

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO- PUC-SP

MICHELE ARAUJO GOMES

OS CRIMES TRIBUTÁRIOS NO BRASIL: ASPECTOS GERAIS DA LEI 8.137/1990

DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO/SP

2020

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO- PUC-SP

MICHELE ARAUJO GOMES

OS CRIMES TRIBUTÁRIOS NO BRASIL: ASPECTOS GERAIS DA LEI 8.137/1990

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito Tributário, sob a orientação da Profa. Dra. – Iris Vânia Santos Rosa.

SÃO PAULO/SP

2020

Banca examinadora

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos meus familiares, aos amigos, aos professores e colegas de curso da PUC–SP, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, que dedicaram seu talento para me propor real crescimento profissional e pessoal.

AGRADECIMENTOS

À minha Professora Orientadora Iris Vânia Santos Rosa, pela dedicação, paciência, apoio e enorme contribuição para a realização deste trabalho.

À minha família pelo apoio incondicional em todos os momentos da minha vida.

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar e compreender os aspectos penais da Lei 8.137/1990, no tocante às condutas descritas e tipificadas como delitos fiscais. Daí a importância de um estudo mais aprofundado da Lei. 8.137/1990, a qual nasceu justamente do anseio da população e dos aplicadores do direito pátrio em sanar a evasão de tributos com a penalização de diversas práticas que configuram atividades destinadas à sonegação fiscal. Conclui-se que o legislador pátrio, ao considerar o desvalor social da conduta lesiva ao Estado, configurada na chamada fraude fiscal, reconheceu que a ordem tributária nacional, tanto por sua relevância social quanto pela ineficácia das sanções de natureza civil, administrativo e tributário, postas em sua defesa, constitui um bem jurídico fundamental digno de proteção penal. Por essa razão, houve por bem trazer ao seio do ordenamento jurídico a Lei 8.137/1990, que determina a tipificação penal e a penalização das condutas que mais gravemente lesionam o erário público.

Palavras-chave: Crimes Tributários. Lei 8.137/1990. Fisco. Sonegação.

ABSTRACT

This paper aims to analyze and understand the criminal aspects of Law 8.137 / 1990, regarding the conduct described and typified as tax offenses. Hence the importance of a deeper study of the Law. 8.137 / 1990, which was born precisely from the desire of the population and the enforcers of homeland law to remedy the evasion of taxes with the penalty of various practices that configure activities aimed at tax evasion. It is concluded that the national legislator, considering the social devaluation of the conduct harmful to the State, configured in the so-called tax fraud, recognized that the national tax order, both for its social relevance and for the ineffectiveness of civil, administrative and tax sanctions, defended, constitutes a fundamental legal good worthy of criminal protection. For this reason, it was right to bring Law 8.137 / 1990 into the legal system, which determines the criminal classification and the punishment of the conduct that most seriously damages the public purse.

Keywords: Tax Crimes. Law 8,137 / 1990. Tax authorities. Evasion.

LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF – Constituição Federal

CP – Código Penal

CTN – Código Tributário Nacional

EC - Emenda Constitucional

LICC - Lei de Introdução ao Código Civil

MF – Ministério da Fazenda

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Supremo Tribunal Federal

TRF – Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
CAPÍTULO 1 – HISTÓRICO.....	11
1.1 BREVE CONTEXTUALIZAÇÃO.....	11
1.2 DIFERENÇA ENTRE DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO	13
1.3 ATIVIDADE FINANCEIRA PRATICADA PELO ESTADO	15
CAPÍTULO 2 – DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS	18
2.1 NOÇÕES GERAIS E CONCEITO.....	18
2.2 DOS CRIMES EM ESPÉCIE	21
2.3 ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS.....	26
3 CAPÍTULO 3 – DO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL.....	29
3.1 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS	29
3.2 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE	30
3.3 DEFINIÇÃO/CONTEXTUALIZAÇÃO DE CRIME TRIBUTÁRIO PENAL NO CONTEXTO BRASILEIRO.....	32
CONCLUSÃO	36
REFERÊNCIAS	37

INTRODUÇÃO

A prática de atividades tendentes à sonegação fiscal decorre basicamente de dois fatores: ou porque os contribuintes não mais confiam no Estado no sentido da efetiva e útil aplicação dos valores que recolhe a título de tributos e, assim, acreditam que o governo não merece arrecadar porque aplica mal, ou simplesmente porque se julgam espertos o bastante para fraudar a fiscalização tributária e deixam de recolher aos cofres públicos valores que deveriam ser auferidos pelo Estado de forma natural e espontânea.

No âmbito jurídico quando se fala que uma lei ou dispositivo de lei é inconstitucional, é necessária a compreensão que existem duas espécies de supremacia da Constituição, e que vão influenciar diretamente no controle de constitucionalidade, que é a supremacia formal e a supremacia material. Qualquer Constituição possui supremacia material, e assim, a Lei 8.137/1990, é responsável por disciplinar os crimes contra a ordem tributária.

Por essa razão, o nosso legislador pátrio buscou a adotar medidas visando coibir a prática da sonegação fiscal através imposição de penalidades preventivas e repressivas, e em ambos os casos busca-se desestimular a prática da fraude praticada pelo contribuinte frente ao fisco e impor maior rigor da lei aqueles que cometem violações fiscais.

Como a prática de fraude contra o fisco se mostra extremamente danosa aos cofres públicos, foi necessário reforçar a proteção legal através dos mecanismos legais. Daí a importância de um estudo mais aprofundado da Lei. 8.137/1990, a qual nasceu justamente do anseio da população e dos aplicadores do direito pátrio em sanar a evasão de tributos com a penalização de diversas práticas que configuram atividades destinadas à sonegação fiscal.

O presente trabalho tem por objetivo analisar e compreender os aspectos penais da Lei 8.137/1990, no tocante às condutas descritas e tipificadas como delitos fiscais. Com o objetivo de enriquecer ainda mais o presente trabalho foram acrescentados os seguintes objetivos específicos: (1) Apresentar o contexto histórico que cerca os crimes contra a ordem tributária; (2) Elucidar os crimes tributários elencados na Lei 8.137/1990; (3) Analisar a jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores acerca dos crimes tributários.

A presente pesquisa analisará todos os conceitos, interpretações doutrinárias e entendimentos jurisprudenciais coletados e apresentados no presente estudo provenientes das seguintes fontes bibliográficas: livros, artigos publicados, teses de dissertação, leis pátrias em vigor, jurisprudências colacionadas dos sites informativos do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF).

CAPÍTULO 1 – HISTÓRICO

1.1 BREVE CONTEXTUALIZAÇÃO

O Direito financeiro no Brasil passou a ser regulamentado somente no ano de 1964, com a edição da Lei 4.320, e, mesmo que houvesse qualquer debate sobre assuntos ligados a atividade financeira no meio legislativo e acadêmico, as questões relacionadas com a arrecadação e divisão de rendas eram retratadas de forma tímida pela legislação pátria. Somente, após, a edição da Constituição Federal de 1824, é que o assunto passou a ser suscitado, e ano após ano foi ganhando força até que passou a ser regulamentado de forma expressa.

Por sua vez, a Constituição Federal de 1824 tinha muita influência da Corte Imperial Portuguesa, e por isso, somente o Imperador poderia deliberar sobre a criação de impostos. Somente nos anos entre 1833 e 1834, com a edição de uma lei orçamentária as províncias passaram a gerar receitas totalmente desvinculadas do Governo Imperial. Tal providência, quando aliada a falta de detalhamento do sistema de arrecadação de tributos foi responsável por dar início a sobreposição de competência de arrecadação de tributos que perdurou até a edição da Emenda Constitucional nº 18 no ano de 1965. Este cenário, acabou por eliminar do nosso ordenamento a competência concorrente estabelecida entre os Estados e a União.¹

Após, longos anos de transformações, o discurso sobre a competência no estabelecimento da arrecadação de tributos foi amenizado em face de a Constituição Federal vir disciplinando as formas em que os Estados podem obter receitas. Essa distribuição teve como escopo assegurar maior autonomia da União frente aos Estados e Municípios, diante de tal cenário, foi possível perceber que não existia também, separação de competência entre o direito financeiro e tributário.²

¹ BITENCOURT, César Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

² SCHOERPF, Patrícia. **Crimes contra a ordem tributária: aspectos constitucionais, tributários e penais**. Curitiba: Juruá, 2007.

