

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP

VANESSA ALVES DE OLIVEIRA

PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTARIO

CRIMES CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA

São Paulo

2018

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP

VANESSA ALVES DE OLIVEIRA

PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTARIO

CRIMES CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA

Monografia apresenta 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 do Prof., Dr. Charles William McNaughton.

São Paulo

2018

BANCA EXAMINADORA

AGRADECIMENTOS

Inicialmente, agradeço a Deus, pela oportunidade da vida, a minha família, onde sem ela não teria base para chegar até aqui, aos meus amigos pela qual tiveram muita paciência comigo nesta jornada, aos meus colegas da turma, parceiros nas angustias e na dedicação, aos professores e a esta instituição, pela qual me forneceram um bem de extrema valia, tão precioso que ninguém jamais poderá usurpar, o conhecimento.

DEDICATORIA

*Dedico com muito amor e carinho
este trabalho a minha amada mãe,
por quem certamente devo a minha
vida. e eterna gratidão.*

RESUMO

O trabalho demonstra a evolução que deu origem ao surgimento da Lei que pune o sujeito passivo praticante de sonegação fiscal, posteriormente tratada de Crimes Contra Ordem Tributária.

Descreve sobre a origem do Sistema Tributário Nacional e sua organização com o surgimento do Código Tributário Nacional, além de fazer menção ao amparo Constitucional ao sistema tributário.

Enfatiza que o descumprimento da obrigação tributária, seja pela subtração de valores devidos ou pela sonegação de informações é o principal causador de danos gerados aos cofres públicos.

Isto porque, a principal receita tributária brasileira advém da arrecadação de impostos feita ao contribuinte através de cada ente federativo, sendo eles, Federal, Estadual e Municipal.

Tem como principal objetivo vislumbrar que, a simples omissão ou subtração de valores devidos, não basta para tipificar a conduta do agente, o que se pune é sonegação fiscal com intuito de não repassar ao credor, a Fazenda Pública, a obrigação tributária.

A sanção é a consequência jurídica que prescreve a lei pelo descumprimento da obrigação, porém, através do Dolo, ou seja, a prática da ação ou omissão com o propósito deliberado de não pagar o tributo.

Por fim, transcreve os meios que terá o contribuinte para extinguir sua punibilidade e as formas de extinção do crédito tributário.

Palavras-chave: Sonegação fiscal; Crimes contra a ordem tributária; Sanção e consequência.

OLIVEIRA, Vanessa Alves. Crimes Tributários, XX p. Monografia, Pós Graduação em Direito Tributário, São Paulo; PUC, 2018

ABSTRACT

The current work discusses the evolutionary time line concerning the origins of Law that punishes the taxable person practicing tax evasion, later treated as Crimes Against Tax Order.

Describes the origins of the Brazilian Tax System and its organization from the emergence of the Brazilian Tax Code, in addition to mentioning Constitutional protection on law system.

Emphasizes that noncompliance with the tax obligation, whether by the subtraction of amounts owed or by the evasion of information, is the main cause of financial losses generated to the public finances, due to the fact that main Brazilian tax revenue is based on tax collection made to the taxpayer, through government entities being Federal, State and Municipal.

Main objective is to detect that the simple omission, or subtraction of amounts owed is not enough to typify agent's conduct, so that what is punished is tax evasion, thus not transferring the tax liability to creditor, the Public Treasury.

The sanction is the legal consequence law prescribes for noncompliance with the obligation, although through the fraudulent action, that is to say, the practice of the action or omission with the deliberate purpose of not paying the tax.

Ultimately describes alternatives to the tax payer to extinguish punishment, as well as tax credit.

Palavras-chave: *tax evasion; crimes against tax order; sanction and consequence.*

SUMÁRIO

Introdução.....	01
1. Sistema Tributário Nacional.....	02
1.1. Código Tributário Nacional.....	04
1.2. Conceito de Tributos.....	05
1.3. O Poder do Estado de Instituir Tributos.....	07
2. Sanções Tributárias.....	09
3. Garantias Penais na Constituição Federal.....	11
3.1. Princípio da legalidade.....	11
3.2. Princípio da não-retroatividade da lei penal.....	12
3.3. Princípio da Personalidade da Responsabilidade penal.....	12
3.4. Princípio do Juiz Natural.....	13
3.5. Princípio do Devido Processo Legal.....	13
4. Direito Penal Tributário e Direito Tributário Penal.....	15
4.1. Direito Penal Tributário.....	15
4.2. Direito Tributário Penal.....	18
5. Dos Crimes Contra Ordem Tributária	
5.1. Sonegação Fiscal – Generalidades e Evolução no Direito Brasileiro.....	20
5.2. Aspectos Gerais da Lei nº 8.137/90.....	25
5.2.1. Fraude.....	29
5.2.2. Fraude Fiscal.....	29
5.3. Aspectos Especiais da Lei nº 8.137/90.....	30
6. Extinção da Punibilidade.....	43
6.1. Extinção da Punibilidade no Código Tributário Nacional.....	47

6.2. Extinção da Punibilidade pelo pagamento do tributo devido ou contribuição social.....	49
7. Ação Penal nos Crimes Contra Ordem Tributária.....	53
8. Conclusão.....	55
9. Referências Bibliográficas.....	57

INTRODUÇÃO

Por um exame em uma definição mais ampla, a expressão “Crimes Contra a Ordem Tributária”, abarca em sua essência tipificações contidas no Código Penal (Art. 334), na Lei 8.212/91 (Art. 95), e na Lei 8.137/90 (Arts. 1º a 3º), contendo várias formas de conduta, onde no presente trabalho, iremos tratar com mais ênfase a Lei 8.137/90.

Dentre os crimes contra a ordem tributaria previstos na Lei 8.137/90, será suprimida a análise quanto aos crimes praticados por funcionários públicos, tendo em vista das especificidades de seus princípios, distintos aos aplicados por particulares. Contudo, será desenvolvido o texto com maior ênfase sobre os crimes contra a ordem tributária com previsão na Lei 8.137/90.

Caberá ainda no conteúdo deste referido trabalho, a análise crítica no tocante a função do Direito Penal, sob a ótica na atual norma da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária.

Estruturamos o tema em sete capítulos, onde temos como o primeiro o Sistema Nacional, abarcando a promulgação da constituição de Federal de 1891 e daí suas alterações passando para a concepção do Código Tributário Nacional e a obtenção sobre o Conceito de Tributos e quanto ao Poder do Estado de instituí-los. Em segundo tópico teremos as Sanções Tributárias e suas definições. Sequencialmente trataremos sobre as Garantias Penais na Constituição Federal relatando seus principais princípios. Ainda como quarta divisão, discorreremos sobre o que compõe e rege o Direito Penal Tributário e o Direito Tributário Penal, debatendo suas polemicas doutrinárias. Posteriormente chegaremos ao tema de titularidade, Dos Crimes Contra a Ordem Tributária, em observância as considerações anteriormente citadas, tratando sobre Sonegação Fiscal e suas generalidades, Fraude, a Lei 8.137/90 com análise em seus aspectos gerais e especiais. Traremos no sexto ponto, a Extinção da Punibilidade sob a análise do Código Tributário Nacional e pelo pagamento do tributo devido e contribuições relativas a Previdência Social. Por fim, o último capítulo trás como referencia a Ação Penal nos Crimes Contra a ordem Tributária.

1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O sistema tributário era fiel a sistemática preconizada pela Constituição Federal de 1891, pois, ao longo do período que vai desde a proclamação da República até a promulgação da constituição de 1934 a principal receita tributária brasileira advinha do imposto sobre a importação. A partir dos anos 30 houve um maior direcionamento para os impostos internos e a principal receita dos estados passou a ser o imposto sobre vendas e consignações e, dos municípios, os impostos sobre indústrias e profissões e o imposto predial.

A Constituição Federal de 1946 trouxe considerável mudança a essa sistemática, através da criação de impostos e de um sistema de transferências, elevou-se a receita dos municípios. Até 1966, observou-se uma participação crescente dos impostos sobre, consumo (IPI), vendas e consignações.

O sistema tributário vigente na Constituição Federal de 1946 foi alterado pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965.

Esta Emenda trouxe para o país uma autêntica reforma tributária, fazendo revisão e mudança completa ao antigo sistema, revolucionou-o. Além de solucionar outros problemas, alterou a distribuição de competências, avançando assim, os efeitos econômicos dos impostos, pois na reforma, os impostos passaram a ser denominados conforme a base econômica de cada um.

O novo prisma econômico dos impostos alterou a forma anterior, elaborada com critérios nominalístico-jurídico, onde era adotada nomenclatura jurídica fazendo com que os impostos diferem-se apenas pela roupagem e não pelo conteúdo econômico.

No sistema antes vigente havia mais impostos do que número de fatos econômicos aptos a servirem de base tributária, originando a existência de vários impostos economicamente iguais, embora juridicamente diferentes.

O segundo passo foi a concepção do Sistema Tributário no plano Nacional. O sistema anterior denominado histórico era baseado na existência de três sistemas tributários autônomos, conhecidos como federal, estadual e municipal, existência simultânea de três sistemas em planos diferentes.

Cada unidade de federação tinha o seu sistema fiscal com seus impostos privativos, sem restrições ou limitações de conjunto, originando três campos supostamente estanques, separados sem o entrosamento que era necessário e até mesmo imprescindível.

O mais importante da reforma foi a nova concepção relativamente ao sujeito passivo da obrigação tributária, que passou a transformar-se em sujeito ativo de um crime tributário pela criminalização do fato.

O sistema tributário iniciado a partir da Emenda Constitucional 18 de 1965, ao mudar os três campos, instituiu o sistema de repartição de competências, trazendo uma sistemática mais humana em relação ao sujeito passivo.

Para chegar a este ponto reduziu o gênero a um só, que denominou “Tributo” e estabeleceu três “espécies” apenas e são denominadas impostos, taxas e contribuição de melhoria, mais tarde depois de questões polêmicas e sanadas dúvidas, considerou-se como tributo de forma genérica, tendo a União exclusividade para instituí-las, as contribuições sociais, de intervenção do domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Portanto, se violada a lei que a instituiu poderá o sujeito passivo da obrigação tributária, se carregado de intento de sonegar tributos mediante supressão ou redução, praticar ilícito penal tributário e receber sanção por isso.

1.1. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Em 1966, surge o Código Tributário Nacional com a lei 5.172/66 que organizou o sistema tributário, regulando junto com a Constituição Federal atual a matéria tributária brasileira.

O Código Tributário Nacional dispõe em seu artigo 2º sobre o novo Sistema, onde adotou o critério de sistematizar os tributos, conforme segue:

Art. 2º. O Sistema Tributário Nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18 de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais e em leis municipais.

