sem a consciência da ilicitude do fato, quando lhe era possível, nas circunstâncias, ter ou atingir essa consciência, conforme consta insculpido no artigo 21 do Código Penal.

III. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BATISTA, Nilo. Introdução crítica ao direito penal brasileiro. 4. ed. Rio de Janeiro : Revan: de 2001.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo : Saraiva, 1999.
- CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. São Paulo : Atlas, 1985.
- CORRÊA, Antônio. **Dos crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 1996.
- COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo : Saraiva, 1996.
- DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1996.
- EISELE, Andreas, **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo, Dialética, 1998.
- FARÁG, Cláudio Renato do Canto. **As limitações constitucionais ao poder de tributar e sua aplicabilidade às multas fiscais**. In: Jus Navigandi, n. 51. [Internet] <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=2170> Acesso em 18 fev. 2006.
- GOMES, Reginaldo Gonçalves. Do sujeito ativo nos crimes contra o Sistema Financeiro Nacional. **Jus Navigandi**, Teresina, a. 6, n. 54, fev. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2655>>. Acesso em: 06 mar. 2006.

- FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes Contra a Ordem Tributária**, 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

- MACHADO, Ivan Carlos Novaes e MEIRA, Matheus Brito. **Manual Prático de Combate aos Crimes Contra a Ordem Tributária**. 1. ed., Salvador: Ministério Público do Estado da Bahia, 2007.

- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo : Malheiros, 1999.

- SANT'ANNA, Carlos Soares. **A configuração de crime fiscal pela quebra do sigilo bancário na LC 105**. In: Jus Navigandi, n. 55. [Internet] <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=2730> Acesso em 15 fev. 2006.

- SANTANA, Rafael de Sá e FOPPEL El Hireche, Gamil. **Crimes Tributários**, 1ª ed., Salvador: Jus Podivm, 2005.

- SILVA, Juary C. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.

- Supremo Tribunal Federal. PET-QO **35933/SP**. Tribunal Pleno, rel. Min. Celso de Mello. Disponível em: < www.stf.gov.br >. Acesso em: 20 ago. 2007.