Diante do advento da Lei 4.320/64, o direito financeiro teve seu objeto delimitado por lei, e isso ocorreu, em face do estabelecimento das normas gerais que visavam delimitar as suas disciplinas. Porém, tal regulamentação foi omissa com relação ao exercício tributário, e tendo em vista o conceito de tributo adotado foi possível perceber que este conceito era amplo demais, pois, as fontes de receitas eram compostas por taxas, impostos e contribuições de melhoria. Somente em 1982, com a edição do Decreto 1.939, a Lei 4.320/64, foi alterada substancialmente, mas, a forma de gerações de receitas permaneceu a mesma.³

Os crimes financeiros tinham pouco alcance na relação estabelecida entre contribuintes e Fisco. Em nosso Código Tributário data de 1966, a relação entre o direito financeiro e o tributário era tênue. Antes mesmo da aprovação do Código Tributário foi promulgada a EC 18, visando promover alterações no sistema tributário, especialmente no tocante a sobreposição de competência, e aqui foi possível observar a aplicação do princípio da legalidade.

Neste cenário, com a promulgação do Código Tributário (Lei 5.172/66), é possível afirmar que a sua origem está associada com as atividades financeiras desenvolvidas pelo Estado, e como havia grande necessidade da Federação prover recursos para os entes Federativos, os tributos passaram a integrar as regras estabelecidas pelo Código Tributário. Assim, através do conceito de tributário é possível perceber que a receita é parte fundamental da prática da atividade financeira realizada pelo Estado, cujo escopo é manter a atuação da Administração Pública.⁴

Com a ruptura estabelecida entre direito tributário e financeiro, iniciou-se um movimento doutrinário voltado a especialização de algumas questões relacionadas com o estudo do “fato imponible”, e por isso, foi necessário estabelecer previsão normativa que culminou no estabelecimento da incidência tributária. Em 1988, com a promulgação da CF, o sistema tributário foi constituído de forma especializada, e com isso, a competência tributária foi distribuída tendo como base alguns princípios normativos. Entretanto, a doutrina seguiu com a separação dos conceitos de tributação e finanças, já que diante da classificação apresentada pela CF, existia uma nova forma de distribuição de rendas, porém, para eles essa geração de rendas era pertencente ao direito financeiro e não ao direito tributário.⁵

³ PISCITELLI, Thatiane. **Direito financeiro**. 6º Ed. São Paulo: Método, 2018, p. 20.

⁴ MARCÃO, Renato. **Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Relações de Consumo**. 2º Ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4º Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

Cabe lembrar, que a CF foi responsável por detalhar de forma minuciosa o tema orçamento público, e diante da sua importância para os entes Federativos, foram estabelecidas regras relacionadas com os limites gastos, e assim, pode-se afirmar que a Lei 4.320/64, foi devidamente recepcionada através de Lei Complementar. A referida incursão história tem como escopo ilustrar a importância das finanças públicas no contexto da atividade desenvolvida pelo Estado.⁶

Desde o surgimento do Império, existiram alguns conflitos relacionados com a titularidade para gerar receitas, e tendo em vista a importância da arrecadação de tributos, a receita tributária foi estabelecida para prover os cofres públicos de receitas que serão utilizadas para movimentar a máquina Estatal, ou seja, o ente tributante tem competência para onerar um fato econômico a medida em que ele onera o contribuinte.

1.2 DIFERENÇAS ENTRE DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

O Direito surge desde os primórdios com o intuito maior de balancear as relações, solucionar conflitos e nivelar as desigualdades nas relações sociais. É de notório conhecimento que a ciência do Direito é classicamente subdivida em privado e público. No primeiro predomina o interesse das partes envolvidas, havendo aqui o respeito a livre manifestação de vontade, a liberdade contratual e igualdade entre as partes, podendo abrir mão de direitos em prol do outro, a exceção dos direitos indisponíveis. Já o direito público diferentemente está atento ao bem comum, onde o interesse público prevalece sob o privado.

Neste contexto, é importante lembrar que o Direito deve ser visto como único, havendo clara comunicação entre todos os ramos deste. De outro norte, para uma melhor e profunda compreensão se faz necessária uma divisão doutrinária apenas com intuito de melhor aprendizado, razão pela qual estudamos estes ramos de

⁶ KALACHE, Maurício. **Crimes tributários. uma análise da estrutura do tipo penal nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137, de 27.12.1990.** Curitiba: Juruá. 2006.

maneira isolada, mas sempre correlacionado com as normas dos demais ramos do Direito.⁷

Pode-se então conceituar o Direito Tributário como o “ramo do direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder”.⁸

Faz-se necessário em razão de muitas vezes serem confundidos, distinguir os termos: “Direito Tributário”, “Direito Financeiro” e “Ciência das Finanças”. Essa distinção nos leva a uma melhor diferenciação acerca destas nomenclaturas. As duas primeiras são consideradas componentes do rol das disciplinas jurídicas, todavia, apesar da Ciência das Finanças não ser uma disciplina especificamente jurídica, ela auxilia e se faz de muita relevância para a compreensão de outras matérias.⁹

Já o Direito Financeiro pode ser conceituado como sendo “o ramo do Direito que tem como escopo estudar as relações financeiras praticadas pelo estado oriundas de sua atividade estabelecida frente ao particular”.¹⁰

O Direito Financeiro é responsável por toda a atividade financeira do Estado, cabendo a ele tudo que envolva as finanças, inclusive a tributação que devido a sua importância se fez necessário um desmembramento para o que hoje conhecemos como o Direito Tributário. Passou o Direito Financeiro a regular as demais atividades financeiras do Estado, como as receitas não tributárias, o orçamento, o crédito público e a despesa pública.¹¹

O Direito Tributário e o Direito Financeiro têm estreita ligação em face da atividade realizada pelo Estado, cumpre destacar que este último ramo do Direito estuda o desenvolvimento da atividade realizada pelo Estado como um todo, inclusive com temas relacionados ao Direito Tributário. Já este por sua vez, cumpre o papel de regulamentar parte da atividade desenvolvida pelo Estado, ou seja, o Direito Tributário está incumbido de regulamentar a arrecadação de tributos com a

⁷ CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal: Legislação Penal Especial**. Vol. 4. 12º Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4º Ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 44.

⁹ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 16º Ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

¹⁰ PISCITELLI, Thatiane. **Direito financeiro**. 6º Ed. São Paulo: Método, 2018, p. 19.

¹¹ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26º Ed. São Paulo: Atlas, 2017.

sua conseqüente fiscalização, enquanto, que o Direito Financeiro irá regulamentar as relações financeiras que envolvam dinheiro.¹²

Em suma, o Direito Financeiro busca verificar quais as melhores forma do Estado utilizar os recursos arrecadados, e o Direito Tributário busca regulamentar os meios de arrecadação. A priori, é mais fácil realizar o estudo das matérias de modo que ambas se complementem de forma harmônica, tendo em vista a forma em que elas são retratadas por Lei, e, nesse contexto, não podemos nos esquecer que no passado elas eram estudadas dentro da mesma disciplina. Cabe lembrar, que tanto o Código Tributário quanto o Código Penal e as demais normas componentes da estrutura do sistema brasileiro buscam reprimir a ocorrência das infrações fiscais.

Pode-se considerar, por fim, que, antes de se compreender a distinção entre direito financeiro e o direito tributário, faz-se saber prudente elucidar o primeiro tópico. O direito financeiro não é, senão, um ramo do Direito que investiga e regulamenta as atuações financeiras do Governo, isto é, do Brasil. Esta divisão do Direito regulariza, por meios legais, não somente o destino da arrecadação do tesouro público, todavia também regimenta todo o sistema financeiro do país, envolvendo todos os aspectos possíveis, desde a alta administração pública, até a privada. O Direito Tributário, por sua vez, é uma subdivisão do Direito Financeiro; em linhas mais simplórias de explanação, a legislação tributária visa preconizar regras para arrecadação de impostos, de forma a originar patrimônio ao Estado, para que este possa prover (devolver) aos cidadãos serviços públicos gratuitos.