A Constituição Federal de 1988 faz absorção do Código Tributário Nacional e ampara o novo Sistema Tributário em seu Título VI, Capítulo I, onde, trata dos limites ao poder de tributar (art.s 150 a 152), prevê a instituição de impostos taxas e contribuição de melhoria (art. 145), de empréstimos compulsórios (art. 148) e contribuições sociais econômicas e profissionais (art. 149).

O Sistema do Direito Tributário Positivo é composto por uma integração normativa de fatos segundo valores, disposto numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, tanto formal quanto material.

Integram o sistema do Direito várias espécies de regras jurídicas, porém, todas, denominadas normas, juridicizam fatos segundo valores. Temos as normas-princípios e as normas-regras.

As normas-regras se dividem em regras de comportamento, voltadas para a conduta das pessoas e, regras de estrutura ou de organização que dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema, são normas de normas, ou normas de produção, de formação ou de transformação de outras normas, assumem extraordinária importância para a configuração do Direito Tributário.

É propriedade das normas jurídicas em geral expressar-se por intermédio do conectivo dever-ser, o que nos leva a conceituar como deôntico o sistema do Direito Tributário. As regras de comportamento trazem o dever-ser modalizado em permitido, obrigatório ou proibido, com o que se exaure a possibilidade da conduta.

1.2. CONCEITO DE TRIBUTOS

Tributo significa algo cujo resultado é dividido, repartido e utilizado na manutenção do Estado e das necessidades públicas, porém, acrescida de outras postulações, por exemplo, uma visão de que tributo é dever fundamental do cidadão. Três importantes autores manifestam em suas obras o conceito doutrinário de tributo.

Geraldo Ataliba anotou:

Tributo é o objeto da relação tributária, é o comportamento consistente em levar dinheiro aos cofres públicos. Este dinheiro, levado aos cofres públicos por força de lei tributária, recebe vulgarmente a designação de tributo.¹

Já Ives da Silva Martins pondera:

Tributo é norma de rejeição social. Assim deve ser estudado pela Economia, Finanças Públicas e Direito, ofertando os especialistas dessas áreas o modelo ideal para o político, a fim de que a norma indesejável tenha sua carga de rejeição reduzida à menor expressão possível.²

E para Ricardo Lobo Torres:

Tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo-benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado [...]³

O artigo 3º do Código Tributário Nacional dispõe que:

“Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Prestação pecuniária porque tende a assegurar ao Estado os meios financeiros que necessita para a consecução de seus objetivos, e, compulsória por caracterizar-se pela ausência do elemento vontade, ou seja, o dever de pagar tributo nasce independentemente da vontade, basta que haja o fato gerador, é uma obrigação que será prestada em moeda e que

¹ Hipótese de incidência tributária 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.p.22-3

² Martins, Ives Gandra da Silva (Org). Curso de direito Tributário, v.1.2. Ed. Belém: CEJUP, 1993,p.18

³ Curso de Direito Financeiro e Tributário 7. Ed Rio de Janeiro: Renovar, 2000 p.320-1

tem como sujeito ativo (credor), normalmente, uma pessoa política, e apresenta como sujeito passivo (devedor) qualquer pessoa.

Tributo, não se constitui em penalidade decorrente da prática de ato ilícito, uma vez que o fato descrito pela lei o qual gera o direito de cobrar o tributo (hipótese de incidência) será sempre algo lícito. Sanção de caráter monetário, por sua vez, é a multa, que é exigida em face da prática de uma ilicitude. A ela não importa a capacidade contributiva do agente: a prática e ato ilícito já é a base suficiente para a cobrança da multa prevista como sanção.

1.3. O PODER DO ESTADO DE INSTITUIR TRIBUTOS

A atividade financeira do Estado visa à obtenção, arrecadação, administração e emprego dos meios que lhe permitirão o desempenho das demais atividades que constituem a finalidade própria: políticas, sociais, econômicas, administrativas, educacionais e todas as necessárias à realização do interesse público. O Direito Tributário vincula-se a essa atividade financeira do Estado, que, fundamentalmente desenvolve-se em três áreas: a receita, a gestão e a despesa.

O Estado é uma entidade Soberana, ou seja, tem vontade superior às vontades individuais, um poder que não reconhece superior.

No exercício de sua soberania, o Estado, com fundamento no artigo 150 da Constituição Federal, e com respeito aos direitos individuais fundamentais, descritos no art. 5º, da Constituição, exige por força de Lei que os indivíduos lhe forneçam recursos de que necessita, assim institui o Tributo. O poder de tributar nada mais é do que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta. A relação de tributação não é simples relação de poder, é relação jurídica (direito, dever, prestação, todos submetidos à lei).

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV- utilizar tributo com efeito de confisco;

V- estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão[...].

No Brasil, conforme dispõe a Constituição Federal em seus artigos 153 a 156, o poder tributário é partilhado entre União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, onde, ao poder tributário juridicamente delimitado dá-se o nome de competência tributária. Portanto, tanto a União como os Estados têm competência para instituir tributos.

2. SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

Sanção não se confunde com infração. Para Paulo de Barros CARVALHO⁴, infração tributária é “toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais. Já a sanção representa uma consequência que a ordem jurídica prescreve para reprovar a ação ou omissão considerada infração.

Desse modo, sanção é um dos mecanismos criados pelo Direito Positivo para garantir a eficácia de suas próprias prescrições, enquanto que a infração traduz a ideia de um comportamento ilícito.

O Direito não se reduz à Sanção, porque uma norma jurídica (norma primária) pode ser cumprida sem que acionada ou aplicada àquela que estabelece a sanção (a norma secundária) pelo descumprimento da primeira.

⁴ Carvalho, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 12ª Ed. São Paulo, Saraiva, 99, pg.467

Entende-se, que o sujeito que sofreu algum dano em decorrência da violação de um dever jurídico por outrem, poderá recorrer à norma sancionadora, porém, em última instância.

As sanções tributárias estão dispostas no Código Tributário Nacional, nos artigos abaixo mencionados:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

[...]

O artigo 134 elege a responsabilidade por débito tributário como sanção sempre que ocorrerem as situações nele referidas:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - O síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

3. GARANTIAS PENAIS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

É certo relatar que em nossa Constituição Federal, diversos são os princípios garantidos, sendo eles de maior relevância, princípio “da Legalidade”, da “não-retroatividade da Lei penal, salvo a mais benigna”, “da personalização da pena”, “do juiz natural” e “do devido processo legal”.

3.1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da “legalidade” significa dizer que ninguém poderá ser punido senão por força de lei que esteja em vigor ou tenha vigência antes do fato cometido.

Este princípio constitucionaliza relação entre o fato e a pena, quais devem estar definidas em lei, tanto o tipo (fato descrito) como a sanção (pena a ser imposta ao agente que se adaptar ao tipo descrito).

O princípio da *Nulla Poena Sine Praevia lege*, que está inserido nas Constituições dos países Democráticos, onde o cidadão tem prevalência perante o Estado, institucionaliza o da “legalidade”.

3.2. PRINCÍPIO DA NÃO-RETROATIVIDADE DA LEI PENAL

O princípio da “não-retroatividade da lei penal” é afirmado pelo da legalidade, ou seja, está vedada a punição em decorrência de fato acontecido antes da entrada em vigor da lei que criminaliza.

Este princípio desaparece onde a liberdade deixa de existir ou vem a faltar. Evidente que ele produz a exigência política da retroatividade das leis penais ab-rogadoras do crime, ao mesmo tempo em que deixa suspenso o problema relativamente às leis excepcionais e temporárias e o da retroatividade da lei mais benigna.

3.3. PRINCÍPIO DA PERSONALIDADE DA RESPONSABILIDADE PENAL

O princípio da “personalidade da responsabilidade penal” apoia-se em dois fatos:

A responsabilidade pelo próprio fato, no sentido de que seria constitucional uma disposição ordinária de lei penal que transferisse a responsabilidade penal de um fato criminoso a uma pessoa de qualquer maneira estranha ao fato, seja como autor, seja como participante.

Em segundo lugar, o princípio da personalidade da responsabilidade penal significa ademais que o fato delituoso pode ser imputado a um sujeito *ratione personae*, quer dizer, não pela simples verificação de umnexo material objetivo entre uma ação e um evento lesivo, mas sim com base em uma imputação humana que deve estar caracterizando um juízo de reprovação. A responsabilidade objetiva deve ser havida como contrária à letra e ao espírito da constituição.

3.4. PRINCÍPIO DO JUIZ NATURAL

O princípio do “juiz natural”, ou da jurisdição, é uma criação do Estado para, através do monopólio, solucionar conflitos de interesses e pretensões resistidas, dando a cada um o que deve ser seu.

A Constituição Federal proíbe “foros privilegiados” e “tribunais de exceção”. A jurisdição somente pode ser exercida por pessoa legalmente investida no poder de julgar. A sentença proferida por quem não seja juiz, é inexistente como ato jurídico.

Os juízes exercem jurisdição na medida da sua competência e mediante um contraditório regular, obedecendo a ritos, formas e garantias previstas na lei processual.

3.5. PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

O princípio do “Devido Processo Legal” é a maior das garantias democráticas. Dispõe o artigo 5º da Constituição Federal em seu inciso LIV que, “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

No Brasil, a atual Carta Magna garante o devido processo legal, inclusive, quando se trata de procedimentos administrativos.

Por esta garantia, no processo jurisdicional, deve figurar um juiz com a obrigatoriedade de ser imparcial e independente, só será considerado o devido processo legal com essa condição. Estando ausente qualquer destas características, fica desnaturada a condição de juiz e desvirtuada a garantia do processo.

Outra característica é a de que não se leva a lugar algum garantir-se a imparcialidade e a independência do juiz se não for garantido o acesso ao julgador para o acusado, que é o detentor de um direito público subjetivo do cidadão que está subordinado ao império de uma ordem jurídica.

A terceira característica é a de que as duas precedentes são insuficientes se não asseguradas às partes o contraditório. Este, é a participação ativa dos interessados, é quando o juiz com sua imparcialidade, recolhe o necessário de informações para se pronunciar diante do caso concreto para realizar a justiça.

Esta garantia é a conhecida como “contraditório” ou “ampla defesa” a qual não estão cumpridas corretamente apenas com meras formalidades, com citação do réu, exige-se que venha completamente com a ciência do interessado e conferido a ele o direito de participar e provar o que for alegado em seu interesse com possibilidade de esclarecer e convencer o julgador.

Como última garantia, para que o devido processo legal tenha um atendimento puro e simples, exige a presença de meios de controle, sem os quais as garantias ficarão desprovidas da segurança necessária⁵.

4. DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO E DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL

Existe considerável polêmica na doutrina sobre deva-se atribuir preferência ao uso da expressão “Direito Tributário Penal” ou ao inverso “Direito Penal Tributário”, ao cuidar-se do estudo das infrações penais em matéria de tributação.