1.3 ATIVIDADE FINANCEIRA PRATICADA PELO ESTADO

Dentro do exercício realizado pelo Estado através da competência tributária, os direitos positivados em lei, têm como escopo proteger as relações financeiras de modo a permitir que estas instituições possam exercer a sua finalidade arrecadatória. Por isso, toda atividade realizada que visa de alguma forma obter receita para os cofres públicos se dá pela tributação.

¹² BITENCOURT, Cézár Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

Dessa forma, quem deixa de pagar um tributo, ou paga um valor menor que o devido, ao final está auferindo para si uma vantagem com o descumprimento das obrigações tributárias através da sonegação fiscal, e, tal ato está em total desconformidade com nosso ordenamento pátrio. A necessidade de uma racionalização do exercício do poder punitivo se deu com a formação do Estado moderno, uma vez que tanto a centralização quanto a organização do poder político, de natureza coercitiva, exigiam a criminalização de algumas condutas, bem como a aplicação de determinadas penas tendo em vista que seria vantajoso para o Estado exercer certo controle de prevenção sobre seus membros.¹³

Por isso, não poderia o legislador pátrio permanecer inerte diante de práticas tão danosas ao erário, pois não havendo arrecadação de tributos, cessa a fonte de recursos da Administração, que deixa de ter numerário para fazer frente às despesas públicas e se vê obrigada a compensar as evasões fiscais com a majoração da carga tributária e a privação de serviços públicos à coletividade mais carente. Daí a importância de um estudo mais aprofundado da Lei. 8.137/1990.

Considerando que os crimes tributários capitulados na Lei 8.137/90 são todos de dano, ou seja, é necessária a existência de uma lesão aos cofres públicos para que o delito se configure, e que o resultado tenha sido perseguido pelo agente (dolo específico), pode-se afirmar que a subjetividade impera na determinação da infração penal.¹⁴

Entretanto, diante de um sistema de justiça criminal eficaz não depende apenas de quantitativo, mas de qualidade na forma da prestação dos serviços, para que o Estado possa chegar numa fórmula ponderada que traga uma maior redução dos índices de criminalidade com o mínimo de dano social possível. O estudo do Direito Penal Econômico demanda uma análise, mesmo que breve, dos processos históricos que sucederam a superação do liberalismo, predominante até o início do século XX, colocando em xeque qualquer ascensão da representação intervencionista dos Estados-Nações. A opção pelo modelo dirigista de Estado trouxe como reflexo o incremento da resposta criminal, caracterizado pelo expansionismo penal, fenômeno que surge do abuso na utilização de instrumentos

¹³ QUEIROZ, Paulo. **Funções do Direito Penal: legitimação versus deslegitimação do sistema penal**. 2º Ed. São Paulo: RT, 2005, p. 40.

¹⁴ CORRÊA, Antônio. **Dos Crimes Contra a Ordem Tributária**. 12º Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

repressivos criminais como política de segurança pública e de justiça penal, levando ao cerceamento das garantias individuais.¹⁵

O início do século XX marca o declínio da doutrina liberal-individualista. A partir daí qualquer menção ao excesso de liberdade era visto através de consequências econômicas indesejáveis, decorrentes da incapacidade do mercado em gerir e prevenir, de forma autônoma, a concentração capitalista, fonte de problemas como o desemprego, inflação, redução do consumo, do crédito e da renda.

Em contrapartida, era difundida a ideia de harmonia entre interesses privados e/ou gerais, e tal ato provocou movimentos sócio-políticos de repulsa às conclusões liberais ligadas ao socialismo e o intervencionismo. Pressupondo que eventual regulamentação da economia fosse contraposta ao liberalismo, tal intervenção não poderia ocorrer sem sacrificar o princípio da livre-iniciativa e mantendo o direito à propriedade privada.¹⁶

A proposta de regulação estatal da economia recebera impulso partir da elevação da ordem econômica ao status de interesse merecedor de assento constitucional, a partir das Constituições do México de 1917 e da República de Weimar, em 1919. A partir de então significativas mudanças nas estratégias políticas de relacionamento entre Estado e economia puderam ser percebidas, o que ocasionou o recurso a instrumentos jurídicos. A fragilização da economia dos principais países serviu como fonte para normas jurídicas voltadas à tutela da ordem econômica, gerando demanda pelo dirigismo estatal nesta seara.¹⁷

Portanto, a infração tributária não pode ser confundida com um crime tributário, porém, o crime fiscal quando tiver presente uma presunção fática será necessário verificar se houve ou não o pagamento do tributo, a fim determinar se a conduta é ou não uma infração de tributária. Por isso, quando o fato gerador estiver configurado, na esfera do Direito Penal Tributário, é necessário analisar os requisitos para configuração da tipicidade formal.

¹⁵ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26º Ed. São Paulo: Atlas, 2017.

¹⁶ SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito Penal Econômico: fundamentos, limites e alternativas**. São Paulo, Quartier Latin, 2012.

¹⁷ SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Direito penal econômico: parte geral**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CAPÍTULO 2 – DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

2.1 NOÇÕES GERAIS E CONCEITO

Os crimes tributários afetam os cofres públicos, e, conseqüentemente, essa lesão ofende a toda coletividade, uma vez que a sonegação do tributo tira do Estado um valor que poderia ser utilizado em prol da sociedade. Por tal razão, as condutas tipificadas como crimes pela Lei dos Crimes Tributários tiveram como escopo coibir a prática da sonegação dos tributos, e por isso, a imposição da sanção penal a tais crimes visa o recebimento do valor devido e que não foi pago. Cabe lembrar, que nem todo crime financeiro está tipificado como crime pelo Código Penal, em face de o dolo não estar presente em todas as ações criminosas.

Nosso ordenamento pátrio trata do ilícito tributário no Código Penal, especificamente nos artigos 168-A, 334 E 337-A. Já em leis esparsas é possível encontrar a tipificação para os crimes de sonegação fiscal (Lei 8.137/90). Diante da posição adotada pelo nosso legislador pátrio restou evidente que o crime tributário não pode sobre nenhuma hipótese ser confundido com inadimplemento do dever de pagar o tributo.¹⁸

Para a ocorrência do crime tributário é necessário que a ofensa esteja materialmente descrita como sendo criminosa, ou seja, o Direito Tributário não aceita que o fato seja meramente uma infração para que ela seja punida. Por sua vez, o Direito Penal atua na proteção dos bens jurídicos tutelados pela lei, e para a ocorrência da criminalização é necessária a ocorrência de requisitos formais e materiais. Assim, quando uma conduta não estiver tipificada pela lei visando proteger um bem jurídico tributário, tal conduta não exige a deflagração do Estado em punir o infrator.¹⁹

Diante deste cenário, é necessário considerar que apesar de a antijuridicidade ser comum a mais de um ramo do Direito, a sua interpretação num delito tributário exige a verificação conjunta com alguns princípios e regras de imputação, a fim de

¹⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8º Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

¹⁹ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

verificar a responsabilidade do agente, e conseqüentemente, estabelecer a culpabilidade que é considerada um pressuposto de aplicação da sanção. Por sua vez, o direito tributário possui um desenvolvimento especialmente problemático, condicionado pela ligação entre duas ordens (tributária e penal) que confluem em sua formação, muito sensíveis a fatores como a política econômica, tributária e criminal. Nesse espaço de complexidade, não se pode olvidar que o crime é o gênero, enquanto o crime contra a ordem tributária é a espécie.²⁰

Neste cenário, dois sentidos podem ser destacados para fundamentar a necessidade de diferenciação enunciada. Primeiramente, o delito tributário deve significar, materialmente, uma ofensa a um determinado bem jurídico, não somente uma infração à legislação tributária, ou seja, inviável a criminalização de condutas que constituem mera infração de dever. Além disso, a persecução do crime (do qual o delito tributário é espécie), obviamente deve atender a regras de imputação específicas, essencialmente penais.²¹

No mesmo sentido,

Aliás, a história nos mostra as conseqüências de se atribuir a mera infração de dever aos atos passíveis de responsabilização na esfera criminal, tal qual como ocorreu na Alemanha Nacional-socialista, em que a ideia de violação de dever e obediência ao Estado acabou por direcionar o Direito Penal para os conceitos de fidelidade e obediência. Daí advém a necessidade de impor limites ao Estado no exercício do direito de punir.²²

Por isso, a responsabilidade penal não pode ser objetiva, conforme ocorre com a responsabilidade da pessoa jurídica na área tributária, de forma que não é todo ilícito fiscal tributário que pode ser considerado crime, pois a responsabilidade somente se aplica de forma subjetiva. Nesse aspecto que se faz necessária a advertência de que os delitos tributários são punidos somente na modalidade dolosa, pois não existe, na legislação penal tributária, a previsão de modalidade culposa para os delitos previstos.

Desta feita, admite-se que o legislador formule regras especiais aplicáveis à espécie, mas tais regras não podem, de nenhuma maneira, contrariar aquelas que a Constituição estabelece como garantias do acusado. Por isso, que se torna

²⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8º Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

²¹ BITENCOURT, Cezar Roberto; BREDI, Juliano. **Crimes contra o sistema financeiro nacional e contra o mercado de capitais**. 3º Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

²² PRADO, Luiz Régis. **Direito penal econômico**. 6º Ed. São Paulo: Editora RT, 2014.

importante a diferenciação, ainda que breve, do modelo de responsabilidade tributária (por infrações) ao de responsabilidade penal, especialmente com o intuito de demonstrar a amplitude do modelo adotado pela legislação tributária, e a evidente impossibilidade da adoção de tais elementos pelo processo penal. Com esse objetivo, cumpre observar o que dispõe o artigo 136 do Código Tributário Nacional.²³

Importante destacar que quando se refere a atos societários, cadastros e fichas de inscrição do sujeito passivo da obrigação tributária, arquivados nas repartições fazendárias, apenas mencionam os sócios da pessoa jurídica. Contudo, é necessário que se demonstre um liame subjetivo entre o sujeito e o fato supostamente delituoso, devendo ficar demonstrada a participação do dirigente da empresa para que a sonegação se concretize, não bastando, para tanto, a mera infringência da lei tributária.²⁴

Entretanto, o grande problema que se coloca é que a constatação do dolo do delito tributário é, por vezes, indevidamente presumida, mediante uma equivocada comparação com a realização da infração tributária. Tal raciocínio acaba conduzindo à sensação de que a mera infração do dever extrapenal pudesse ser vista como constitutiva do delito, mas o dolo necessário aos crimes contra a ordem tributária é caracterizado pelo propósito de fraudar a Fazenda Pública.²⁵

Em razão disso, diante da inarredável aproximação entre a exigibilidade do crédito tributário e a pretensão punitiva estatal na esfera criminal, concorda-se que a não realização do pagamento, mas, também as outras causas de extinção do crédito tributário podem ser vistas como passíveis de extinção da punibilidade do crime tributário.²⁶

Portanto, o prévio exaurimento da via administrativa é condição objetiva de punibilidade, sendo vedada a instauração de inquérito policial e a instauração da pretensão acusatória antes do término da discussão administrativa. Assim, não se pode esquecer que para o oferecimento da denúncia por parte do Ministério Público é necessária a observância à condição objetiva de punibilidade, ou seja, a constituição definitiva do crédito tributário.

²³ ASSIS, Renato Aguiar. **Crimes contra a Ordem Tributária**. Salvador: Instituto dos Auditores Fiscais do Estado da Bahia-IAF, 2008. Disponível em <http://www.iaf.org.br/crimes-contra-a-ordem-tributaria/>. Acesso em novembro de 2019.

²⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8º Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4º Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

²⁶ IDEM.

2.2 DOS CRIMES EM ESPÉCIE

Os crimes contra o sistema financeiro nacional acabam se relacionando com a proteção jurídico-penal da política monetária, que é afetada em casos de abusos e fraudes no sistema bancário, creditício e de capitais. Por sua vez, a Lei 8.137/1990, traz logo nos seus primeiros artigos os crimes relacionados ao Sistema Financeiro.

A conceituação de instituição financeira perpassa pela ideia de que seria aquela que opera com valores de natureza monetária, entre elas incluindo compra, venda, câmbio e mercado de capitais, sendo sua característica essencial a função intermediadora financeira, englobando as atividades de recebimento, transformação e repartição de disponibilidades financeiras. Em outras palavras, é a gestão profissional, mediante oferta pública, de ativos financeiros que pertençam a terceiras pessoas.²⁷

O bem jurídico no diploma legal abordado pelo Sistema Financeiro é a própria prática monetária ou bancária. Se a pedra angular das atividades das instituições financeiras pode ser vista como a gestão profissional, mediante oferta pública, de ativos financeiros de propriedade de terceiros, por consequência, esses ativos constituem no bem-jurídico final, objeto de tutela pelo Direito Penal.²⁸

Mas, quando se procura delimitar o que se possa denominar como fraudulenta há uma gama de problemas, especialmente em razão da abertura do tipo penal previsto no artigo ora abordado. Em artigo especificamente dedicado ao tema, o legislador teria se equivocado na elaboração do tipo, dotado de demasiada abertura e amplitude, trazendo problemas aos princípios da legalidade e segurança jurídica.²⁹

De forma equivocada o legislador quis salientar que, por exemplo, não haveria um critério científico que abstrata ou concretamente possa distinguir, com segurança, a fraude civil da fraude penal, podendo ocorrer apenas pelo grau de intensidade, tendo em vista que na fraude civil o objetivo seria o lucro do próprio

²⁷ NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis penais e processuais penais comentadas**. Vol. 2. 8º Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4º Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

²⁹ ANDREUCCI, Ricardo Antônio. **Legislação Penal Especial**. 9ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

negócio, enquanto que para o Direito Penal estaria sendo coibida uma espécie de lucro ilícito.³⁰

Os crimes contra a ordem tributária estão elencados na Lei 8.137/1990, respectivamente nos artigos 1º, 2º e 3º, e com verbos tipificadores precisos, de forma a não deixar dúvidas acerca das condutas a serem penalizadas. Assim, a sistemática adotada pela lei foi a de apresentar em incisos as condutas que devem ser associadas ao *caput* para que se tenha configurado o delito de sonegação fiscal. Observa-se que a Lei não conceitua a sonegação fiscal, mas elenca taxativamente no dispositivo legal os modos pelos quais ela ocorre.

Assim, a sonegação fiscal se dá mediante a prática de duas ações nucleares típicas, quais sejam suprimir (deixar de pagar) ou reduzir (pagar quantia menor do que a devida) o tributo. Isto é, o agente logra a redução ou supressão do tributo mediante as várias condutas fraudulentárias elencadas nos incisos, as quais acarretam prejuízo à Fazenda Pública.³¹

O sujeito ativo é o contribuinte direto, o substituto tributário (por exemplo, o empregador que retém o imposto de renda na fonte), o responsável tributário (por exemplo, o sucessor no pagamento do tributo), o terceiro responsável (previsto no artigo 134 do CTN) e até um terceiro estranho à relação tributária, se agir em concurso de pessoas com o contribuinte.³²

Os sujeitos passivos são a sociedade (sujeito primário de todo crime tributário) e o Estado (sujeito secundário), como titular e zelador do interesse que a arrecadação ocorra da maneira correta, e as pessoas de direito público que são por ela responsáveis por ela (União, Estados, Distrito Federal, Municípios). Eventualmente, também pode ser a vítima do crime o próprio contribuinte (por exemplo, quando o empregador retém o imposto na fonte e não repassa à autoridade fazendária) ou um particular diretamente prejudicado.³³

Pela redação do *caput*, do artigo 1º da Lei 8.137, é possível perceber que os verbos estabelecidos pelo legislador procuraram descrever mais de uma ação, além das já descritas nos incisos I a V, com isso o crime de sonegação só restará configurado com a ocorrência do resultado. Este é um crime material e exige a

³⁰ BITENCOURT, Cezar Roberto; BREDA, Juliano. **Crimes contra o sistema financeiro nacional e contra o mercado de capitais**. 3º Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

³¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8º Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

³² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª Ed. Malheiros, 2015.