⁵ Correa, Antonio – Dos Crimes Contra Ordem Tributária – Comentários à Lei nº 8.137/90 – 2ª Ed. Revista e ampliada 1996 – Ed. Saraiva e;
Peixoto, Marcelo Magalhães / Diniz, Marcelo de Lima Castro - Coordenadores Curso de Direito Tributário da APET – São Paulo - Ed. MP, 2005

Diante do tema, temos o entendimento do Professor Kiyoshi HARADA, conforme segue:

[...] na aplicação das penas, nos chamados crimes tributários, entendemos indispensável levar em conta os princípios de Direito Penal, o exame do aspecto subjetivo do agente, as causas excludentes de criminalidade etc., de um lado, e de outro lado, levar em conta os princípios e noções de Direito Tributário, porque frequentemente as hipóteses criminais fazem referência a conceitos específicos do ramo tributário, sem perder de vista o objetivo da criminalização no campo tributário. Enfim, há de existir um maior entrelaçamento entre penalistas e tributaristas, com troca recíproca de conhecimentos técnicos para a boa aplicação da lei. Não há como situar cada um em compartimento estanque, mesmo porque Direito Tributário e Direito Penal são apenas ramos autônomos da mesma Ciência, a Ciência Jurídica.⁶

Trata-se de saber a que ramo do Direito, ou seja, ao Penal ou ao Tributário, estão afetadas as leis que definem crimes em matéria Tributária.

4.1. DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

O Direito é um todo indivisível, por isso torna-se impossível dividi-lo, fracioná-lo. A ideia de dividir o Direito em ramos é aceitável unicamente como um recurso didático para facilitar a exposição da matéria.

Em um artigo publicado na Revista de Direito nº 34, com o título “Dos Crimes Contra Ordem Tributária”, o professor Luiz Alberto MACHADO, rechaça a hipótese de se articular um “Direito Penal Tributário” ou “Direito Tributário Penal”, como segue:

No crime fiscal veem “Direito Penal Tributário e, outros, Direito Tributário Penal”. Não me parece próprio, porém, dividir-se o Direito Penal para fazê-lo, v.g., Administrativo Penal, isto é, se o transformando em mero atributo de cada um dos demais ramos do Direito. Sendo, de um prisma lógico, sancionador – pois que retribui quando a reposição ou a reparação não são mais possíveis (seja pela impossibilidade fática, homicídio; seja pela social ou ética, furto, estelionato), o Direito Penal recolhe, no mundo jurídico, as ações que entenda deve tipificar. Assim, na formação do tipo material (a conduta tipicamente formal ilícita), o Direito Penal elege os bens jurídicos que irá proteger e as condutas que hipoteticamente os ofenderão. Ora, sancionando os preceitos que escolhe no demais ramos jurídicos, há sempre “Direito Penal”, embora às vezes, como reforço de expressão se lhe

⁶ Direito financeiro e tributário / Kiyoshi Harada. – 26. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017 Pg. 474

agreguem as palavras tributário, administrativo, econômico, financeiro, comercial etc. Não é por sancionar-se penalmente a infração ao dever de alimentos(CC, art. 39; CP de 1940, art. 244) dir-se-á haver Direito Civil Penal ou Direito Penal Civil. Concluo que nem há Direito Penal Tributário, nem Direito Tributário Penal: apenas Direito Penal. Como, com relação ao estabelecimento da relação obrigacional tributária, há apenas Direito Tributário.⁷

Essa divisão, tão duramente combatida pelo ilustre professor, pode ser fundamentada entre outras razões, na natureza da sanção que visa prevenir ou reprimir o descumprimento de obrigação tributária.

Quando o Estado, por intermédio de lei, cria uma obrigação, deve determinar em quais circunstâncias surge essa obrigação, quais as limitações e vicissitudes a que está sujeita, como será calculada, e quando deverá ser recolhida, e deve indicar, ainda, quais as outras formas de sua extinção.

Deverá a lei também, fornecer quem serão os sujeitos passivos da obrigação e quais as penalidades que poderão surgir com seu descumprimento.

A simples demora no cumprimento da obrigação ou seu absoluto descumprimento, salvo nos casos de suspensão de exigibilidade de crédito tributário, artigo 151 do Código Tributário Nacional, criam para o sujeito ativo o direito de impor penalidades definidas na lei Tributária.

Quando o inadimplemento da obrigação tributária, decorrer de condutas arroladas como crime na legislação penal, incide a regra geral garantidora do direito que o Estado tem de punir.

Assim, temos o Direito Tributário Penal quando cuida das sanções Tributárias, aquelas que decorrem da legislação tributária, pelo descumprimento de dispositivo legal ou regulamentar relativo a obrigação tributária principal ou acessória, basta apenas que a lei tributária determine, não precisando ficar comprovada a culpabilidade do sujeito passivo.

Dispõe o artigo 136 do Código Tributário Nacional:

⁷ <https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/8909>, Revista da Faculdade de Direito UFPR. ISSN: 0104-3315 (impresso) 2236-7284 (eletrônico).

“Art.136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Se houver crime, incidirão as normas do Direito Penal Tributário, que dizem respeito ao conjunto de normas jurídicas que tutelam o patrimônio do sujeito ativo da obrigação tributária e que prescrevem penas privativas de liberdade e multa, sempre que o descumprimento de tais obrigações se der por meio de artifícios fraudulentos, e que estejam presentes os elementos que informam a culpabilidade.

No entanto, mesmo tendo havido crime, a obrigação tributária continua a existir, até que venha a ser extinta, na forma da lei, e pode vir a ser exigida com o acréscimo correspondente a multa.

Logo, verifica-se que havendo crime as sanções serão aplicadas tanto no campo penal quanto na órbita tributária.

Tanto a Lei Tributária como a Lei Penal devem indicar, com precisão, quais as condutas que pretende qualificar como ilícitas e determinar a sanção correspondente, em prestígio ao princípio da legalidade, para permitir ao agente o direito à ampla defesa.

Haverá crime e, portanto, sujeito aos princípios gerais do Código Penal, o descumprimento absoluto ou a destempe da obrigação tributária, por intermédio da condutas cuja reprovação seja cominada pena reclusão ou detenção.

4.2. DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL

A diretriz da integração da legislação tributária decorre de disposição expressa do artigo 108 do Código Tributário Nacional, que, na ausência de disposição expressa, comete à autoridade competente a aplicação da legislação tributária, o dever de se utilizar, sucessivamente, na ordem indicada de :

- I- Analogia;
- II- Princípios gerais de direito tributário;
- III- Princípio gerais de direito público;

IV- Equidade

Levando em consideração a concreta aplicação das penalidades previstas na legislação tributária, é ato privativo das autoridades administrativas, não é possível negar a existência de pontos de contato com o Direito Administrativo.

Quando o sujeito passivo de uma obrigação tributária deixa de cumpri-la, no prazo e na forma indicados na legislação respectiva, fica sujeito às sanções, cujas espécies são aplicadas de acordo com as circunstâncias da infração levando-se em consideração a qualificação jurídica que a lei empresta a tais sanções.

No magistério do professor Celso Ribeiro Bastos, os tipos de sanções tributárias são:

- a) Execução fiscal: objetiva a obtenção coercitiva da prestação devida pelo contribuinte e que não foi feita espontaneamente. A fazenda pública tem o direito, ou melhor, é o órgão competente para obter através de procedimento executivo o crédito tributário não satisfeito.
- b) Ônus moratórios: tratando-se de obrigações pecuniárias não satisfeitas no seu devido tempo, a Fazenda Pública pode recuperar-se do dano patrimonial, derivado da falta de pontualidade do devedor, exigindo ônus moratórios (juros de mora, correção monetária).
- c) pena: tem por finalidade, além de reprimir ou punir o infrator, intimidar o contribuinte para que a conduta ilícita não se reitere ou não chegue a produzir-se. Está onde encontramos a multa fiscal. A pena visa defender a norma jurídica, protegê-la, como já mencionado anteriormente. Pode ser imposta pelo não-cumprimento da obrigação tributária principal (falta de pagamento do tributo no prazo do vencimento) como em razão do não cumprimento da obrigação acessória (não-apresentação de livros fiscais, não emissão de documentos fiscais, falta de inscrição, etc)⁸.

⁸ Martins, Ives Gandra da Silva (coord). Curso de Direito Tributário. Belém: CEJUR-Centro de Extensão Universitária, 1993. V.1, pag.397-98

As formas como essas sanções são aplicadas são objeto das seguintes considerações do mestre citado:

A constatação e o lançamento da sanção tributária são sempre feitos através de procedimento tributário administrativo. Para se determinar a penalidade são utilizadas duas formas, a saber:

- a) Fixação de penalidade de forma invariável: uma vez qualificada a infração, a própria norma estabelece a penalidade que há de ser aplicada.
- b) Fixação de penalidade de forma variável: neste caso, não é a lei tributária que estabelecerá a penalidade fixando-a, mas, sim, a própria autoridade administrativa dentro dos limites legais (de um máximo e de um mínimo).

Sensato falar-se, portanto, em Direito Penal Tributário, quando se pretenda tratar de crimes relacionados diretamente à atividade tributária do Estado, sendo possível utilizar-se ao inverso, a expressão Direito Tributário Penal, quando se esteja a cuidar de ilícitos meramente administrativos que atinjam a normalidade da ação tributária⁹.

É importante notar que, embora algumas das sanções tributárias possam ser aplicadas por autoridades fiscais administrativas, caso aplicação da lei seja de crimes, quer preferindo-se esta ou aquela denominação, não se pode transigir quanto à aplicação de todos os princípios constitucionais relacionados ao Direito Penal que resguardam direitos e garantias ao contraditório e à ampla defesa.

5. DOS CRIMES CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA

5.1. SONEGAÇÃO FISCAL – GENERALIDADES E EVOLUÇÃO NO DIREITO BRASILEIRO

Estava o País assolado pela turbulência constitucional que resultou na Revolução de 1964, foi quando o poder militar assumiu o controle do poder constitucional e executivo e passou a reformular a sua estrutura jurídica, econômica e social.

⁹ Tenório, Igor, Direito Penal tributário. São Paulo, Buschatski, 1973, pag. 58

Em 1965 foi promulgada a Lei nº 4.729/65, que definia os crimes de sonegação fiscal, voltada para atender a uma necessidade e um reclame urgente para sanar um vazio então existente. Pois a lei, mesmo com necessidades administrativas, tinha como finalidade a solução do problema econômico e financeiro do País enquanto Poder Público, com obrigação de promover o bem jurídico, em momento de turbulência institucional.

Esta Lei representou a etapa mais importante da evolução legislativa sobre crimes relacionados com o descumprimento de obrigação tributária, iniciada em 1964, com a Lei nº 4.357, 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.