³³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 7º Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

ocorrência do resultado para sua materialização. Entretanto, o parágrafo único do artigo 1º, é responsável por suscitar a equiparação da conduta descrita em sua redação com a do inciso V, e para isso dá-se o nome de equiparação atípica. No parágrafo único do artigo 1º não existe conduta criminosa, apenas o fato do não atendimento a autoridade, ato este que implica em redução do pagamento, e por isso, se pode alegar a ocorrência de crime autônomo.³⁴

A lei refere-se a documento ou livro exigido pela lei fiscal, que é uma norma penal em branco, cujo conteúdo deverá ser complementado por outras normas legais ou regulamentares para alcançar sua definição (para a ciência de quais são os livros e documentos mencionados). Entretanto, o tipo penal dispõe que o documento ou livro seja exigido pela lei fiscal, isto é, de natureza tributária. Trata-se de modalidade do crime de falsidade material, constante no Diploma Penal, em seus artigos 297 e 298. A contrafação pode ser total, hipótese em que o documento é criado por completo, ou parcial, hipótese em que há apenas acréscimos ao documento. Na hipótese de alterar o documento, este é verdadeiro e o agente modifica o seu conteúdo.³⁵

Por sua vez, o parágrafo 2º da Lei 8.137, estabelece em seu inciso II que é configurado crime quando o contribuinte no prazo determinado deixar de recolher o valor devido a título de contribuição social ou que passa como sujeito passivo da obrigação de recolher o valor e não o faz.

O referido artigo unificou duas expressões no mesmo tipo penal, quais sejam cobrar ou descontar, sendo que está última ocorre na premissa da ocorrência de indébito tributário, conduta está tipificada por lei como crime. O delito em tela é omissivo, e por isso, o ato de deixar de recolher na data estipulada gera a sua consumação, assim, o sujeito passivo deixa de cobrar a obrigação principal. A lei é devidamente clara e o contribuinte na figura de sujeito passivo deixa de cumprir com a obrigação de cobrar o valor. Assim, o inciso II, do artigo 2º da Lei 8.137, acaba por descrever o crime de evasão tributária pela inadimplência do recolhimento do tributo devido por agente tributário, a esse fato dá-se o nome de apropriação indébita

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4º Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

³⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8º Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

tributária. Esse nome técnico surgiu da designação da Lei pela regulamentação de fato ocorrido na tentativa de fraudar os cofres públicos.³⁶

Por assim ser, caso a exigência advenha de lei outra, como, por exemplo, de leis comerciais, não haverá a configuração do tipo penal descrito, podendo configurar outro delito (por exemplo, o descrito no artigo 2º, I da Lei 8.137/90), pois, aqui a lei pretende que as operações geradoras da obrigação tributária sejam devidamente escrituradas, como forma de possibilitar a correta apuração e arrecadação do tributo, evitando a ocorrência de eventual sonegação fiscal.³⁷

Entretanto, ao contrário do artigo 1º, o artigo 2º não exige a ocorrência de supressão ou redução do tributo, limitando-se a enumerar, nos cinco incisos, as condutas que descreve como crimes, os quais sendo formais, consumam-se com a mera realização do comportamento descrito, independentemente da ocorrência do resultado naturalístico, qual seja, a supressão ou redução do tributo (este é possível, mas não exigível).

O artigo 3º da Lei 8.137/1990, trata dos chamados crimes funcionais especiais e encontra-se na Seção II da Lei, na qual se incluem os crimes cometidos por agentes públicos contra a esfera tributária. São condutas típicas que, anteriormente à Lei 8.137/1990, eram enquadrados no Código Penal, tais como extravio, sonegação ou inutilização de livro ou documento (artigo 314), concussão (artigo 316), corrupção passiva (artigo 317) e advocacia administrativa (artigo 321). Ainda, no tipo penal descrito no artigo 3º da Lei 8.137/90 não incide a causa especial de aumento de pena prevista no artigo 12, II, da Lei, uma vez que a condição de funcionário público é elementar do tipo e, caso se configurasse também tal circunstância, haveria odioso *bis in idem*.³⁸

As penas cominadas no artigo 3º da Lei 8.137/90 são de reclusão de 3 a 8 anos e multa nos casos dos incisos I e II, e de 1 a 4 anos e multa, no caso do inciso III; ainda, consoante reza o artigo 92, I, “a”, do Código Penal, a condenação por tais crimes tem como efeito automático da sentença a perda do cargo, restando configurado o abuso de poder por violação de dever para com a Administração Pública. Por ser crime funcional, somente pode ser praticado por funcionário público

³⁶ GONÇALVES, Victor Rios; BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Legislação penal especial esquematizado**. 2º Ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

³⁷ BITENCOURT, César Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

³⁸ MARCÃO, Renato. **Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Relações de Consumo**. 2º Ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

(crime próprio), no exercício da função ou em razão dela, ainda que antes de assumi-la (como por exemplo, os agentes fazendários ou os funcionários que atuam em processo fiscal ou criminal).³⁹

Consoante a redação do artigo 3º, incisos I, II e III, constituem crimes funcionais. No inciso I, da Lei 8.137/1990, três são os verbos nucleares: a) “extraviar”: significa desviar, dar destino diverso do devido; b) “sonegar”: consiste na ocultação intencional ou fraudulenta do objeto material; e c) “inutilizar”: significa tornar imprestável, inútil para o fim a que se destina, ainda que não ocorra a destruição completa do livro, processo fiscal ou documento. Assim, caso seja um particular ou não tenha o dever de guarda, poderá o ato configurar outro crime (extravio, sonegação ou inutilização de livro ou documento que está elencado no artigo 314 do Código Penal. O agente deve ter ciência de que tem a guarda do livro, processo fiscal ou documento, não sendo possível a punição a título de culpa, tendo em vista a falta de previsão expressa nesse sentido. Trata-se de crime material, pois o tipo é claro ao exigir que qualquer uma das condutas se realizem através do pagamento indevido do tributo, e neste caso a tentativa é possível nos casos em que a conduta não cause danos ao erário.⁴⁰

Já o inciso II, do artigo 3º, da Lei 8.137/90, é um tipo especial com relação ao estabelecimento da tipificação dos crimes elencados nos 316 e 317 do CP, quais sejam, concussão e corrupção passiva, visto que as ações nucleares são praticadas com o intuito de cobrar um tributo devido. O tipo penal menciona que a exigência, solicitação ou recebimento da vantagem pode ser feita direta ou indiretamente, isto é, por interposta pessoa, e que pode ser formulada pelo funcionário público ainda que fora da função, mas sempre em razão dela. Também, o tipo penal exige a finalidade especial de frustrar total ou parcialmente o pagamento do tributo e contém um elemento normativo: a vantagem deve ser indevida, ou seja, não autorizada legalmente, pois ausente esse requisito, o fato é atípico. Apesar de tratar-se de crime próprio, admite o concurso de particulares consoante a regra estabelecida no artigo 30 do CP, que permite a comunicação quando o caráter pessoal do agente for uma elementar do tipo. É crime formal, ou seja, a consumação se realiza com a mera exigência (ou solicitação), para obtenção da vantagem indevida, aqui,

³⁹ SCHOERPF, Patrícia. **Crimes contra a ordem tributária: aspectos constitucionais, tributários e penais**. Curitiba: Juruá, 2007.

⁴⁰ CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal: Legislação Penal Especial**. Vol. 4. 12º Ed. São Paulo: Saraiva. 2017.

configura mero exaurimento do crime) ou através do recebimento. O crime em tela não admite a tentativa.⁴¹

Por fim, o inciso III, do artigo 3º, da Lei 8.137/90, se trata de uma modalidade especial de advocacia administrativa tipificada pelo Código Penal, em seu artigo 321, que incide especificamente sobre a Administração Fazendária. Trata-se de crime próprio, sendo admissível a coautoria ou a participação de particulares, na medida em que a condição de funcionário é elementar do tipo, nos termos artigo 30 do CP. A consumação ocorre no exato momento que o funcionário apresenta a sua pretensão perante o órgão fazendário, independentemente de o interesse patrocinado ser legítimo ou ilegítimo, pois ilegal é o fato de o funcionário público defender o particular. A tentativa é inadmissível.⁴²

Portanto, o objeto material descrito no artigo 3º da Lei 8.137/90 é o livro oficial, processo ou qualquer outro tipo de documento que se encontra sobre a posse do funcionário da fazenda pública; já o objetivo jurídico se dá com a arrecadação do valor do tributo pelo Estado e a forma como a Administração Pública deve agir em face da conduta irregular do seu funcionário.

2.3 ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS

O surgimento dos crimes materiais na seara tributária surgiu da prática do contribuinte em se desviar do dever de arcar com suas obrigações tributárias perante o órgão competente para arrecadar tal valor. Frente a situação agressiva praticada contra a ordem tributária, o Estado se viu compelido a adotar medidas de proteção para reverter tal cenário, pois, a arrecadação promovida pelo Estado tem como escopo manter a sua estrutura em prol da sociedade.

Diante do fato de o Estado buscar proteger o erário público, e com isso, evitar que seu patrimônio seja dilapidado em face da atitude negativo do contribuinte em se esquivar das suas obrigações, criou-se um conjunto de normas visando reprimir a conduta negativa do contribuinte. Dentro do ordenamento jurídico pátrio existem

⁴¹ BITENCOURT, Cézar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

⁴² CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal: Legislação Penal Especial**. Vol. 4. 12º Ed. São Paulo: Saraiva. 2017.

vários princípios e normas que buscam regulamentar a atividade tributária realizada pelo Estado, e tais diretrizes foram assim estabelecidas com o objetivo de proteger o patrimônio Estatal, e evitar ações abusivas por parte do Estado.

As alterações legislativas promovidas ao longo dos anos no âmbito da ordem tributária são importantes para coibir a fraude contra o Poder Público. Com a edição da Lei 8.137/1990, foi instituída a lei contra os crimes tributários, e a partir daí todos os atos praticados visando a prática da sonegação fiscal passaram a ser considerados como crimes. A referida lei trouxe em seu bojo a tipificação de 10 condutas consideradas crimes contra a ordem tributária.

Diante da evolução ocorrida na sociedade e da exaustiva carga tributária cobrada de nossos contribuintes, tornou-se necessária a regulamentação através de Lei para combater os crimes contra a ordem tributário, e através da Lei 8.137/90, restou estabelecido os meios coercitivos para os referidos crimes. Neste cenário, a ordem econômica suscitava preocupação com alguns fatos que careciam de intervenção por parte do Direito Penal, e a partir daí eles foram se constituindo em forma de criminalidade diferencia da criminalidade clássica, e na medida em que suas peculiaridades transcendem direitos individuais, passaram a tutelar bens jurídicos que ofendiam toda coletividade. Assim, é possível perceber que a ordem econômica era aquela destinada a garantir que a produção fosse equilibrada, e que a distribuição/circulação de recursos girasse entre grupos sociais, pode-se aqui vislumbrar a proteção com o bem jurídico supra individual.⁴³

Desse modo, a Lei 8.137/1990, é considerada um importante instrumento utilizado no combate aos ilícitos tributários, pois, proporcionou uma visão clara em face dos crimes tributários que foram tipificados de modo abrangente as condutas já existentes anteriormente.

Entretanto, o bem jurídico tutelado pela Lei 8.137/1990, é o cumprimento da obrigação tributária, tendo em vista que o valor arrecadado pelo Estado é importante para a manutenção da sua atividade. As condutas tipificadas como crime na referida lei compõem ações de criminalização de natureza tributária que ferem o patrimônio estatal.⁴⁴

Neste cenário, a edição da Lei 8.137/1990, representou grande avanço no combate aos crimes contra a ordem tributária, e a sua entrada em vigor em nada atrapalhou a regulamentação já realizada pela Lei 4.729/65, que pelo menos não

⁴³ BITENCOURT, Cézar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 21.

⁴⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 7º Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

fora revogada de modo expresso com a entrada em vigor da nova Lei. Alguns doutrinadores entendem que as duas leis coexistem pacificamente, e o fundamento reside na utilização de lei mais benigna para o contribuinte; e mesmo que a lei 8.137/90 tivesse revogado a lei 4.729/65, está última lei pode ser considerada um marco no combate aos crimes tributários.⁴⁵

A Lei 8.137/1990 se diferencia da Lei 4.729/65, ao prever penas com prisão de detenção e reclusão, ao passo que a lei mais antiga somente prevê pena de detenção. Outra diferença perceptível entre as duas leis é que a mais nova prevê penas com tempo de maior cumprimento, e consoante o artigo 2º, da LICC, lei posterior revoga a lei mais antiga quando seu texto o fizer de modo expresso ou quando elas forem incompatíveis entre si no tocante a material regulamentada.⁴⁶

Desse modo, é possível observar que a Lei 8.137/1990, abrangeu toda matéria disciplinada pela Lei 4.729/65, e por isso, pode-se afirmar que está lei foi revogada, e em face deste fato, a lei revogada somente pode ser aplicada nos casos que datem antes da sua entrada em vigor, e o fundamento para essa aplicação é o princípio da ultratividade da lei mais benigna. Toda evolução atingida ao longo dos anos teve como escopo regulamentar a prática ilícita atentatória contra o erário público.

⁴⁵ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26º Ed. São Paulo: Atlas, 2017.

⁴⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 7º Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

3 CAPÍTULO 3 – DO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL

3.1 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS

Os crimes delineados na Lei 8.137/90 são crimes contra a ordem tributária. A fraude ou sonegação fiscal consiste em utilizar procedimentos que violem diretamente a lei fiscal ou o regulamento fiscal. É flagrante e se caracteriza pela ação do contribuinte em se opor conscientemente à lei. Desta forma, sonegação é um ato voluntário, consciente, em que o contribuinte busca omitir-se de imposto devido.

Com a edição da Súmula Vinculante 24, o STF definiu que o tributo deve se constituir na seara administrativa para ser caracterizado como um ilícito penal nos termos da Lei 8.137/90. Assim, a sonegação, além de inadimplemento é uma forma de fraudar a lei fiscal, caracterizada por algum tipo de omissão de declaração, falsificação de documentos, uso indevido de material falso ou até mesmo o ato de simulação visando fraudar o fisco. Em todas estas condutas, o bem jurídico protegido é a ordem tributária, ou o interesse do Estado em arrecadar tributos. A sonegação é classificada como um crime comum, e a autoria do crime é conferida àquele que tem o domínio da conduta, independente de essa pessoa praticar ou não a conduta.⁴⁷

Por sua vez, o STJ através da Súmula 436 determina que a declaração realizada pelo contribuinte reconhecedora da dívida fiscal é suficiente para constituir o crédito tributário, e por isso, dispensa qualquer ato em face do Fisco para comprovar o débito do contribuinte. Na maioria dos casos, a sonegação fiscal é cometida por pessoas jurídicas, porém, não existe na lei uma penalização para este tipo de crime. Nestes casos, o crime é imputado à pessoa que exerce o efetivo comando da empresa, de acordo com a prova produzida nos autos. O contrato social ou o estatuto que indica o presidente, diretores e sócios, servem de prova para detectar quem está no comando da empresa. Estes documentos serão corroborados com outras provas para apurar quem foi o mentor do crime. A

⁴⁷ NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis penais e processuais penais comentadas**. Vol. 2. 8º Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

finalidade da sonegação fiscal é a redução ou supressão de imposto, contribuição social, mediante fraude.⁴⁸

Para ocorrência da sonegação é necessário a ocorrência de dois núcleos cumulativos, inseparáveis e necessariamente dependentes, sem os quais não se configura a espécie delituosa, legislativamente delineada: a existência de tributo a pagar, cuja supressão ou redução é o resultado, ou singelamente o fim colimado pelo agente; a prática dolosa de atos ou omissões específicos, fraudulentos e desonestos, que servem como instrumento à evasão parcial ou total do tributo devido; ou retenção-desconto prévio ou recebimento de tributo devido por terceiros, sem a transferência da importância à Fazenda Pública. Nenhum desses núcleos pode ser considerado isoladamente do outro, de modo que podemos chamá-los de notas ou características essenciais do conceito legal.⁴⁹

O STJ já firmou entendimento no sentido de que para a tipificação do crime inculcado no artigo 1º da Lei 8.137/90, que não é a ocorrência de nenhuma condição específica para a sua caracterização, basta somente que o contribuinte deixe de recolher o tributo devido. O principal fim da punição dada ao agente que comete o crime de supressão ou redução de contribuição social é o pagamento do valor devido.⁵⁰

Por isso, a Lei 8.137/90 foi editada para delinear, se não todos, mas a maioria e os mais comuns crimes tributários, dentre eles a corrupção, o crime mais praticados no Brasil.

3.2 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

A Lei 10.684/2003, introduziu nova disciplina geral, para os efeitos de pagamento e do parcelamento na esfera de punibilidade dos crimes tributários. Isto quer dizer que esta nova disciplina, a do artigo 9º da Lei n. 10.684/2003, se aplica, indistintamente, a todos os crimes tributários e a todas as formas de parcelamento,

⁴⁸ BITENCOURT, Cézar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

⁴⁹ PISCITELLI, Thatiane. **Direito financeiro**. 6º Ed. São Paulo: Método, 2018.