Ainda no ano de 1965 surgiu a Emenda Constitucional n. 18/65 que trouxe uma grande reforma e disciplinou o sistema tributário nacional, conforme já mencionado anteriormente.

No ano seguinte promulgou-se o Código Tributário Nacional e, no outro ano, uma nova Constituição, consagrando-se as mudanças constitucionais impostas pelo grande número de emendas que foram surgindo e inseridas no ordenamento jurídico brasileiro.

Reconhece-se que nas circunstâncias do momento em que foram editados tais diplomas legais, o País reclamava leis rígidas e o seu cumprimento, que deveria ser normal, mas que a realidade mostrava o contrário, em face da situação política.

Havia notório desajuste financeiro e econômico, que tinha ressonância na situação de insegurança mundial, marcante na época, que perturbava a nação. Assistia-se a especulações, com os aventureiros do mercado paralelo a emitirem títulos sem aval ou garantia de instituições financeiras, com a fuga de obrigações fiscais por parte dos contribuintes, com fraudes nas incorporações imobiliárias.

A justificativa para a promulgação da referida lei é que o progresso dos Estados Unidos, ao lado de seu programa educacional, é devido ao seu rigorismo tributário, não havendo quem o censure e o considere antidemocrático.

No Brasil, há uma realidade contrastante, pois, existe natural tendência ao afrouxamento dos laços do nacionalismo, surgindo desamor e o desinteresse pela coisa

pública, que atravança a evolução e modernização pelo desvio das rendas públicas que o Estado deveria legitimamente auferir de forma natural e espontânea.

A sonegação fiscal, bem como as figuras da fraude e do conluio, anteriormente a Lei nº 4.729/65, tinham sua 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 nº 4.502/64, e transformado na atual Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI pelo Decreto-Lei nº 34/66.

Não eram, pois, figuras penais consideradas como crime ou contravenção penal.

A Lei nº 4.502/64 define em seu artigo 71 o crime de sonegação fiscal, in verbis:

Artigo 71. 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 matérias

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

Em sentido comum, “sonegar” significa esconder ou subtrair do conhecimento de alguém algum fato ou situação de fato.

Podemos firmar que, no momento em que firmar prova da subtração do conhecimento da autoridade fiscal da ocorrência do fato gerador já realizado ou de algum elemento desse mesmo fato, ocorrerá sonegação. Visto que, não basta haver subtração do conhecimento do fato, é necessário que o resultado (a falta do recolhimento em razão da subtração) seja produzido com dolo, assim considerada a ação ou omissão com o propósito deliberado de não pagar o tributo devido.

Quatro são os tipos penais definidos pela Lei 4.729/65 em que estariam configurados crimes de sonegação fiscal.

Posteriormente, a Lei nº 5.569/69, acrescentou uma quinta hipótese, dando contornos finais aos crimes de sonegação fiscal, conforme segue:

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. (Incluído pela Lei nº 5.569, de 1969)

No ponto de vista do professor Manoel Pedro Pimentel¹⁰, os tipos penais descritos na lei que institui 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 4.729/65, que têm como núcleos e a vontade de causar dano a Fazenda Pública. Assim, sendo:

”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, e não o de o de sonegação fiscal.”

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

Levando em consideração de que a Lei nº 4.729/65 antevia a aplicabilidade de uma pena mais branda, sendo ao limite temporal das penas, bem como de seu regime de cumprimento, e ainda aquelas previstas para os crimes contra a fé pública delineados na lei penal codificada, é de se notar que o legislador deu por atribuir tratamento favorecido ao agente que causa dano ao patrimônio do sujeito ativo da obrigação tributária, a Fazenda

¹⁰ Pimentel, Manoel Pedro. Crimes de Sonegação Fiscal. Revista do Advogado, nº 24, pag.6

Pública, em contraposição àquele que se utiliza dos mesmos meios para causar dano a um particular.

Esse quadro somente foi modificado com advento da Lei nº 8.137/90 que define os “crimes contra a ordem tributária” contendo dispositivos penais e fiscais, além de alterações em outros do Código Penal que regulam o “contrabando” e o “descaminho”, criando, inclusive, figuras típicas novas.

Esta lei contém quatro capítulos, sendo que o primeiro trata de forma genérica dos “Crimes Contra Ordem Tributária” e, de forma especial, em duas seções, “Crimes praticados por particulares” e dos “Crimes praticados por funcionários públicos”, o segundo capítulo cuida dos “Crimes contra a ordem econômica e as relações de consumo.

No capítulo III, disciplina as “Multas” aplicadas em decorrência de condenação pela prática de delitos, embora não alcance todos, e, no capítulo IV, das Disposições Gerais, trata da co-autoria ou co-participação; das circunstâncias especiais que agravam as penas, da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo ou contribuição antes do recebimento da denúncia. Dispõe ainda, que a ação penal dos crimes nela criados é de natureza pública e possibilita a qualquer do povo provocar a ação do Ministério Público. Finalmente promove alterações em vários artigos do Código Penal e suprime um deles, retirando o fato do rol daqueles criminalizados¹¹.

5.2. ASPECTOS GERAIS DA LEI Nº 8.137/90

A Lei nº 8.137 de 27-12-1990, dentro do ciclo de mudanças nas leis relativas dos crimes fiscais, criou a figura do “crime contra ordem tributária”, sem, contudo, revogar, ao menos expressamente, a Lei nº 4.729/65.

Há grande semelhança entre as figuras delituosas da nova lei com aquelas elencadas pelo art. 1º da Lei nº 4.729/65.

A diferença fundamental está na graduação penal, uma vez que a Lei nº 8.137/90 prevê penas de reclusão e de detenção, enquanto a lei que define a sonegação fiscal prevê somente a pena de detenção.

¹¹ Peixoto, Marcelo Magalhães / Diniz, Marcelo de Lima Castro - Coordenadores Curso de Direito Tributário da APET – São Paulo - Ed. MP, 2005

Com a carência de revogação expressa do dispositivo, e tendo em vista da parença entre os tipos penais descritos entre as leis, leva a indagação sobre qual delas caberá a aplicabilidade a determinado caso concreto.

Mesmo com a atual conjuntura criada pelo legislador, referente aos crimes contra a ordem tributária, não se pode vislumbrar a adoção da teoria da combinação das leis, porquanto as condutas descritas numa e outra Lei, tendo em vista o seu entendimento absolutamente similar, alterando-se somente o regime de cumprimento da pena, de detenção no regime da Lei nº 4.729/65, para reclusão na Lei nº 8.137/90.

A questão objetiva a ser enfrentada é: Que lei aplicar?

Parece que a Lei nº 8.137/90 e que deveria prevalecer, porquanto a lei anterior estaria revogada.

Na mesma esteira, também revogados estariam o artigo 11 da Lei 4.357/64, e o artigo 2º do Decreto-Lei nº 326/69, que cuidam dos crimes de apropriação indébita em matéria tributária.

Por ser inaceitável admitir a coexistência de duas normas incidindo sobre o mesmo fato, porquanto a nova lei sempre revoga a anterior quando regula inteiramente a matéria. Essa revogação não precisa ser expressa, pois sendo, disposição em contrário à ordem jurídica existente, é revogada pela cláusula geral: “Revogam-se as disposições em contrário” ou semelhante.

Cabe advertir que aos crimes praticados antes do advento da Lei nº 8.137/90, deverá ser aplicado a Lei anterior, sempre que for mais benéfica ao agente que a nova lei.

A lei nº 8.137/90 trata dos crimes Contra Ordem Tributária, porém, não regula suficientemente todos os aspectos penais ao descrever em seus artigos 1º e 2º as condutas que quando praticadas, resultar de supressão ou redução ilegal de Tributo ou Contribuição, por isso receberá o foco da incidência de toda legislação Penal e Processual Penal.

Destarte, a lei que define os crimes contra ordem tributária deve ser entendida e aplicada necessariamente em consonância com as leis penais gerais, definidas no Código Penal.

A incidência da lei Penal não afasta a aplicação da legislação tributária respectiva, uma vez que, pelo artigo 118 do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador da obrigação tributária é interpretada abstraindo-se:

- a) A validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza de seu objeto ou de seus efeitos;
- b) Dos efeitos dos atos efetivamente ocorridos.

Portanto, mesmo que a supressão ou redução ilícita de tributo ou contribuição decorra de crime, por qualquer das condutas tipificadas na Lei nº 8.137/90, subsiste a obrigação tributária até que o crédito tributário dela decorrente seja constituído e extinto por qualquer das formas previstas no artigo 156 do Código Tributário Nacional, como veremos mais adiante.

Entende-se, que os crimes contra a ordem tributária ofendem o bem jurídico tutelado pela lei penal da mesma forma como ofendem a legislação tributária. Por tais razões, a infração à legislação tributária é pressuposto para a ocorrência do crime.

Algumas das condutas arroladas pela lei nº 8.137/90 não se identificam com a supressão de tributo, e por isso, estariam mais bem localizadas como circunstâncias agravantes de determinado tipo penal, ou classificados como crimes de outra natureza.

As condutas definidas na lei nº 8.137/90, só serão punidas quando praticadas com dolo, ou seja, o sujeito ativo da conduta descrita na norma penal age querendo produzir o resultado previsto na referida norma ou assume o risco de produzi-lo, não será punida a conduta que produzir fato típico derivada de culpa, onde, o sujeito tenha agido com imprudência, negligência ou imperícia.

O dolo, vontade deliberada de produzir o resultado ou assumir o risco de produzi-lo, é o elemento fundamental nos crimes praticados contra a ordem tributária, isto porque, a lei não pune a simples falta de recolhimento do tributo, e sim a falta que decorre da adoção de meios fraudulentos para supressão ou redução de tributo devido.

Os crimes contra ordem tributária, previsto no artigo 1º da lei nº 8.137/90 por dependerem de um resultado alcançado pelo agente, são chamados crimes materiais, que importam em suprimir ou reduzir tributo.

No entanto, não se pode afirmar que todos os crimes contra a ordem tributária são materiais, pois, embora a Lei descreva uma ação e um resultado, no artigo 2º o crime

consuma-se no momento da ação, sendo o resultado mero exaurimento do delito, é o chamado crime formal.

Duas são as condições para que haja a aplicação das normas que definem os crimes contra a ordem tributária, a existência do dolo, mediante fraude e a demonstração da existência do resultado de supressão ou redução de tributos, previstos no artigo 1º ou a mera conduta do agente que irá gerar a consumação do ilícito penal independentemente do resultado obtido pelo autor, no caso do artigo 2º.

Conclui-se que, desde que não se ofenda aos princípios constitucionais ou aos tratados internacionais, que não se pune a simples dívida, e sim a fraude praticada pelo devedor do tributo.

5.2.1. FRAUDE

Num sentido amplo, uma fraude é um esquema criado para obter ganhos pessoais. O conceito de fraude está associado ao de burla, que é um delito contra o patrimônio ou a propriedade alheia. Consiste basicamente em enganar para obter um bem patrimonial, levando o pagador (pessoa ou empresa) a crer que obterá algo que, na realidade, não existe.

Para a jurisprudência pacificada quanto ao conceito, vale citar:

[...] quando o intuito já existia anteriormente ao negócio, o caso é de dolo penal, caracterizando, pois, o delito do art. 171, do CP. Nelson Hungria é preciso ao afirmar que “Há quase sempre fraude penal quando, relativamente idôneo o meio iludente, se descobre, na investigação retrospectiva do fato, a ideia preconcebida, o propósito ‘ad initio’ da prestação do equivalente econômico.” (HUNGRIA, Nelson. Comentários ao Cód. Penal, vol. VII, 4ª ed., p. 127. Apud RTJ 100/602.). E completa Julio Fabbrini Mirabete, citando a jurisprudência, que “Tem-se entendido que há fraude penal quando o escopo do agente é o lucro ilícito e não o do negócio (RT 423/344). Isso porque a fraude penal pode manifestar-se na simples operação civil, não passando esta, na realidade, de engodo fraudulento que envolve a espolia da vítima (RT 329/121)” (Mirabete, Julio Fabbrini. Manual de direito penal: parte especial. arts. 121 a 234 do CP – 23ª ed. – São Paulo: Atlas, 2005 – pág. 304.).¹²

Resulta-se que, em Direito Penal, fraude é o crime ou ofensa de deliberadamente enganar outros com o propósito de prejudicá-los, usualmente para obter propriedade ou

¹² <http://www.benobrandao.com.br/sem-categoria/estelionato-e-ilicito-civil/> - acesso em 06/08/2018.

serviços dele ou dela injustamente, também pode se efetuada através de auxílio de objetos falsificados:

5.2.2. FRAUDE FISCAL

Com a edição da Lei nº 4.502 em 30 de novembro de 1964, foram definidos os conceitos de sonegação, fraude e conluio, aplicável dispositivo a época inicialmente ao imposto de consumo e reorganizava a Diretoria de Rendas internas e posteriormente ao imposto de renda. Todavia, trouxe em seu Art 72 o seguinte conceito:

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.¹³

No ordenamento jurídico atual, dispomos de diversos dispositivos reguladores de diferentes tributos federais, que consideram como infração administrativa sujeita a multa gravada os casos de “evidente intuito de fraude”, assim definidos nos Arts. 71, 72 e 73 da supracitada Lei.

O professor Paulo de Barros Carvalho¹⁴, estende o entendimento ao conceito quanto a fraude na seguinte citação:

A delimitação do conceito, tal qual expresso no Direito positivo, da ênfase ao acontecimento do fato jurídico tributário, encarecendo que o infrator haverá de proceder dolosamente, dirigindo sua vontade a materialização do fato infringente, impedindo que os gentes da fazenda publica tomem conhecimento ou retardem o conhecimento o conhecimento da sua ocorrência. Bem parecida é a definição de fraude, também recolhida na legislação do IPI.

5.3. ASPECTOS ESPECIAIS DA LEI Nº 8.137/90

A lei nº 8.137/90 dispõe sobre os delitos contra ordem tributária em seus artigos 1º e 2º, onde trata dos crimes dos particulares contra o erário e em seu artigo 3º, cuja, as figuras exigem sujeito ativo com qualidade especial, ou seja, os crimes só poderão ser cometidos por funcionário público, o chamado crime funcional.

¹³ http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Leis/L4502.htm

¹⁴ Carvalho, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributario/Paulo de Barros Carvalho.-27.ed.-São Paulo:Saraiva, 2016.

Duas são as situações fáticas consideradas: a primeira “suprimir tributo ou contribuição ou acessório” mediante as condutas que consigna como a “supressão” ou a “redução”. Depois é que estabelece as subcondutas que podem levar à sonegação, estas constantes de *numerus clausus*.

Abrange o novo diploma não só os casos de “supressão” que envolve manifestação de intenção ou ação de não pagar qualquer importância devida ao Poder Público caracterizado por “tributo”, “contribuição social” ou “acessório”, como também os de “redução” das mesmas obrigações.

A idéia de “supressão”, partindo de sua definição terminológica, indica que o vocábulo designa “a ação ou efeito de suprimir, extinção, eliminação, a supressão dos privilégios”. Estado daquilo que foi suprimido ou omitido; lacuna; omissão.

Se comparado com aquele identificado por “sonegação”, encontra-se para esse entendimento terminológico o seguinte: “Não mencionar, não relacionar nos casos que a lei exige descrição ou menção. Dizer que não tem tendo. Deixar de pagar ou contribuir, iludindo a lei; sonegar impostos, “eximir-se ao cumprimento de uma lei”.

A supressão, portanto, na acepção terminológica, é de difícil configuração, considerando que o fato gerador da obrigação tributária dá nascimento ao tributo, mas sua exigibilidade, embora possa, em certas hipóteses, ser objeto de auto lançamento, não configuraria esta situação jurídica, mas sim a sonegação, já que presente o tipo anormal que visa fim específico, com dolo dirigido a específico, com ação em busca de resultado certo.

Uma linguagem diferenciada utilizada pelo legislador para descrever o tipo penal é “redução” do tributo, contribuição social e qualquer acessório.

Ao ser examinado sob o aspecto terminológico, o vocábulo é enfocado como “ato ou efeito de reduzir, diminuição. Operação pela qual se restituem a um maquinismo suas condições primitivas.

Quando o agente age com intenção de “reduzir” tributo, contribuição social ou qualquer acessório, reconhece a imposição pecuniária, mas pretende não pagar o total e sim importância menor, beneficiando-se da diferença, prejudicando a entidade de direito público interno credora do valor em discussão.

O delito é paralelo a uma situação de fato configuradora de relação jurídica tributária. Assim, para ocorrer, depende do nascimento da obrigação tributária, que por sua vez, necessita da presença de um sujeito passivo, o devedor, de um sujeito ativo, o credor, e, também da relação jurídica, isto é, a existência de lei e a ocorrência do fato gerador da obrigação.

Tratemos adiante dos crimes praticados por particulares, especificando cada um dos seus artigos e seus incisos, conforme segue:

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;

Ao considerar como delitos a omissão de informação e a prestação de informação falsa às autoridades fazendárias, este tipo penal guarda semelhança com a figura da falsidade ideológica prevista no artigo 299 do Código Penal e simplesmente repete, com redação pior, o comando contido no inciso I do artigo 1º da Lei 4.729/65.

A diferença entre a figura descrita no Código Penal e a referida Lei nº 8.137/90 está em que no Código Penal, por ter como bem juridicamente tutelado a fé pública, basta omissão de informação legalmente exigida, ou a declaração falsa para que esteja configurado o crime, sendo irrelevante se o pretendido pelo agente foi ou não alcançado. Enquanto que na figura da Lei nº 8.137/90 a falsidade ideológica é o meio empregado para obtenção do resultado, a suspensão ou redução de qualquer tributo, contribuição social e respectivos acessórios.

O tipo penal descrito na Lei nº 8.137/90, além da figura da falsidade ideológica, abarca também a figura delitiva do “uso de documento falso” a que alude o artigo 304 do Código Penal.

Com efeito, não sendo enquadrado no crime de mera conduta, os crimes previstos na Lei nº 8.137/90 requerem o dano patrimonial ou a vantagem indevida, o que, pelas regras do

Código Penal, só se obtém se há o uso do documento falso.

Por outro lado, nem toda omissão de informação de declaração falsa atrai a incidência da Lei nº 8.137/90, pois omissões de mera culpa, posto que decorrentes de negligência, imperícia ou imprudência, não são puníveis, mercê da aplicação do parágrafo único do artigo 18 do Código Penal, logo não configura o delito.

Desta feita, apenas será aplicada a referida Lei, quando a informação omitida for proferida com dolo, ou através de uma falsa declaração que mencione a respeito da matéria ou fato idôneo para dar surgimento da obrigação tributária, e que o estabelecimento da relação jurídica respectiva seja frustrado, ou seus efeitos econômicos diminuídos.

O que se pune é a ação ou omissão de informações ou prestação de informação falsa que tenham o poder de causar prejuízo ao patrimônio do sujeito ativo da obrigação tributária, por vontade do agente.

Assim, se há a omissão ou a falsidade, mas estas não se traduziram em meios eficazes para a evasão tributária, a matéria desloca-se do foco da Lei nº 8.137/90, para a regra geral contida no Código Penal.

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

Neste tipo penal novamente incide a figura da falsidade, ideológica ou material, para supressão ou redução ilegal do tributo.

Como o dolo é o elemento nuclear dos crimes contra a ordem tributária, só estarão abrangidas pelo tipo penal as condutas que acarretem a supressão ou redução de tributos ou contribuição social decorrente da inserção de elementos inexatos, quando decorrer para esta inexatidão, ou omissão de operação de qualquer natureza em livro fiscal, o ato deliberado do agente, ou que tenha sido por ele engendrado, ou, nos casos em que a inexatidão tiver sido produzida por terceiros, sirva para beneficiar o agente ou a pessoa jurídica, nos casos em que esta é o sujeito passivo da obrigação.

Essa delimitação é importante para isentar as situações em que o crime é praticado com inserção de informação incorreta que tenha sido gerada por terceiros, de cujo ardil o contribuinte não se beneficiou, de qualquer forma.

A legislação de alguns tributos prevê a obrigatoriedade de o adquirente de bens e serviços exigir a prova da situação regular do vendedor perante a administração tributária.

Obrigações dessa natureza não podem, todavia, transformar o adquirente em fiscal de tributo, em lugar da autoridade competente, mas a falta de tal providência poderá constituir-se em elemento desfavorável ao agente, no caso de haver crime, e ao sujeito passivo, em relação à infração à legislação tributária.

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

Cabe o entendimento que se refere o tipificado, de que poderá ser espécie falsidade ideológica, o documento relativo a operação tributável vier a ser concebido, por vontade deliberada do agente, contendo uma declaração não verdadeira. Porém se ainda houver alteração nas declarações contidas no documento fiscal, sucederá falsidade material, em que a intenção de fraudar ou iludir a legislação tributária se manifesta após a confecção ou preenchimento do documento fiscal.

Não se pode confundir a conduta descrita neste tipo penal com emissão de nota fiscal ou fatura que não corresponda a venda de mercadorias ou prestação de serviços, que constitui crime previsto no Código Penal, artigo 172.

Assim, se o documento falso for utilizado por alguém, para reduzir imposto ou contribuição social, a conduta amolda-se ao tipo descrito no inciso II, antes comentado.