⁵⁰ NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis penais e processuais penais comentadas**. Vol. 2. 8º Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

qualquer que seja o programa ou o regime que, instituído pelo Estado, sob este ou aquele nome, no exercício de sua competência tributária, possibilite o pagamento parcelado do débito tributário.

Segundo a edição da Lei 10.648/2003, o entendimento firmado pelo STF é no sentido de que a extinção da punibilidade deve ser aplicada mesmo depois do recebimento da denúncia ou em qualquer momento do processo, ou seja, a Lei 10.684/2003, instituiu parcelamento especial em seu artigo 9º, e com isso passou a dispor acerca da suspensão da pretensão punitiva do Estado durante o período em que a pessoa jurídica que incorreu em crimes tributários estiver incluída no regime de parcelamento de débitos fiscais.⁵¹

Assim, esta Lei admitiu o pagamento do tributo a qualquer tempo, ou seja, não há qualquer limite temporal consubstanciado na expressão “antes do recebimento da denúncia”, como ocorria em leis anteriores (como por exemplo, a Lei 9.249/1995, em seu artigo 34, condicionava a extinção da punibilidade ao pagamento do tributo e acessórios antes do recebimento da denúncia; já a Lei 9.964/2000 repetiu a causa de extinção da punibilidade, possibilitando o parcelamento do débito tributário e a suspensão do processo e da prescrição penal, desde que anteriormente ao recebimento da denúncia), de forma que o pagamento realizado, inclusive em grau recursal, extingue a punibilidade do agente.⁵²

O entendimento de nossos Tribunais Superiores é no sentido de que a extinção do crime de sonegação se dá quando há o pagamento, a qualquer tempo, dos tributos devidos. Percebe-se que o estado não quer a punição do autor, porém, deseja receber os tributos que lhe são devidos. Há também dispositivos legais que defendam o parcelamento da dívida. Neste caso, se o agente firmar acordo com a Receita Federal, ou outro órgão competente, para parcelamento da dívida, não há por que o oferecimento da denúncia.⁵³

Pela lei quando o sujeito passivo da obrigação tributária deixa de cumprir a lei por desconhecê-la, ou por interpretá-la de forma incorreta, configura-se o erro de proibição, que pode ser escusável no Direito Penal, implicando na ausência de responsabilidade do agente. Assim, quando um dos pressupostos da culpabilidade

⁵¹ ANDREUCCI, Ricardo Antônio. **Legislação Penal Especial**. 9º Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

⁵² SCHOERPF, Patrícia. **Crimes contra a ordem tributária: aspectos constitucionais, tributários e penais**. Curitiba: Juruá, 2007.

⁵³ NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis penais e processuais penais comentadas**. Vol. 2. 8º Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

deixa de existir (a exigibilidade de conduta diversa) e o agente atua movido por uma situação anormal, na qual, dadas as circunstâncias do caso concreto, não poderia deixar de agir daquela maneira, configurar-se-á uma situação em que não se pode exigir outro comportamento do agente, pois nas tais circunstâncias não poderia ele resistir.

Por isso, a conduta de quem, sem fraude, adota interpretação da lei capaz de reduzir sua carga tributária, não se confunde com a conduta criminosa de quem suprime ou reduz um tributo. O próprio STF já decidiu no sentido de que, se o contribuinte presta informação precisa ao fisco, com todos os elementos de fato, levando ao conhecimento da autoridade administrativa todos os fatos efetivamente ocorridos, embora atribua a estes significado jurídico diverso daquele que a autoridade administrativa considera correto, não se pode cogitar de fraude, e em consequência, não se pode cogitar do crime de supressão ou redução do tributo.⁵⁴

Desta forma, à prática do fato deve ser acrescentada a consciência e a vontade de não pagar ou de pagar valor menor que o devido o tributo (dolo direto, presente nas condutas dos incisos I, II, III e V, do artigo 1º), ou a assunção do risco por parte do agente (dolo eventual, presente no inciso IV, do artigo 1º), com o fim especial de sonegar o tributo. Na medida em que a fraude ao fisco exige objetivamente a realização de determinados atos ou manobras enganosas, cuja finalidade é induzir em erro a administração tributária para alcançar a evasão do tributo devido, no todo ou em parte. E como os crimes contra a ordem tributária apenas podem ser praticados na forma dolosa, ou seja, mediante fraude, a presença de situação configuradora de erro de tipo no comportamento do agente afasta a tipicidade da conduta.

3.3 DEFINIÇÃO/CONTEXTUALIZAÇÃO DE CRIME TRIBUTÁRIO PENAL NO CONTEXTO BRASILEIRO

No Brasil, um processo tributário pode levar à instauração de um processo criminal para analisar os mesmos fatos que, além de caracterizar uma má conduta

⁵⁴ PISCITELLI, Thatiane. **Direito financeiro**. 6º Ed. São Paulo: Método, 2018.

administrativa, também podem incorrer em uma alegação de evasão fiscal. Nesse sentido, as autoridades fiscais da Receita Federal do Brasil devem comunicar ao Ministério Público Federal qualquer violação administrativa que, em teoria, também possa representar um crime. Essa comunicação é feita através da entrega de uma representação fiscal para fins criminais⁵⁵.

No entanto, tal ação criminal só pode ser entregue depois que uma decisão final for proferida em relação à criação de um crédito tributário na esfera administrativa. Ao receber esta comunicação, o Ministério Público Federal pode: (i) apresentar queixa contra os responsáveis pela evasão fiscal, se entender que possui todos os elementos necessários para tal; ou (ii) solicitar a apresentação de uma investigação policial para que a Autoridade Federal de Polícia possa examinar a materialidade dos supostos crimes e identificar o autor dos fatos informados.

No direito penal brasileiro, por regra, os únicos sujeitos ativos do crime são indivíduos que, de alguma forma, contribuíram para a prática de um crime, por meio de ação (conduta positiva) ou omissão (conduta negativa, nos casos em que o sujeito teve a poder e dever de impedir um resultado considerado ilícito)⁵⁶.

A responsabilidade criminal é subjetiva e pessoal e a participação do indivíduo na prática do crime - seja por intenção fraudulenta (regra geral, como no caso de um crime contra o sistema tributário) ou por culpa (somente nos casos em que a lei estabelece a opção de negligência com relação à irregularidade) - deve ser comprovada. No entanto, as autoridades públicas frequentemente e indevidamente tendem a considerar como suspeitos de cometer o crime os representantes da pessoa jurídica no momento dos fatos investigados, sem analisar tais requisitos.

A este respeito, vale também mencionar que a efetiva liquidação dos impostos reclamados pelo contribuinte, somada à respectiva multa e juros de mora, antes de uma acusação criminal formal feita pelo promotor, poderia eliminar qualquer possível implicações criminais relacionadas ao caso. As entidades comerciais não estão sujeitas a responsabilidade criminal. Aplica-se a indivíduos

⁵⁵ SIQUEIRA, Gustavo Silveira. Antropologia jurídica no Brasil: história do direito, movimentos sociais e direito. **Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI-Fortaleza-CE**, 2010.

⁵⁶ ARAÚJO, Maria Lírida Calou et al. A indução tributária como meio de construção de uma administração tributária eficiente. **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**, v. 12, n. 3, p. 816-836, 2017.

(responsabilidade individual e pessoal), dependendo da participação do indivíduo na prática do crime.

As reivindicações fiscais podem ser iniciadas pelo contribuinte ou pelas autoridades fiscais (este último caso geralmente envolve uma avaliação), e há dois níveis principais em que os contribuintes podem discutir questões tributárias: (i) o nível administrativo de revisão; e (ii) o nível judicial de revisão. Ambos têm uma estrutura semelhante, fundamentada em três níveis diferentes de revisão.

No nível administrativo, depois que a reclamação é submetida, há uma decisão de primeiro nível emitida localmente pelo Diretor da Receita Federal (se a disputa deriva de uma avaliação, o contribuinte pode apresentar uma objeção, onde nomeará seus argumentos e evidências). Uma vez emitida a decisão de primeiro nível, um apelo (chamado Recurso Voluntário) poderá ser interposto pela parte, solicitando que seu caso seja revisto pelo Conselho de Recursos Administrativos Fiscais (CARF), no segundo nível da esfera administrativa⁵⁷.