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

O núcleo deste tipo penal revela algumas condutas que já estão abrangidas por outros dispositivos do mesmo artigo da lei.

Com efeito, utilizar documento inserto corresponde a inserir elemento inexato em livro ou documento exigido pela legislação tributária. Assim, tanto faz apenas inserir o documento como utilizá-lo, pois o resultado deverá ser sempre a supressão ou redução de tributo, contribuição social e qualquer acessório.

Emitir documento falso corresponde a falsificar nota fiscal, fatura etc.

Elaborar, fornecer ou emitir documento falso ou inexato compreende a conduta de todo aquele que tenha a algum modo contribuído para a falsificação ideológica, ou material, do documento utilizado para suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social.

Como a figura típica requer o intuito deliberado de perpetrar a supressão ou redução de tributo ou contribuição, não abrangem as condutas que tenham participado da composição do documento falso, de boa fé, ou supondo a licitude de sua conduta.

Logo, se o advogado que tenha redigido determinado contrato, baseado em informações falsas, que ao depois foi utilizado para fraudar a lei, não poderá ser acusado de ter o elaborado falsamente.

Isto porque, o dispositivo legal se refere a falsidade que o agente saiba ou deveria saber.

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

Para configuração do delito é necessário o dolo e o resultado, suprimir ou reduzir tributo, contribuição social ou qualquer outro acessório, portanto, se o documento foi fornecido, mesmo estando em desacordo com a legislação, e não houve o resultado, não houve crime, mas tão somente infração à legislação tributária.

No entanto, se o documento fornecido não foi aquele exigido pela legislação, pode haver crime contra a ordem tributária, mas enquadrável em outro dispositivo da Lei nº 8.137/90. Como por exemplo, um comerciante que conhecendo a ilicitude e querendo o resultado, vende determinada mercadoria, mas fornece documento relativo a prestação de um serviço para recolher Imposto Sobre Serviços, em vez de ICMS, cuja alíquota é maior.

Em tais circunstâncias, o comerciante tanto pode ter cometido o crime previsto no inciso III do artigo 1º, como o crime previsto no inciso IV do mesmo dispositivo legal.

Ademais, há ainda, a figura equiparada, prevista no parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, que tem a seguinte mensagem:

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.

Sendo assim, trata-se de hipótese em que a infração pode configurar-se tanto em relação ao não acolhimento de exigência que estivesse anteriormente prevista na legislação tributária, como também a que dizem respeito à escrituração de livros e documentos fiscais, à suporte de arquivos magnéticos relativos a escrita fiscal, etc...

A negativa em fornecer informações requisitadas pode revelar indícios da ocorrência de crime contra ordem tributária, que, entretanto, não é suficiente para embasar a denúncia do Ministério Público. Pois, para que haja a configuração do crime é necessário o lançamento tributário que, salvo nos casos em que lei permite o arbitramento da base de cálculo, não pode estar apoiado em meras suposições ou indícios.

Assim, se for constatada, supressão ou redução de tributo ou contribuição, a conduta de que se utilizou o agente será enquadrada nos incisos I a V do artigo 1º, de acordo com as circunstâncias do caso concreto. Onde a pena está prevista em reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos e multa.

“Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

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

Segundo Luiz Regis Prado¹⁵, não existe substancial diferença entre o “*omitir informação*”, prevista no artigo 1º, inciso I e o “*omitir declaração*” a que se refere este tipo penal, pois, ambos tipificam a omissão de informação ao fisco, porém, a figura tipificada no

¹⁵ Prado. L R. Direito Penal Econômico. São Paulo. Editora Revista dos tribunais, 2004 pag. 414-15.

artigo 1º, inciso I, constitui delito de resultado, enquanto que neste tipo penal, o delito será de mera conduta.

Tratando o artigo 1º, inciso I de crime de resultado, tem-se, com mais frequência, recorrido ao artigo 2º, inciso I, para adequação típica da conduta de omitir-se em promover a inscrição no Cadastro Fiscal.

No entanto, não é qualquer omissão que se encontra tipificada. O tipo refere-se a uma omissão fraudulenta.

O artigo 2º, inciso I, depois de usar os verbos “fazer” e “omitir”, diz “ou *empregar outra fraude*”. Ou seja, o “fazer” e o “omitir”, aqui, são espécies do gênero “fraude”.

No caso do inciso II, temos

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;

Quando se tratar de contribuições ou outras importâncias deixadas de recolher e destinadas à Previdência Social, a falta de tal recolhimento, no prazo legal, incidirá no Art. 168-A, § 1º da Lei 9.983/00.

O tipo penal não alcança toda e qualquer omissão de recolhimento, mas aquela em que a inadimplência se refira a tributo, contribuição ou outra importância destinada à previdência social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação.

Porém, é necessário que haja dolo, visto que não existe previsão legal de forma culposa para o crime em questão, desta forma para que a conduta do agente se torne fato típico, é necessária que haja o dolo de fraudar a previdência social. Ainda assim, há divergências jurisprudencial e doutrinária relativos ao tema:

“O Supremo Tribunal Federal possui o entendimento de que não é necessário que exista na conduta do agente uma finalidade específica, ou seja não é necessário que o agente de fato queira lesar a previdência social, mas apenas a existência do dolo genérico. Neste sentido, a título de exemplo, segue:

HABEAS CORPUS. PENAL. CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. ART. 168-A DO CÓDIGO PENAL. ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE DOLO ESPECÍFICO (ANIMUS REM SIBI HABENDI). IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES. ORDEM DENEGADA. 1. É firme a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal no sentido de que para a configuração do delito de apropriação indébita previdenciária, não é necessário um fim específico, ou seja, o animus rem sibi habendi (cf., por exemplo, HC 84.589, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 10.12.2004), "bastando para nesta incidir a vontade livre e consciente de não recolher as importâncias descontadas dos salários dos empregados da empresa pela qual responde o agente" (HC 78.234, Rel. Min. Octavio Gallotti, DJ 21.5.1999). No mesmo sentido: HC 86.478, de minha relatoria, DJ 7.12.2006; RHC 86.072, Rel. Min. Eros Grau, DJ 28.10.2005; HC 84.021, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 14.5.2004; entre outros). 2. A espécie de dolo não tem influência na classificação dos crimes segundo o resultado, pois crimes materiais ou formais podem ter como móvel tanto o dolo genérico quanto o dolo específico. 3. Habeas corpus denegado.

Outro, porém, é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que, em seus julgados, preza pela necessidade do dolo específico para a configuração do tipo:

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TIPO PENAL (ART. 168-A DO CP). DOLO ESPECÍFICO. NECESSIDADE DE A DENÚNCIA DESCREVER A INTENÇÃO DE SE FURTAR AO RECOLHIMENTO TRIBUTÁRIO. O tipo do art. 168-A do Código Penal, embora tratando de crime omissivo próprio, não se esgota somente no "deixar de recolher", isto significando que, além da existência do débito, haverá a peça acusatória de demonstrar a intenção específica ou vontade deliberada de pretender algum benefício com a supressão ou redução, já que o agente "podia e devia" realizar o recolhimento. Agravo provido para também prover o recurso especial, de modo a reconduzir a sentença de rejeição da denúncia.

Parece-nos mais acertada a posição adota pelo Superior Tribunal de Justiça. Não é possível de se tipificar a ação de um agente que, seja por esquecimento, seja por impossibilidade momentânea, deixou de repassar a previdência social contribuição que regularmente tomou do contribuinte.

Por fim, é importante de se ressaltar que, somente se concretiza o tipo penal da apropriação indébita previdenciária caso o empregador desconte a contribuição do segurado e não a repasse a previdência.

Por tributo ou contribuição e importâncias destinadas a previdência social descontado por alguém que seja, pela, o sujeito passivo da obrigação tributária, deve ser entendido aquele que é devido pelo chamado "contribuinte substituto" que decorre de interesse, ou da necessidade, identificada pelo legislador, de cobrar tributo de pessoa diferente daquela que tenha praticado o fato descrito na hipótese de incidência.

Daí a distinção prevista no artigo 121 do Código Tributário Nacional:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Além disso, prevê a Carta Magna, em seu o parágrafo 7º do artigo 150:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Assim, se pode identificar na legislação tributária, apenas duas situações em que o sujeito passivo estará obrigado a descontar e recolher tributo ou contribuição social.

Refere-se ao Imposto de Renda retido na fonte e às contribuições previdenciárias devidas pelos empregados e incidentes sobre a remuneração que lhes é paga. Observe-se, que o desconto e a falta de recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas de segurado são condutas reprováveis pelo Art. 168-A, § 1º da Lei 9.983/00, para tais crimes, *in verbs*:

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

I - recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

II - recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

No caso do Imposto de Renda retido na fonte, ou das contribuições descontadas dos salários, embora possa parecer que há uma apropriação, na verdade ela não existe, porque o empregador, ao pagar o salário, ou a fonte, ao pagar o rendimento sujeito à incidência do

imposto, na verdade está pagando parte de seu débito, e fica a dever o restante, a ser pago ao fisco. A relação jurídica, em qualquer desses casos, com o fisco, é uma relação de direito obrigacional.

Ressalta-se que o crime requer, além da figura típica, a contrariedade ao ordenamento jurídico. Do contrário, o fato de que a relação jurídico-tributária seja de natureza obrigacional passa a ser irrelevante, porquanto a conduta omissiva ofende o bem jurídico tutelado tanto quanto qualquer forma de apropriação indébita, que, por sua vez, também decorre de negócio jurídico regulado na lei civil.

Em paralelo, é de importância citar que, tendo em vista de ter o seu carácter penal, e não haver relacionamento com prisão civil por dívida, não existe violabilidade por parte da Lei 8.137/1990, no que tange ao Art. 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal, que hora segue:

Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel;

O tema teve repercussão geral reconhecido no STF, com decisão tomada pelo Plenário Virtual sob a análise do Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 999425. No caso, o relator Ministro Ricardo Lewandowski, fez citação sobre o recurso do julgamento do Habeas Corpus (HC 81611), em sua manifestação, fundamentando que a referida lei tem cunho contra sonegação fiscal e fraude, geradas pela omissão de informações ou declaração falsa às autoridades fazendárias, com o intuito de suprimir ou reduzir tributo, contribuição social e qualquer acessório.¹⁶

Ainda assinalou:

“Assim, ainda que seja possível a extinção da punibilidade mediante o pagamento do débito verificado (Lei 10.684/2003, artigo 9º), a Lei 8.137/1990 não disciplina uma espécie de execução fiscal sui generis nem uma cobrança de débito fiscal. Ela apenas dispõe que a incriminação da prática de fraude em documentação tributária fica sujeita à fiscalização pela

¹⁶ <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=338694>

autoridade fazendária, sem, no entanto, estatuir ou prever a possibilidade de prisão civil em razão de débito fiscal”.¹⁷

Neste prisma, não resta dúvidas de que os procedimentos tipificados na Lei 8.137/1990, não resta a eles o intuito de punir a inadimplência do contribuinte, senão apenas a dívida com o Fisco.

Em retorno, a Lei nº 8.137/90 abandonou a equiparação da omissão de recolhimento à apropriação indébita, erigindo como crime conduta diversa, bastando para que seja reprovável que haja o desconto ou a cobrança de tributo ou contribuição e que esse não seja repassado aos cofres públicos no prazo legal, em análise em seu parágrafo 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;

Embora, o tipo penal, tem alguma semelhança com os crimes de concussão e de corrupção passiva, previsto no Código Penal, disso não se trata, pois, sendo tais crimes, são chamados “crimes próprios”, pois só podem ser praticados por alguém que se encontre em determinada situação, no caso o funcionário público.

Ora, essa conduta está arrolada, na Lei nº 8.137/90, na seção I do Capítulo I, que diz respeito aos crimes praticados por particulares.

Assim, qualquer pessoa que se beneficiado à custa do erário público poderá ser sujeito ativo.

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

O tipo penal corresponde ao enunciado anterior, e tem por desiderato coibir desvio de recurso de que a Fazenda Pública abre mão, a título de incentivos fiscais.

Precisa haver a ocorrência do dolo, para haver a reprovação da conduta, não alcançando, portanto, os desvios que ocorram por circunstâncias alheias à vontade do contribuinte.

¹⁷ <http://noticias.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=61847>

“Assim, se determinado contribuinte recebe incentivos fiscais, comprometendo-se a exportar determinada quantidade de produtos e não consegue cumprir seu compromisso em decorrência de mudanças na política econômica que inviabilizem as exportações, não há dolo e, portanto, não há o que punir.”

Em circunstâncias como estas, a infração à legislação subsiste, salvo se houver denúncia espontânea antes de qualquer ato de fiscalização.

Cite-se agora o parágrafo 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.

Nessa conduta há o problema do estabelecimento do nexo causal apontado em relação à conduta prevista no parágrafo único do artigo 1º da Lei n° 8.137/90.

Interpretar o dispositivo legal de forma restrita, em seu sentido gramatical, levaria à conclusão, absurda, a de se incriminar o contribuinte que tenha uma contabilidade em moeda estrangeira, ou para fins gerenciais, que, evidentemente, produzem informações diferentes da que devem ser fornecidas às autoridades fiscais.

Assim, somente haverá crime contra ordem tributária se o sujeito passivo da obrigação tributária utilizar programa de processamento de dados que lhe permita possuir informação diversa daquela que deve ser fornecida à fiscalização, caso o mesmo se constitua no meio utilizado para perpetrar a supressão ou redução de tributos ou contribuição social, mas, em tais circunstâncias, o crime é outro.

6. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

As causas de extinção da punibilidade extinguem o direito que tem o Estado de aplicar punição quando da ocorrência de crime de qualquer natureza.

A Lei n° 4.729/64, foi a primeira a prever a extinção da punibilidade em relação aos

crimes fiscais, criou hipótese de apropriação indébita por apropriação.

Esta Lei previa, em seu artigo 2º, a extinção da punibilidade dos crimes de sonegação fiscal, se o pagamento do tributo fosse feito antes do início do procedimento administrativo para a cobrança do tributo.

Porém, o Decreto lei nº 157/67 modificou a Lei nº 4.729/64, e manteve possibilidade de se declarada a extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal, quando houvesse o recolhimento do tributo e seus acessórios, sempre que o recolhimento ocorresse logo após o julgamento da autoridade de primeira instância administrativa.

Depois surgiu o Decreto Lei 326/67, que tratava sobre a cobrança do Imposto Sobre Produtos Industrializados (ISS), determinando que a utilização do produto da cobrança do imposto devido que não o recolhimento, passava a constituir crime de apropriação indébita, porém, sendo espontaneamente ou antes da decisão administrativa de primeira instancia, pago o débito, extinta seria a punibilidade.

Contudo, novas mudanças surgiriam com o nascimento do Decreto Lei n º 1.060/69, onde em seu artigo 5º, foi determinado as aplicações quanto as disposições sobre extinção da punibilidade abarcados na Lei nº 4.356/64 e do Decreto Lei nº 326/67. Desta forma, havendo o pagamento do tributo devido, antes da decisão administrativa de primeira instancia, ocorreria a extinção da punibilidade.

Mais adiante, seria promulgada a Lei nº 8.137/90, que em seu artigo 14 cuidou da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, senão vejamos::

“Art. 14 - Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive, acessórios, antes do recebimento da denúncia.”

No entanto, em 1991 com o surgimento da Lei nº 8.383, através do seu artigo 98, houve a revogação o dispositivo supracitado, entre outros como, o artigo 2º da Lei nº 4.729/64, os parágrafos 1º e 2º do artigo 11 da Lei nº 4.357/64 e o artigo 5º do Decreto Lei n º 1.060/69, in verbis:

Art. 98. Revogam-se o art. 44 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, os §§ 1º e 2º do art. 11 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, o art. 2º da Lei nº 4.729, de 14

de julho de 1965, o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.060, de 21 de outubro de 1969, os arts. 13 e 14 da Lei nº 7.713, de 1988, os incisos III e IV e os §§ 1º e 2º do art. 7º e o art. 10 da Lei nº 8.023, de 1990, o inciso III e parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990 e o art. 14 da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Ocorre que, após tardia percepção, o legislador introduziu no artigo 14 da Lei Complementar nº 70, de 30/12/1991 a revogação, de forma expressa quanto ao artigo 2º do Decreto lei 326/67, visto que ainda não o havia feito.

Observa-se ainda que, não fora também revogada expressamente, o conteúdo do artigo 18 do Decreto lei 157/67, pela a Lei nº 8.383/91, assim ocasionando indagações por parte da doutrina sobre sua vigência. Todavia, tal questionamento não seria viável, visto que o artigo 14 da Lei nº 8.137/90, tratou de regular de maneira uniforme a matéria, assim revogando todos os dispositivos contraditórios.

Se não bastasse isso, a Lei nº 8.383/91 revogou não só o artigo 14 da Lei nº 8.137/90, como também expressamente alguns dispositivos que já estavam revogados e todos aqueles que porventura contivessem disposições em contrário.

Com o surgimento Lei nº 8.896/93, até houve a tentativa regressar pelo cumprimento da obrigação tributária a extinção da punibilidade, porém sem sucesso através do veto do Presidente da República.

Em face da irretroatividade da lei penal mais repressiva, aos crimes de sonegação fiscal e contra a ordem tributária praticados antes do advento da Lei nº 8.83/91, respeitando o tempo de vigência da Lei nº 4.729/65 e do artigo 14 da Lei 8.137/90, será aplicada a norma relativa à extinção da punibilidade que estava em vigor na data da prática do crime.

Mas foi com a Lei 9.249/95, através do seu artigo 34, pela qual a extinção da pretensão punitiva estatal dos crimes de sonegação fiscal ou contra ordem tributária foi submetida, fazendo eficácia a partir de 1996. Vejamos tal dispositivo, in verbis:

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

O princípio da ultratividade da lei penal mais benéfica faz com que essa norma beneficie os agentes que cometerem crimes previstos na leis mencionadas, mesmo em data anterior a 01/01/1996.

Assim, compreende-se a referência que a lei fez aos crimes definidos na Lei nº 4.729/65. Embora revogada, essa lei, por ser menos repressora que a Lei que a sucedeu, a Lei nº 8.137/90, conserva uma eficácia residual até que as condutas criminosas praticadas até o último dia de sua vigência sejam fulminadas pela prescrição, que é a forma extintiva da pretensão punitiva definida no inciso do artigo 107 do Código Penal.

O artigo 107 do Código Penal trata da extinção da punibilidade, que se limita a enumerar as situações que o configuram, conforme abaixo:

Art. 107 - Extingue-se a punibilidade: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

I - pela morte do agente;

II - pela anistia, graça ou indulto;

III - pela retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso;

IV - pela prescrição, decadência ou preempção;

V - pela renúncia do direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos crimes de ação privada;

VI - pela retratação do agente, nos casos em que a lei a admite;

VII - (Revogado pela Lei nº 11.106, de 2005)

VIII - (Revogado pela Lei nº 11.106, de 2005)

IX - pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei.

Em relação aos crimes tributários terá relevância apenas nas situações relativas à morte do agente, anistia, graça ou indulto, retroatividade de lei mais benigna ou que exclui o fato como típico criminal, prescrição.

6.1. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A extinção da punibilidade de crimes de sonegação fiscal ou contra ordem tributária, não obstante esteja suficientemente regulada no Código Penal, não pode ser aplicada sem

levar em consideração os artigos 136 a 138 do Código Tributário Nacional, conforme demonstrado ao dispor sobre a responsabilidade por infrações:

O artigo 136 estabelece os critérios materiais para a formulação de normas sancionadoras, em geral pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal:

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

O artigo 137 dispõe que:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

(...)

Artigo 138 trata da denúncia espontânea da infração:

“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

O comando do artigo 136 do Código Tributário, ao prescrever a cláusula “salvo disposição de lei em contrário”, ele faz para demarcar o campo de sua aplicação, eis que têm em mira apenas as infrações à legislação tributária, em que pode a ocorrência de dolo ou culpa ser irrelevante, cabendo à lei determinar a intensidade da repressão respectiva.

O artigo 137 do Código Tributário Nacional da responsabilidade do agente, determinando que a mesma será sempre de caráter pessoal, no que está em perfeita harmonia com o artigo 29 do Código Penal, e com o artigo 11 da Lei nº 8.137/90.

Já o artigo 138 do Código Tributário Nacional, transcrito, prevê que a responsabilidade por infrações é excluída pela denúncia espontânea.

Assim, o devedor que, tendo praticado a conduta erigida na Lei nº 8.137/90 como delituosa e procura o sujeito ativo da obrigação tributária antes do início de qualquer fiscalização, estará ao abrigo da extinção da punibilidade. Com efeito, o artigo 138 do Código Tributário Nacional não admite controvérsias, pois, prescreve a exclusão da responsabilidade de todas as infrações, entre elas os crimes, referidos no artigo 137 do mesmo diploma normativo.

Verifica-se, que o comando do artigo 138 possui, no campo penal, maior densidade jurídica que a regra geral hospedada nos artigos 15 e 16, ambos, do Código Penal, que tratam do arrependimento eficaz e do arrependimento posterior.

6.2. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

Outro aspecto que emerge da leitura do artigo 138 do Código Tributário Nacional, antes transcrito, diz respeito à natureza jurídica do *pagamento do tributo*.