Cada Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Administrativos Fiscais é composta por seis membros, sendo três nomeados pelas autoridades fiscais e três pelas associações de contribuintes. Se um caso estiver vinculado, será considerado que foi decidido em favor do governo.

Existe um terceiro nível na esfera administrativa, que é a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), mas somente analisará um caso se a parte (o contribuinte ou o governo, conforme o caso) puder mostrar que uma decisão conflitante foi proferida sobre o mesmo assunto pelo Conselho de Recursos Administrativos Fiscais, pela mesma Câmara ou por outra.

Como resultado, se o Conselho de Recursos Administrativos Tributários decidir o caso contra o contribuinte, e o contribuinte puder encontrar uma decisão divergente sobre o mesmo assunto, poderá entrar com um novo recurso (chamado de Recurso Especial) ao Imposto Câmara Superior de Recursos. O contrário também é verdadeiro - as autoridades fiscais também podem interpor um Recurso Especial na Câmara Superior de Recursos Fiscais, se o caso for julgado a favor do contribuinte pelo Conselho de Recursos Administrativos Fiscais.

⁵⁷ SIQUEIRA, Eurípedes Bastos; CURY, LacordaireKemel Pimenta; GOMES, Thiago Simões. Planejamento tributário. **Revista CEPPG**, v. 25, p. 184-196, 2011.

Cada câmara da Câmara Superior de Recursos Fiscais é composta por oito membros, sendo quatro nomeados pelas autoridades fiscais e quatro pelos contribuintes. Como no Conselho de Recursos Administrativos Fiscais, um resultado de empate na Câmara Superior de Recursos Fiscais é considerado a favor do governo.

É importante ressaltar que o contribuinte não pode litigar o mesmo caso ao mesmo tempo nas esferas administrativa e judicial. Na prática, a esfera judicial será sempre uma opção aberta para o contribuinte, enquanto a esfera administrativa analisará apenas um caso do contribuinte que não iniciou nenhuma discussão judicial na mesma consideração⁵⁸.

Também vale ressaltar que, se uma decisão final for proferida em favor do contribuinte na esfera administrativa, o caso terminará, porque, exceto em algumas circunstâncias muito especiais, as autoridades fiscais não poderão levar o caso ao judiciário a ser revisto. Por outro lado, se uma decisão final for proferida contra o contribuinte na esfera administrativa, o contribuinte ainda terá a opção de recorrer ao judiciário e entrar com uma ação reivindicando que seu caso seja analisado mais detalhadamente, com os mesmos argumentos ou com argumentos diferentes.

⁵⁸ NÓBREGA, Candida Dettenborn; BORGES, Nayara Gallieta. O Caráter Simbólico do Crime de Sonegação de Contribuição Previdenciária. **Revista de Direito Penal, Processo Penal e Constituição**, v. 2, n. 2, p. 223-243, 2017.

CONCLUSÃO

A arrecadação de impostos é uma atividade estatal, que consiste no pagamento compulsório, pela população em geral, de tributos sobre determinados serviços e produtos. Esse pagamento, em muitas vezes, ocorre de forma exacerbada, e boa parte dessa arrecadação não retorna para o bolso do brasileiro. A prática de arrecadação de imposto sem o seu devido retorno, ou aplicação em serviços voltados à população, como educação, saúde e transporte, faz com que o sujeito burle a lei, e desvie o dinheiro público para fins particulares, ou até mesmo vantagens e suborno.

O legislador pátrio, ao considerar o desvalor social da conduta lesiva ao Estado, configurada na chamada fraude fiscal, reconheceu que a ordem tributária nacional, tanto por sua relevância social quanto pela ineficácia das sanções de natureza civil, administrativa e tributária, postas em sua defesa, constitui um bem jurídico fundamental digno de proteção penal. Por essa razão, houve por bem trazer ao seio do ordenamento jurídico a Lei 8.137/1990, que determina a tipificação penal e a penalização das condutas que mais gravemente lesionam o erário público.

Assim, a Lei 8.137/1990 estabeleceu critérios legais para a aferição dos crimes e a imposição de reprimendas mais justas e adequadas ao agente sonegador de tributos que, com a sua conduta, causa não somente prejuízos de natureza monetária à Fazenda Pública, como assola toda uma sociedade, que se vê privada, muitas vezes, de serviços essenciais à sua subsistência digna, em razão da falta de recursos públicos que os sustentam.

Portanto, não obstante ao que dita o direito penal, a Lei 8.137/90 foi editada para delinear, se não todos, mas a maioria e os mais comuns crimes tributários, dentre eles a corrupção, o crime mais praticado no Brasil. Os tipos especiais, que são os crimes de apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária (Especial em relação ao crime de sonegação de tributos em geral), estão no Código Penal, enquanto o tipo comum (crime de sonegação de tributos em geral) está na lei especial (Lei 8.137/90).

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 7º Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

ANDREUCCI, Ricardo Antônio. **Legislação Penal Especial**. 9º Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ASSIS, Renato Aguiar. **Crimes contra a Ordem Tributária**. Salvador: Instituto dos Auditores Fiscais do Estado da Bahia-IAF, 2008. Disponível em <http://www.iaf.org.br/crimes-contra-a-ordem-tributaria/>. Acesso em novembro de 2019.

BITENCOURT, Cezar Roberto; BRENDA, Juliano. **Crimes contra o sistema financeiro nacional e contra o mercado de capitais**. 3º Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

BRASIL. **Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em dezembro de 2019.

BRASIL. **Lei 4.320/64, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em dezembro de 2019.

BRASIL. **Lei 4.729, de 14 de julho de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1950-1969/L4729.htm. Acesso em dezembro de 2019.

BRASIL. **Lei 5.172/66, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em dezembro de 2019.

BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm. Acesso em novembro 2019.

BRASIL. **Lei 10.648, de 3 de abril de 2003.** Altera o artigo 5º da Lei 8.427, de 27 de maio de 1992, que dispõe sobre a concessão de subvenção econômica nas operações de crédito rural. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.648.htm. Acesso em dezembro de 2019.

BRASIL. **Emenda Constitucional 18.** Dispõe sobre o regime constitucional dos militares. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc18.htm. Acesso em dezembro de 2019.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 24.** In: Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo. Brasília. Data de publicação do enunciado: DJE nº 232 de 11/12/2009, p. 1; DOU de 11/12/2009, p. 1.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 436.** In: É válida a Lei 4.093, de 24-10-1959, do Paraná, que revogou a isenção concedida às cooperativas por lei anterior. Brasília. Data de Publicação do enunciado: DJ de 06/07/1964, p. 2184; DJ de 07/07/1964, p. 2200; DJ de 08/07/1964, p. 2240.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 30º Ed. Malheiros, 2015.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal: Legislação Penal Especial**. Vol. 4. 12º Ed. São Paulo: Saraiva. 2017.

CORRÊA, Antônio. **Dos Crimes Contra a Ordem Tributária**. 12º Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

GONÇALVES, Victor Rios; BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Legislação penal especial esquematizado**. 2º Ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26º Ed. São Paulo: Atlas, 2017.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 16º Ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

KALACHE, Maurício. **Crimes tributários. uma análise da estrutura do tipo penal nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137, de 27.12.1990**. Curitiba: Juruá. 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4º Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARCÃO, Renato. **Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Relações de Consumo**. 2º Ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis penais e processuais penais comentadas**. Vol. 2. 8º Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8º Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PISCITELLI, Thatiane. **Direito financeiro**. 6º Ed. São Paulo: Método, 2018.

PRADO, Luiz Régis. **Direito penal econômico**. 6º Ed. São Paulo: Editora RT, 2014.

QUEIROZ, Paulo. **Funções do Direito Penal: legitimação versus deslegitimação do sistema penal**. 2º Ed. São Paulo: RT, 2005.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 6º Ed. São Paulo: 2014.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Direito penal econômico: parte geral**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

SCHOERPF, Patrícia. **Crimes contra a ordem tributária: aspectos constitucionais, tributários e penais**. Curitiba: Juruá, 2007.

SOUZA, Luciano Anderson de. **Direito Penal Econômico: fundamentos, limites e alternativas**. São Paulo, Quartier Latin, 2012.