Com efeito, o termo pagamento, como empregado no dispositivo, deve ser entendido em seu sentido amplo, de modo a abranger todas as formas de extinção do crédito tributário referidas no artigo 156 do Código Tributário Nacional, sempre que puderem evidenciar uma antecipação a qualquer ato de fiscalização por parte do sujeito ativo.

Dispõe o artigo do Código Tributário Nacional:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Inciso incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.”

O artigo dispõe sobre as causas da extinção do crédito tributário, no entanto, apenas, a compensação, a transação, a remissão, a prescrição, a decadência e a conversão do depósito em renda trazem influência para o tema.

Em verdade, a obrigação tributária admite do mesmo modo a disciplina da lei civil, ocorrendo o desaparecimento da obrigação pelo adimplemento (pagamento), como por outras formas de extingui-lo.

O **pagamento** é a simples entrega da moeda para obtenção de quitação simultânea;

A **compensação** ocorre quando o devedor é titular de outro crédito líquido e certo cujo devedor é seu credor.

Até onde são líquidos, os créditos se compensam; onde excedem, permanece como credor o respectivo titular.

A compensação que supere o valor do crédito tributário o extingue totalmente;

A **transação** é instituto civil. Destina-se a compor ou solucionar litígios pelas próprias partes, que previnem ou então o encerram, mediante concessões mútuas. Tem natureza contratual conforme a doutrina, salvo vozes isoladas entende. Também é forma em que se extinguem obrigações não por meio do adimplemento, mas diante de concessões mútuas, ficando, portanto, superadas.

A **remissão** também é instituto do direito civil, o devedor paga o crédito que estava garantido por um bem para retirá-lo do alcance da dívida;

A **prescrição e a decadência** também extinguem a crédito tributário, a ocorrência de uma ou de outra retira do sujeito ativo o direito de exigir o eventual montante do tributo

reclamado em razão da anterior formação de relação jurídica nascida com a ocorrência do fato previsto em lei.

A decadência tem sido considerada, no âmbito do Direito Tributário, como a perda do direito de constituir o crédito tributário em razão de não ter sido o lançamento tributário realizado no prazo legal.

A prescrição, por outro lado, acarreta a perda ao direito de reclamar administrativa ou judicialmente o valor do crédito tributário já constituído pelo lançamento tributário definitivo, ou seja, na prescrição o crédito se extingue sem o pagamento; pelo decurso do prazo que a lei estabelece como possível para ser exigido, pois, a inércia do credor leva a proibir seja cobrado em juízo.

O prazo para ambas, é de cinco anos a contar do primeiro dia seguinte ao exercício em que poderia se constituído (art.173, I) ou a contar da data em que for anulado o lançamento (art.173, II). Em qualquer caso, há extinção do crédito tributário que produz a mesma consequência, no campo tributário, do pagamento.

A ocorrência da decadência ou prescrição não está prevista em lei como hipótese de extinção da pretensão punitiva estatal; todavia, são conhecidas posições doutrinárias em defesa da tese de que a decadência opera a extinção do crédito tributário e acaba por produzir um efeito no campo penal com base no pressuposto de que com a extinção do crédito há o concomitante desaparecimento do objeto material do crime, o tributo devido.

Há o fato de que o dá ensejo à aplicação da lei penal não é a pura e simples existência de tributo devido. Sob o ângulo pragmático, a lei pune a fraude consistente na supressão ou redução indevida de tributo ou contribuição; o fato constitutivo da fraude (a ação de inserir documento inexato, falso etc.) não desaparece com o advento da decadência ou prescrição, da mesma forma que certas espécies de lesões corporais deixam ou não marcas, a despeito da eventual punição ou não daquele que as causou.

7. DA AÇÃO PENAL NOS CRIMES CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA

Praticado crime contra a ordem tributária, como de resto qualquer outro crime, nasce para o Estado o direito e o dever de adotar as medidas indicadas na lei para punir a conduta reprovável.

Em relação aos crimes contra ordem tributária, no período em que vigorava a Lei nº 4.729/65, surgiram dúvidas acerca da natureza da ação penal nos crimes de sonegação fiscal, se pública condicionada ou incondicionada.

A matéria foi levada ao SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL que editou a Súmula nº 609, declarando que a ação penal seria pública incondicionada. Onde posteriormente vimos sua aplicação:

- *Crime de sonegação fiscal e exigibilidade do tributo*

Descabe o empréstimo linear de eficácia ao referido verbete da Súmula desta Corte, que versa sobre instituto próprio, ou seja, a natureza pública da ação penal, quanto ao crime de sonegação fiscal, longe ficando de encerrar, considerado o vocábulo "incondicionada", o efeito de ensejar a persecução, ainda que se esteja discutindo a existência, ou não, da sonegação fiscal em processo administrativo que tem a eficácia, segundo o Código Tributário Nacional, de suspender a exigibilidade do tributo. Ante o quadro, concedo a ordem, ressaltando que, mais do que qualquer outro órgão, o Supremo Tribunal Federal preserva e observa os respectivos pronunciamentos, especialmente aqueles já sedimentados mediante verbete que passou a integrar, como o 609, a Súmula da jurisprudência predominante.

[HC 84942, rel. min. Marco Aurélio, 1ª T, j. 8-3-2005, DJ de 15-4-2005.]

O artigo 15 da Lei nº 8.137/90 assenta que nos crimes contra ordem tributária, a ação penal é pública, mas oculta a qualificação de condicionada ou incondicionada, in verbis:

Art. 15. Os crimes previstos nesta Lei são de ação penal pública, aplicando-se-lhes o disposto no artigo 100 do Decreto-lei 2.848 de 07 de dezembro de 1940 – Código Penal.

No entanto, por atentarem contra o patrimônio da União, Estados e Municípios, a ação penal, em tais circunstâncias, será pública incondicionada, porquanto a lei não exige, expressamente, a representação do ofendido para que a mesma tenha início, na forma do caput do artigo 24 do Código do Processo Penal.

A ação penal é considerada instaurada pelo recebimento da denúncia, nos termos da Lei Processual Penal. Nos crimes contra ordem tributária (e contra a Previdência Social), a prática da conduta típica não é suficiente, por si só, para determinar o nascimento do dever do Ministério Público de ajuizar, perante o Poder Judiciário, competente ação penal: é necessário que se aguarde o término do processo administrativo, pelo qual o débito e a sua eventual existência venham ser certificados pelas autoridades fiscais, observados os cânones do devido processo legal administrativo.

Antes de esgotadas todas as instâncias administrativas, o Estado fica privado do direito de exercer o seu direito de punir. A ação penal ajuizada e recebida antes do término do processo administrativo é ilegal e não pode persistir¹⁸.

8. CONCLUSÃO

¹⁸ Andrade Filho, Edmar Oliveira – Direito Penal Tributário – Crimes Contra Ordem Tributária e Contra A Previdência Social – 6ª Ed. São Paulo Ed. Atlas S.A - 2009

Diante do presente estudo sobre a sonegação fiscal transcrita na lei nº 8.137/90 que trata dos crimes contra ordem tributária, é salutar destacar que a má fé do contribuinte representará prejuízos não somente aos cofres públicos, mas também a ele próprio.

Pois, a sonegação de informações ou a subtração de valores devidos, quando provada, a fraude, lhe trarão consequências tanto administrativas quanto penais.

Isto porque, o Sistema Tributário Nacional, visando combater a sonegação fiscal, para impedir a evasão tributária (meio ilícito de evitar ou diminuir a carga tributária), considera hoje ilícitos penais, o que antes eram meros ilícitos administrativos, tendo como punição apenas o pagamento de multas.

Com isso, será o contribuinte punido criminalmente pela prática de ato praticado, depois de provado o Dolo, ou seja, a vontade deliberada de não pagar ou de reduzir o tributo devido.

Embora, seja regulada pela Lei nº 8.137/90 a conduta do agente, é necessário, contudo, a análise do descumprimento de deveres tributários, para caracterizar o crime. Ou seja, os tipos penais descritos na lei são completadas pelas normas tributárias.

Sendo assim, a lei penal não incidirá diretamente sobre o comportamento ou fatos, mas sim, sobre o comportamento ou fatos regulados previamente pela lei tributária, pois, a lei penal não descreve a materialidade do fato, apenas limita-se a remeter ao intérprete as categorias e elaboração do Direito Tributário.

Pois, é o Direito Tributário que vai revelar se há ou não tributo a pagar, se expirou ou não o dever de seu recolhimento, se há ou não o dever de preencher formulários, de escriturar o livro fiscal, de emitir documentos etc.

Assim sendo, não se fala em apenas o contribuinte, pois a lei penal depende dos pressupostos jurídicos tributários para tipificar os crimes fazendários.

Conclui-se, que não haverá tipificação penal sem avaliar o Direito Tributário, por isso as esferas, penal e administrativa estão vinculadas, do contrário levaria a conflitos nas decisões.

Por isso, a lei regula que só depois de concluído o recurso administrativo é que poderá ser enviada ao Ministério Público a representação fiscal para fins penais relativa a crimes contra ordem tributária.

Embora a sociedade não dê o tratamento devido, repudiando merecidamente as condutas lesivas, o contribuinte precisa conscientizar-se de que cada vez mais será controlado pelo fisco para que diminua a sonegação fiscal, precisa ter consciência dos prejuízos causados pela prática de seus atos e suas consequências junto a Fazenda Pública, mesmo que não possa haver abuso na punição.

Contudo, conclui-se que só a consciência do contribuinte diminuirá as quebras ou os rombos fiscais.

9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Andrade Filho, Edmar Oliveira,. Direito Penal Tributário – Crimes Contra Ordem Tributária e Contra Previdência Social – 6ª Ed. São Paulo Ed. Atlas S.A , 2009.

Arruda, Fernando, Crimes Contra Ordem Tributária – Ed. APMP , 1999.

Carvalho, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário – 27º Ed., São Paulo: Saraiva, 2016

Amaro, Luciano, Direito Tributário Brasileiro – 22º Ed., São Paulo: Saraiva, 2017.

Corrêa, Antonio. Dos Crimes Contra Ordem Tributária (comentários à Lei nº 8.137/90 – 2ª Ed. Revista e ampliada, 1996.

Harada, Kiyoshi, Direito Financeiro e Tributário - rev., atual. e ampl. – 26. Ed. São Paulo: Atlas, 2017

Carrazza, Roque Antonio, ICMS, Ed. Malheiros: São Paulo, 10ª ed., 2005

Decomain, Pedro Roberto, Crimes Contra Ordem Tributária – 3ª Ed. Revista e ampliada e atualizada, 1997.

Peixoto, Marcelo Magalhães / Diniz, Marcelo de Lima Castro (coordenadores). Curso de Direito Tributário – São Paulo – MP Editora, 2005.

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2700>